

REVISTA TÉCNICA TRIBUTARIA

SUMARIO

. PRESENTACIÓN

- **Prevención del fraude inmobiliario:** 11
el artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores.
Antonio Cayón Galiardo

. ESTUDIOS:

- **Principales novedades introducidas por la Ley 35/2006** 21
del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
María Luisa Fernández de Soto Blass
- **Determinación objetiva de la base imponible en la renta aplicable** 57
a las pequeñas y medianas empresas.
José J. Ferreiro Lapatza
- **Las notificaciones tributarias, tras la aprobación de la Ley** 93
58/2003: cuestiones prácticas
José Ángel García de la Rosa

. JURISPRUDENCIA

- **STC de 19 de junio de 2006. Inaplicación del art. 10.1.13** 133
de la Ley 20/1991, por su similitud con la norma declarada ilegal del IVA
por el TJCE. Improcedencia.
- **STS de 23 de mayo de 2006. Régimen organizativo y** 135
competencial de la AEAT.
- **STS de 18 de enero de 2006. Cuestión de ilegalidad.** 138
Nulidad del art. 75.6 de Reglamento del ITP y AJD (primeras copias
notariales que documenten el cambio del valor de las acciones...).
- **STS de 14 de junio de 2006. Pago de liquidación e impugnación** 141
de la misma sin que el TEAR hubiese actuado durante más de cinco años.
Prescripción. Solicitud de devolución de ingresos indebidos por el pago
realizado e impugnado posteriormente.

■ Sentencia de 12 de enero de 2006. Asunto 246/04. IVA –Exención de las operaciones de arrendamiento y alquiler de bienes inmuebles – Derecho de opción en favor de los sujetos pasivos – Asociaciones deportivas sin ánimo de lucro – Requisitos.	169
■ Sentencia del TJCE de 19 de enero de 2006. Asunto C-265/04. Fiscalidad directa – Libre circulación de capitales – Impuesto sobre los dividendos – Adquisición de acciones – Deducibilidad de los gastos de adquisición de las acciones – Trato distinto de los residentes y los no residentes – Convenio fiscal para evitar la doble imposición.	173
■ Sentencia del TJCE de 9 de febrero de 2006. Asunto C-415/04. IVA – Exenciones – Prestaciones de servicios relacionadas con la asistencia social y con la seguridad social así como con la protección y la educación de la infancia o de la juventud.	179
■ Sentencia del TJCE de 9 de febrero de 2006. Asunto C-305/03. Incumplimiento de Estado – IVA –Operación en el interior del país – Subasta pública de objetos de arte importados en régimen de admisión temporal – Comisión de los subastadores.	184
■ Sentencia del TJCE de 21 de febrero de 2006. Asunto C-419/02. IVA –Exigibilidad del IVA – Pago de anticipos – Pagos anticipados por entregas futuras de productos farmacéuticos y prótesis.	189
■ Sentencia del TJCE de 21 de febrero de 2006. Asunto C-255/02. IVA – Actividad económica – Entregas de bienes – Prestaciones de servicios – Práctica abusiva – Operaciones realizadas con la única finalidad de obtener una ventaja fiscal.	197
■ Sentencia del TJCE de 21 de febrero de 2006. Asunto C-223/03. IVA –Actividad económica – Entregas de bienes – Prestaciones de servicios – Operaciones realizadas con la única finalidad de obtener una ventaja fiscal.	207
■ Sentencia del TJCE de 9 de marzo de 2006. Asunto C-114/05. IVA – Lugar de realización del hecho imponible – Conexión fiscal – Prestaciones efectuadas en el marco de salones náuticos.	213
■ Sentencia del TJCE de 23 de marzo de 2006. Asunto C-210/04. IVA – Establecimiento permanente – Sociedad no residente – Relación jurídica – Acuerdo de reparto de costes – Convenio OCDE contra la doble imposición – Concepto de “sujeto pasivo” – Prestaciones de servicios a título oneroso – Práctica administrativa.	216

- Sentencia del TJCE de 30 de marzo de 2006. 220
Asunto C-495/04. Directiva 95/59/CE – Impuestos que gravan el consumo de labores del tabaco – Cigarrillos de hierbas – Función exclusivamente medicinal.

- Sentencia del TJCE de 30 de marzo de 2006. 223
Asunto C-184/04. IVA – Deducción del impuesto soportado – Bienes de inversión – Bienes inmuebles – Regularización de las deducciones.

- Sentencia del TJCE de 30 de marzo de 2006. 229
Asunto C-46/04. Directiva 69/335/5/CEE – Impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales – Régimen nacional que exige el pago de una tasa de inscripción registral proporcional del 1 % sobre el valor de la operación con motivo de una fusión “inversa” – Calificación como impuesto sobre las aportaciones – Aumento del capital social – Incremento del patrimonio social – Aumento del valor de las participaciones sociales – Prestación efectuada por un socio – Decisión de fusionar adoptada por los socios del socio.

■ STS de 10 de mayo de 2006.El régimen de las rentas irregulares no es de aplicación a los rendimientos percibidos como complementos de prestaciones públicas derivados de prejubilaciones de expedientes de regulación de empleo.	144
■ STS de 12 de julio de 2006. Procedimiento de apremio contra cuentas bancarias pignoras en garantía de un préstamo. Prelación frente a la Hacienda Pública.	146
■ STS de 19 de abril de 2006. La anulación de un acto administrativo, declarada por los TEA, no priva siempre de todos sus efectos a dicho acto.	148
■ STS de 31 de mayo de 2006. Admisión del acto de resolución –firma del acta- como fijador o modificador de la calificación de “previa”.	150
■ STS de 6 de octubre de 2006. Criterio del TS en relación a la posibilidad de aplicar el régimen legal del delito continuado al delito fiscal.	152
■ Sentencia del Juzgado Mercantil n.º 2 de Bilbao. (Bilbao) de 11 de Octubre de 2006. Ley concursal. Prelación de créditos frente a la Seguridad Social.	156

4. UNIÓN EUROPEA

■ Sentencia del TJCE de 12 de enero de 2006.Asunto C-494/03. Impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales – Régimen nacional que somete a una sociedad de capital (filial) al impuesto sobre las aportaciones con ocasión de una aportación efectuada por su sociedad matriz (matriz) en favor de su filial (subfilial) – Impuesto sobre las aportaciones – Aumento del capital social – Aportación a la cuenta de “prima de emisión” –Prestación efectuada por un socio – Aportación realizada por el socio del socio – Aportación a una filial – “Verdadero beneficiario” – Percepción del impuesto sobre las aportaciones una sola vez (en la Comunidad) – Libertad de establecimiento – Práctica nacional que exime del impuesto a la sociedad de capital (filial) únicamente si su filial (subfilial) está establecida también en dicho Estado miembro.	161
■ Sentencia del TJCE de 12 de enero de 2006. Asuntos acumulados C-354/03, C-355/03 y C-484/03. IVA –Deducción del IVA soportado –Sujeto pasivo que actúa como tal – Entrega de bienes – Operación que forma parte de una cadena de entregas en la que interviene un operador incumplidor o un operador que utiliza sin autorización un número de identificación a efectos del IVA – Fraude en cadena.	165



PRESENTACIÓN

■ **Prevención del fraude inmobiliario: el artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores**

Antonio Cayón Galiardo

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

Gabinete de Estudios AEDAF

Entre las disposiciones que recientemente ha puesto en vigor la Ley 36/2006, de 29 noviembre, de Medidas para la prevención del fraude fiscal, se encuentra la que afecta al artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores.

La norma, vigente desde 1970 aunque con distintas redacciones, sabemos, siguiendo a J. L. Martín Moreno, que contiene una respuesta a determinados supuestos de transmisión encubierta de inmuebles cuando para ello se utiliza la vía de sociedades interpuestas, de suerte que, mediante la transmisión de los valores representativos de partes del capital o patrimonio de entidades cuyos activos están integrados principalmente por inmuebles, se produce realmente la transmisión de estos últimos. Respuesta que consistía en hacer tributar a estas transmisiones por TPO en concepto de transmisiones de inmuebles. Una medida que cobró especial significación a partir del momento en que la Ley reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido y la del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, exoneraban de gravamen las transmisiones de valores.

La nueva redacción del precepto, hoy vigente, se hace, al parecer, a instancia de las Comunidades Autónomas, quienes descubren, en la gestión del ITP como impuesto cedido, que la anterior redacción dejaba espacios abiertos a nuevas operaciones que no se incluían en los supuestos de hecho legalmente previstos para combatir el fraude, por lo que se hacía necesario ampliar el alcance de la norma para contemplarlos y someterlos a gravamen en la forma que hemos indicado. Ahora bien, como tendremos ocasión de comprobar, la modificación legal que ahora se realiza, va más allá de la mera extensión de su ámbito de aplicación, pues se introducen mejoras sobre la situación anterior y se cubren lagunas que habían suscitado pronunciamientos judiciales y administrativos contrapuestos. Sin embargo, en lo esencial, el precepto continúa en la línea que legitimó su implantación y que tantas críticas y sorpresas había suscitado al aplicarse a estas transmisiones con independencia de cualquier propósito defraudatorio o de tratarse valores correspondientes a sociedades realmente operativas en las que sus inmuebles estuviesen enteramente vinculados al desarrollo de sus actividades empresariales.

Por otra parte, y desde una perspectiva técnica, el nuevo artículo 108 LMV se sigue configurando como una excepción a la exención prevista en la LIVA y en el TRITPAJD, de suerte que, las operaciones en él descritas, dejan de estar exentas en estos impuestos y pasan a tributar como transmisiones onerosas de bienes inmuebles, siendo, por tanto, de aplicación las reglas establecidas al efecto en este concepto impositivo, reglas referidas a la cuota, valoración, gestión e incluso a los sujetos pasivos, etc. De ahí que la doctrina –E. Varona Alabern, R. Falcón o J. Martín– hayan criticado sus contradicciones con el ordenamiento comunitario –Directiva comunitaria sobre concentración de capitales y Directivas sobre el valor añadido– al atraer, al ámbito de un impuesto con cuotas no deducibles, operaciones sujetas al IVA, penalizando así el tráfico de determinado tipo de acciones.

Entrando ya en el contenido de la disposición que comentamos, nos encontramos con la primera novedad al examinar las operaciones que permiten adquirir los valores en cuestión, pues, además de mencionar las transmisiones, y las adquisiciones en los mercados primarios que sean consecuencia del ejercicio de los derechos de suscripción preferente y de conversión de obligaciones en acciones, se introduce la expresión “o mediante cualquier otra forma”, dando con ello una atipicidad o apertura a la norma que hasta ahora no poseía y permitiendo que algunas operaciones puedan a partir de ahora someterse a su mandato (fusiones por absorción?).

La segunda novedad la encontramos en la enumeración de los supuestos de hecho a los que se aplica el régimen de transmisiones de inmuebles, pues se describen situaciones anteriormente no contempladas. En concreto, se sujetan a esta modalidad de tributación (a) diferentes operaciones sobre valores mediante las cuales el adquirente toma una posición de control respecto de la entidad cuyo patrimonio está principalmente integrado por inmuebles. Se trata de dos adquisiciones distintas, siendo la primera situación la correspondiente a la adquisición de valores de entidades cuyo activo esté constituido al menos en un 50 por 100 por inmuebles situados en territorio español, siempre que, como resultado de dicha transmisión o adquisición, el adquirente obtenga una posición tal que le permita ejercer el control sobre esas entidades o, una vez obtenido dicho control, aumente la cuota de participación en ellas. Y, en segundo lugar, la adquisición de valores de entidades en cuyo activo se incluyan valores que le permitan ejercer el control en otra entidad cuyo activo esté integrado al menos en un 50 por 100 por inmuebles radicados en España, siempre que, como resultado de dicha transmisión o adquisición, el adquirente obtenga una posición tal que le permita ejercer el control sobre esas entidades o, una vez obtenido dicho control, aumente la cuota de participación en ellas.

También se sujetan a tributación como adquisición de inmuebles (b) estas operaciones cuando los valores transmitidos hayan sido recibidos por las aportaciones de bienes inmuebles realizadas con ocasión de la constitución o ampliación de sociedades, o la ampliación de su capital social, siempre que entre la fecha de aportación y la de transmisión no hubiera transcurrido un plazo de tres años.

Las novedades que encontramos en la nueva norma son las siguientes:

- En relación con la adquisición de valores de entidades cuyo activo esté constituido al menos en un 50 por 100 por inmuebles, se modifica el régimen de tributación actual

ya que se gravará, no sólo la operación por la que se adquiere el control sobre esas entidades, sino también las sucesivas adquisiciones por las que se aumente la cuota de participación en ellas. Por efecto de esta nueva disposición, se alteran también las reglas sobre la base imponible ya que, tanto en la primera adquisición por la que se obtenga el control sobre la entidad, como en las sucesivas, y para evitar un fenómeno de doble imposición, la base imponible, no será ya el valor total de los inmuebles integrados en el activo social, sino que deberá reducirse a la parte del valor de los inmuebles que se considere “ficticiamente” adquirida en cada caso. Es decir, en la primera operación por la que se adquiera la posición de control, se tributará sobre el valor de los inmuebles pero hasta el porcentaje de control que se haya obtenido sobre la entidad, y en las sucesivas operaciones por las que se aumente este control, por la parte de aquellos valores en que se aumenta el control ya adquirido.

- Aparece, además, sujeta a tributación la operación que podemos llamar toma indirecta de una posición de control sobre entidades titulares de inmuebles, que hasta ahora no estaba expresamente contemplada en la Ley y que consiste en la adquisición de valores de entidades en cuyo activo se incluyan valores que le permitan ejercer el control en otra entidad cuyo activo esté integrado al menos en un 50 por 100 por inmuebles radicados en España. Tributación que se realizará siempre que como resultado de dicha transmisión o adquisición, el adquirente obtenga una posición tal que le permita ejercer el control sobre esas entidades o, una vez obtenido dicho control, aumente la cuota de participación en ellas. Es decir, en los mismos casos y con las mismas reglas sobre la base imponible a que hacíamos referencia anteriormente.
- Finalmente, en el último supuesto –transmisión de valores recibidos en aportación de inmuebles- el plazo que debe mediar entre la aportación y la transmisión de los valores se extiende de uno, a tres años. Se trata de una alteración de la norma contenida en la LMV por la que se sometían a tributación como adquisición de inmuebles, las transmisiones de valores que hubieran sido recibidos por aportaciones de bienes inmuebles realizadas con ocasión de la constitución de sociedades, o la ampliación de su capital social, consistiendo la modificación operada por la ley en la ampliación del plazo de un año, que, como decíamos, ahora se extiende a tres y que, si antes se consideraba demasiado breve para cumplir la función cautelar que debía desempeñar la norma, ahora se juzga excesivamente largo.

Si como resultado de la nueva redacción del precepto se amplía su ámbito de aplicación –y se modifica la forma de su tributación- la Ley comentada incluye un apartado por el que se eximen de este régimen –es decir, vuelven a estar exentas en el IVA y en el ITPAJD- las transmisiones de valores admitidos a negociación en un mercado secundario oficial, siempre que la transmisión se produzca con posterioridad al plazo de un año desde la admisión a negociación de dichos valores, sin que, para el cómputo de este plazo se tengan en cuenta aquellos períodos en los que se haya suspendido la negociación de los valores y sin que este plazo sea exigible cuando la transmisión de valores se realice en el ámbito de ofertas públicas de venta o de ofertas públicas de adquisición.

Dado que, en lo esencial, la nueva norma mantiene conceptos y términos ya empleados en la anterior redacción –“obtención de posición de control”; “cuyo activo esté integrado

al menos en un 50 por 100 por inmuebles”, etc.- la interpretación de aquellos que se hubiera derivado de la doctrina administrativa o de los tribunales, deberá ser aplicable a la nueva disposición, salvo las modificaciones que en algunos casos se introducen. Así, y como ejemplo de lo anterior, la nueva ley establece que, tratándose de sociedades mercantiles, “se entenderá obtenido dicho control cuando directa o indirectamente se alcance una participación en el capital social superior al 50 por 100. A estos efectos se computarán también como participación del adquirente los valores de las demás entidades pertenecientes al mismo grupo de sociedades”. Pues bien, dado que en el primer inciso de esta norma sólo se reproduce lo que ya estaba ordenado anteriormente, debemos considerar aplicable su mandato, como se ha venido haciendo, con independencia de cualquier consideración acerca del control adquirido efectivamente, pues la Ley, en caso de sociedades mercantiles, sólo se ha fijado en la participación en la capital social. Sin embargo, a través del último inciso introducido por la nueva ley, cobra una nueva dimensión la discusión comentada por J. Martín, entre la consulta no vinculante, de 13 de enero de 1993 —en ella se entendía que si ya existía un control previo por el grupo al que pertenecía el consultante, no procedía liquidar TPO- y la Resolución del TEAC de 31 de mayo de 1995 (En el mismo sentido la Resolución del TEAC de 5 Mar. 2003, rec. 2761/2002 LA LEY JURIS: 1431751/2003) —en las que se declara que debe atenderse exclusivamente al porcentaje sobre el capital social con independencia del control que ya poseyera el grupo de sociedades-, pues el inciso final del precepto que ordena computar también como participación del adquirente los valores de las demás entidades pertenecientes al mismo grupo de sociedades, viene a resolver la cuestión suscitada entre la DGT y el TEAC.

El examen de los nuevos supuestos contenidos en la LMPFF, que deberán tributar como adquisiciones de inmuebles, debe ser completado con algunas precisiones derivadas del propio texto literal de la norma comentada.

En primer término, nos referimos al supuesto tradicional relativo a la transmisión de valores correspondientes a entidades cuyo activo sea principalmente inmobiliario, mediante la cual el adquirente asume una posición de control sobre la entidad o amplía el control ya poseído. El precitado supuesto de hecho se complementa ahora con el establecimiento de una nueva operación que también queda sometida a tributación en el régimen que estamos examinando y que se tipifica como aquella “transmisión de valores a la propia sociedad tenedora de los inmuebles para su posterior amortización por ella... En este caso será sujeto pasivo el accionista que, como consecuencia de dichas operaciones, obtenga el control de la sociedad, en los términos antes indicados”. La finalidad del precepto no es otra que la de impedir una operación no prevista legalmente hasta ahora mediante la cual se produce también el resultado de asumir o ampliar la posición de control sobre una entidad cuyo activo esta formado por inmuebles. Se trata por tanto de una extensión del supuesto más tradicional de los ya señalados, que pretende cerrar una vía de elusión o evasión del mandato legal. Ahora bien, es de lamentar que, la forma en que la ley introduce este nuevo supuesto, no sea todo lo clara que debería haber sido, pues en la definición de esta nueva operación sólo se hace mención que tributará la “obtención del control” sobre la entidad, aunque hayamos de entender que también se subsumen los supuestos en que se amplía el control ya poseído.

En segundo término, la Ley se adentra en la regulación del cálculo para determinar si el activo de una entidad está constituido en un 50 por 100 por inmuebles, ya que, con anterioridad, la norma se limitaba a señalar que no se tendrán en cuenta aquéllos, “salvo los terrenos y solares, que formen parte del activo circulante de las entidades cuyo objeto social exclusivo consista en el desarrollo de actividades empresariales de construcción o promoción inmobiliaria”. A este fin, la nueva disposición, además de reiterar el precepto antes transcrito, incluye otras normas tendentes a resolver dudas que habían sido planteadas ante los tribunales y no siempre aclaradas en un mismo sentido. Nos referimos a la cuestión acerca de si los valores del activo debían ser los valores contables o los valores reales, y, si en este último caso, estos valores reales debían aplicarse sólo a los inmuebles o también a los demás elementos del activo. Cuestión que había sido resuelta en un sentido por la Consulta de 20 de febrero de 1998 –sustitución de los valores contables por los valores reales– y en sentido contrario por la RTEAR de Cataluña –considerando que, para determinar el porcentaje que los inmuebles representan en el activo de la sociedad, debía atenderse a los valores contables de estos, con independencia del valor real–. La nueva norma aclara al respecto que “para realizar el cómputo del activo, los valores netos contables de todos los bienes se sustituirán por sus respectivos valores reales determinados a la fecha en que tenga lugar la transmisión o adquisición”, añadiendo un nuevo deber de información a cargo del “sujeto pasivo”, quien “estará obligado a formar un inventario del activo en dicha fecha y a facilitarlo a la Administración tributaria a requerimiento de ésta”.

Finalmente, con el objeto de evitar que, a la fecha de la transmisión de las participaciones, los balances de las entidades puedan resultar “inflados” con activos no inmobiliarios, solicitándose fondos ajenos para que los inmuebles no representen, al menos, el 50% del activo –como explica J. Calvo Vergez– se añade otra disposición ordenando que, el activo total a computar, se minore “en el importe de la financiación ajena con vencimiento igual o inferior a 12 meses, siempre que se hubiera obtenido en los 12 meses anteriores a la fecha en que se produzca la transmisión de los valores”. Nuevamente, encontramos una disposición anti-elusión que, por el señalamiento de plazos concretos, podrá ser eludida, al menos en su literalidad, impidiendo la plenitud de efectos de la previsión ahora incorporada.

Al examinar las nuevas normas relativas a la forma en que debe determinarse la base imponible en las transmisiones de valores que han de tributar como transmisión de inmuebles, encontramos también importantes novedades que vienen condicionadas por la nueva configuración de las operaciones que ahora se describen en la Ley, especialmente por cuanto no sólo quedan sujetas a tributación las operaciones por las el sujeto adquiere una posición de control, sino también cuando, por sucesivas adquisiciones, se incrementa el control ya poseído anteriormente.

Así, la redacción que ahora se deroga, contenía únicamente una remisión a la normativa del ITPAJD referida a los inmuebles –“se aplicará el tipo correspondiente a las transmisiones onerosas de bienes inmuebles sobre el valor de los referidos bienes calculados de acuerdo a las reglas contenidas en la normativa vigente del ITPAJD”– mientras que la nueva norma resulta más precisa y compleja al respecto ya que distingue las reglas aplicables a cada uno de los supuestos que se someten a tributación.

En concreto, respecto a los supuestos en que el sujeto mediante la adquisición de los valores (acciones o participaciones) obtenga o aumente directamente su posición de control sobre la entidad cuyo activo esté mayoritariamente integrado por inmuebles, dice la ley que la base imponible estará integrada por “la parte proporcional sobre el valor real de la totalidad de las partidas del activo que, a los efectos de la aplicación de esta norma, deban computarse como inmuebles, que corresponda al porcentaje total de participación que se pase a tener en el momento de la obtención del control o, una vez obtenido, onerosa o lucrativamente, dicho control, al porcentaje en el que aumente la cuota de participación”.

Es decir, cuando el sujeto obtenga el control de la entidad, deberá determinarse el porcentaje total de participación que posea en ese momento –51%; 60% etc.- y se aplicará dicho porcentaje sobre el valor real de las partidas del activo que deban computarse como inmuebles.

En el segundo caso, cuando el sujeto que ya posea el control lo aumente con nuevas adquisiciones, el porcentaje que deberá aplicarse será aquel en el que aumente la cuota de participación.

Con esta solución relativa a la determinación de la base imponible, según decíamos –y es la más importante novedad de la ley- se evita una liquidación desproporcionada en relación con los porcentajes de control realmente adquiridos en la operación primera por la que se alcanzaba el control sobre la sociedad, pues liquidar por la totalidad del valor de los inmuebles cuando la participación alcanzada sólo otorgase el mínimo de control, resultaba, como había señalado algún autor, confiscatorio, por lo que el nuevo régimen ahora ordenado en la Ley, había sido ya sostenido como solución lógica en algunos pronunciamientos judiciales como es el caso de la SAN 5 de noviembre de 1998 y de la STS, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, de 30 Abr. 2004, rec. 1406/1999 Ponente: Gota Losada, Alfonso. N° de recurso: 1406/1999 (LA LEY JURIS: 13823/2004).

Además, el nuevo régimen también evita la doble imposición que se podría generar al ordenar que se practiquen sucesivas liquidaciones cada vez que el sujeto aumente su posición de control o participación en la sociedad, pues las reglas de determinación de la base imponible, tratan de concretarla en cada hecho imponible en el incremento del porcentaje de participación obtenido.

Ahora bien, la introducción de este segundo hecho imponible –aumento de la posición de control ya poseído con anterioridad- trae consecuencias complejas en su aplicación, pues las situaciones no son invariables ni todos los cambios se producen en la misma forma. Es decir, y por sólo poner un par de ejemplos, es perfectamente posible que los activos de la sociedad se modifiquen a lo largo del tiempo, por lo que este hecho deberá tomarse en consideración cada vez que se aumente el control de la sociedad por parte de un sujeto, lo que hasta ahora carecía de importancia, siendo sólo relevante la composición del activo social en el momento en que se alcanzaba la posición de control. En segundo lugar, y también viene a complicar la aplicación del nuevo precepto, la toma de una posición de control sobre una entidad o los sucesivos aumentos del control ya adquirido, no necesariamente han de efectuarse siempre a título oneroso, por lo que la determinación de la base imponible debe respetar aquellas operaciones que hayan quedado fuera del alcance de la norma.

Pues bien, en relación con estos problemas y en forma resumida, advertimos que la nueva redacción introduce una cautela que no era necesaria en la ley anterior, y es que, estas segundas liquidaciones, se girarán según la ley cuando el sujeto aumente el control ya poseído, tanto si se hubiera logrado esta posición de control mediante adquisiciones onerosas, como si se hubiera adquirido el control mediante adquisiciones lucrativas (donación, herencia, etc.).

En segundo lugar, debemos resaltar que la aparición de estas segundas y ulteriores liquidaciones derivadas de un aumento del control ya poseído, sólo se practicarán en la medida en que la entidad, al tiempo de aumentarse el control ya poseído, siga reuniendo las condiciones exigidas legalmente para que las transmisiones de sus valores se consideren como transmisiones de inmuebles. Del mismo modo, cuando se hubiese adquirido el control sobre una entidad cuyos activos no estuvieran conformados principalmente por inmuebles y la operación hubiese gozado de exención, si, en el momento en que se aumentase esta participación mediante una nueva adquisición de acciones, la entidad tuviera un activo compuesto principalmente por inmuebles, deberán practicarse las liquidaciones a que hacemos referencia tomando como base imponible la proporción del valor de aquellos que corresponda legalmente.

Finalmente, y en relación a la situación que acabamos de comentar, creemos que se hace necesaria una disposición transitoria –de la que carece la Ley– ya que quienes hubieran tributado bajo la vigencia de la anterior ley, y pagado el impuesto correspondiente a la totalidad de valor de los inmuebles integrados en el activo social, no deberán volver a tributar si, bajo la vigencia de la nueva norma, aumentan su control sobre la entidad, salvo que los cambios que se hubieran efectuado en la composición del activo social justificasen una solución en contrario.

En resumen, a nuestro juicio el tema puede ser tan complejo que no debería dejarse la solución de este problema a una norma reglamentaria y, menos aún, a una resolución de naturaleza interpretativa, aunque tampoco debe descartarse su necesidad, pero siempre en aplicación y con fundamento en una disposición de rango legal.

Esta misma situación se hace más patente si examinamos la forma en que la ley se refiere a la determinación de la base imponible cuando se trate de operaciones por las que se adquiere indirectamente la posición de control, ya que su insuficiencia es patente pues se limita a ordenar que “cuando los valores transmitidos representen partes alícuotas del capital social o patrimonio de entidades en cuyo activo se incluya una participación tal que permita ejercer el control en otras entidades, para determinar la base imponible sólo se tendrán en cuenta los inmuebles de aquellas cuyo activo esté integrado al menos en un 50 por 100 por inmuebles”. Si algunos de los supuestos a que hicimos referencia con anterioridad referidos al aumento de la participación o control en estas entidades, la complejidad de las soluciones puede ser extrema, por lo que no faltarán criterios administrativos que suplan las insuficiencias de la norma.

Finalmente, en cuanto a la determinación de la base imponible en las transmisiones de valores obtenidos por aportación de inmuebles, la ley dispone que vendrá integrada por “la parte proporcional del valor real de los inmuebles que fueron aportados en su día

correspondiente a las acciones o participaciones transmitidas". Con ello, se despejan algunas dudas que habían aparecido y cuya solución no resultaba fácil. En particular, pensamos en los casos en que la transmisión de estos valores no se realizase por la totalidad de los que fueron adquiridos al aportar los inmuebles, sino sólo de una parte de ellos, pues con la literalidad de la nueva norma no cabe duda de que sólo se tomará como base imponible la parte de valor que corresponda a las participaciones que hayan sido transmitidas (...a saber cómo se determinará en este caso la Comunidad Autónoma competente para liquidar).

Para concluir, sólo queremos exponer nuestra convicción de que la nueva regulación, sin duda mucho más lógica, proporcionada y ajustada a Derecho, no va a estar exenta de mayores complejidades que las derivadas de la anterior normativa, pues si ésta bien pudiera haberse residenciado ante el Tribunal Constitucional por fundamentarse en una verdadera ficción y dar una respuesta desproporcionada, la mejora técnica que ahora se introduce va a imponer la exigencia de un mayor control de las operaciones de adquisición de valores por parte de las Comunidades Autónomas, quienes, para determinar su competencia según los puntos de conexión fijados en el artículo 25, 2, 2º, C, 1ª, de la Ley 21/2001, habrán de incrementar su coordinación con la Administración del Estado y de las restantes Comunidades, generándose sin duda una necesidad constante de información que habrán de suministrar los obligados tributarios y que comprenderá una materia tan compleja como es, según hemos señalado, un inventario de los activos societarios, que habrán de valorarse a precios de mercado. En resumen, una mejora de compleja aplicación que, esperamos, nos facilite una necesaria norma reglamentaria, al menos. ■

REVISTA TÉCNICA TRIBUTARIA



ESTUDIOS



M^a Luisa Fernández de Soto Blass

José J. Ferreiro Lapatza

José Ángel García de la Rosa



Asociación Española de
Asesores Fiscales

"AsesorOnline es la solución tecnológica idónea para el Despacho Profesional"



AsesorOnline es la nueva solución tecnológica para el Despacho Profesional, que permite potenciar la relación con sus clientes. Reduce tiempos y costes en el envío de la documentación, gracias a la integración de la información, utilizando un sistema interno de planificación, gestión y seguimiento de tareas.

Infórmese: 902 200 246 - www.logiccontrol.es

sage Logic Control



ESTUDIOS

■ Principales novedades introducidas por la Ley 35/2006 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

■ Prof. Dra. María Luisa Fernández de Soto Blass*

Profesora de Sistema Fiscal Español y Comparado y Hacienda Pública Española del CEU Universidad San Pablo de Madrid. Miembro de la AEDAF

■ SUMARIO:

1. Objetivos de la reforma fiscal
2. Clases de renta, bases imponible y liquidable
3. Cuadro del nuevo esquema de liquidación de IRPF 2007
4. Rendimientos del trabajo
5. Rendimientos de capital mobiliario
6. Ganancias y pérdidas patrimoniales de elementos no afectos
7. Operaciones vinculadas
8. Reducciones de la base imponible por aportaciones y contribuciones a sistemas previsión social
9. Adecuación del impuesto a circunstancias personales y familiares del contribuyente. Mínimo personal y familiar
10. Escalas de gravamen y tipos impositivos
11. Deducción por inversión en vivienda habitual
12. Gestión del impuesto. Obligación de declarar
13. Pagos a cuenta: retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados
14. Conclusiones

Bibliografía

* La autora es además Doctora en Derecho, Master en Asesoría Fiscal, Master en Gerente de PYME, Acreditada como Profesor Contratado Doctor, Profesor Doctor de Universidad Privada, Ayudante Doctor y Colaborador por la ANECA y ACAP.

I. Objetivos de la reforma fiscal

El Gobierno fijó como principios directores de la Política Económica el crecimiento sostenido y equilibrado, basado en la productividad, la mejora del bienestar y la cohesión social. Para ello, se han adoptado diversas iniciativas en materia presupuestaria, primando las políticas de gasto con impacto en la productividad, que se complementan con la reforma fiscal, sobre la base del respeto al principio de estabilidad presupuestaria y suficiencia financiera,

En este contexto, se actúa de manera inmediata sobre la tributación de la renta de las personas físicas y jurídicas, a través de la aprobación de la **Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.**(BOE núm. 285, miércoles 29 de noviembre de 2006, Pág. 41734 y ss) (LIRPF), y se desarrollará en un futuro próximo la tributación medioambiental con el objetivo de mejorar la eficiencia energética y facilitar el equilibrio financiero de la reforma

Las dos rebajas fiscales del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre Sociedades, tienen un coste total de 4.500 euros para las arcas públicas, 2.000 millones de euros el IRPF y unos 2.500 de euros el de sociedades. Dichas cantidades suponen casi la mitad del superávit conseguido por las Administraciones Públicas en 2005. Para los 20 millones de contribuyentes, conlleva una rebaja mínima del 6% de lo tributado a Hacienda

La reforma tiene como objetivos fundamentales mejorar la equidad y favorecer el crecimiento económico, garantizar la suficiencia financiera para el conjunto de las administraciones públicas, favorecer la tributación homogénea del ahorro y abordar, desde la perspectiva fiscal, los problemas derivados del envejecimiento y la dependencia (Preámbulo, Objetivos y aspectos relevantes de la reforma LIRPF 35/2006)

OBJETIVOS DE LA REFORMA FISCAL¹

1. AUMENTAR LA EQUIDAD.
 2. SIMPLIFICAR LOS IMPUESTOS.
 3. NO INCREMENTAR LA PRESIÓN FISCAL A LO LARGO DEL CICLO ECONÓMICO.
 4. ASEGURAR LA SUFICIENCIA FINANCIERA DE TODAS LAS ADMINISTRACIONES PÚBLICAS.
 5. IMPULSAR EL CRECIMIENTO ECONÓMICO Y ESTIMULAR LA PRODUCTIVIDAD.
 6. MEJORAR EL TRATAMIENTO DEL AHORRO DE LAS RENTAS MEDIAS Y BAJAS.
 7. FAVORECER LA ACTIVIDAD EMPRESARIAL Y LA CREACIÓN DE EMPRESAS.
 8. INTRODUCIR MAYOR EFICIENCIA EN LA UTILIZACIÓN DE LOS RECURSOS MEDIO-AMBIENTALES.
-

¹ MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA (2006). Reforma Fiscal, Consejo de Ministros , 20 de enero de 2006, <http://documentacion.meh.es/doc/C3/C0/SEH/presentacion%20reforma%20fiscal.pdf>.

Las entidades locales exigen, ante la reforma fiscal, la necesidad de incrementar la cesión de la recaudación de impuestos, la participación en los tributos del Estado, y creación de nuevos tributos propios².

La reforma fiscal ha supuesto entre otras medidas la reducción de los tipos de gravamen, número de tramos y la sustitución de reducciones de la base imponible por mínimos personales y familiares incrementados³.

2. Clases de renta, base imponible y base liquidable

La reforma fiscal establece un impuesto dual diferenciado en renta general y renta del ahorro (art. 44 LIRPF), a efectos de la determinación de la base imponible, gravándose la primera según la tarifa del impuesto y la segunda a un tipo único del 18%⁴.

IRPF 2006 CLASES DE RENTA	IRPF 2007 CLASES DE RENTA
1) PARTE GENERAL DE LA BASE IMPONIBLE	1) RENTA GENERAL
2) PARTE ESPECIAL DE LA BASE IMPONIBLE	2) RENTA DEL AHORRO

Formarán la renta general:

- 1) Rendimientos de trabajo
- 2) Rendimientos de capital inmobiliario
- 3) Rendimientos de actividades económicas
- 4) Ganancias y pérdidas patrimoniales que no tengan la consideración de rentas del ahorro
- 5) Imputación de rentas inmobiliarias
- 6) Imputación rentas por la cesión de derechos imagen
- 7) Imputación rentas en transparencia fiscal internacional

Constituyen la renta del ahorro (art. 45 LIRPF):

- 1) Rendimientos de capital mobiliario

² RUIZ GARIJO M. (2006): Reforma del IRPF y reparto de recursos financieros a los entes locales: ¿incremento de la participación en los tributos del Estado o transferencias estatales?, Revista Impuestos, nº 12, Junio. Pág. 11.

³ DEVICENTE –TUTOR RODRÍGUEZ M. (2006): Comentarios al Proyecto de Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Revista Impuestos, nº 11, Junio. Pág. 12.

⁴ VILA MASIP N. (2006): A fondo la renta del ahorro en el proyecto de Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Revista Fiscal & Laboral al día, nº 143, Marzo, Pág. 27.

- 2) Ganancias y pérdidas patrimoniales generadas por la transmisión de elementos patrimoniales

IRPF 2006 CLASES DE RENTA	IRPF 2007 CLASES DE RENTA
PARTE GENERAL DE LA BASE IMPONIBLE + Rendimientos netos trabajo + Rendimientos netos capital inmobiliario + Rendimientos netos capital mobiliario +/- Rendimientos netos actividades económicas +/- Ganancias y pérdidas patrimoniales generadas menos de 1 año desde adquisición + Imputación de rentas inmobiliarias + Imputación rentas derechos imagen + Imputación rentas Transparencia Fiscal Internacional.	RENTA GENERAL + Rendimientos de trabajo + Rendimientos de capital inmobiliario +/- Rendimientos de actividades económicas +/- Ganancias y pérdidas patrimoniales que no tengan la consideración de rentas del ahorro + Imputación de rentas inmobiliarias + Imputación rentas por la cesión de derechos imagen + Imputación rentas en Transparencia Fiscal Internacional
PARTE ESPECIAL DE LA BASE IMPONIBLE +/- Ganancias y pérdidas patrimoniales generadas más de 1 año desde adquisición (art. 31 LIRPF)	RENTA DEL AHORRO + Rendimientos de capital mobiliario +/- Ganancias y pérdidas patrimoniales generadas por la transmisión de elementos patrimoniales

Para el cálculo de la base imponible, las cuantías positivas o negativas de las rentas del contribuyente se integrarán y compensarán.

Atendiendo a la clasificación de la renta, la base imponible se dividirá en dos partes: a) La base imponible general y b) La base imponible del ahorro.

IRPF 2006 CLASES DE BASE IMPONIBLE	IRPF 2007 CLASES DE BASE IMPONIBLE
1) BASE IMPONIBLE GENERAL	1) BASE IMPONIBLE GENERAL
2) BASE IMPONIBLE ESPECIAL	2) BASE IMPONIBLE DEL AHORRO

La base imponible del Impuesto, general y del ahorro, sin deducir el mínimo personal y del contribuyente, estará constituida por el importe de la renta general y del ahorro del contribuyente y se determinará aplicando los métodos de estimación directa, objetiva e indirecta (art. 15 LIRPF)

Para la cuantificación de la base imponible se procederá, por el siguiente orden:

- 1.º Las rentas se calificarán y cuantificarán con arreglo a su origen. Los rendimientos netos se obtendrán por diferencia entre los ingresos computables y los gastos deducibles. Las ganancias y pérdidas patrimoniales se determinarán, con carácter general, por diferencia entre los valores de transmisión y de adquisición.
- 2.º Se aplicarán las reducciones sobre el rendimiento íntegro o neto que, en su caso, correspondan para cada una de las fuentes de renta.
- 3.º Se procederá a la integración y compensación de las diferentes rentas según su origen y su clasificación como renta general o del ahorro.

El resultado de estas operaciones dará lugar a la base imponible general y del ahorro.

3. La base liquidable será el resultado de practicar en la base imponible, en los términos previstos en esta Ley, las reducciones por atención a situaciones de dependencia y envejecimiento y pensiones compensatorias, lo que dará lugar a las bases liquidables general y del ahorro.
4. No se someterán a tributación las rentas que no excedan del importe que se corresponda con el mínimo personal y familiar.

3. Cuadro del nuevo esquema de liquidación de IRPF⁵

+ Rendimientos netos trabajo (art. 19 LIRPF) + Rendimientos netos capital inmobiliario (art. 20 LIRPF) +/- Rendimientos netos actividades económicas (art. 25 LIRPF) +/- Ganancias y pérdidas patrimoniales que no tengan la consideración de rentas del ahorro (art. 31 LIRPF) + Imputación rentas inmobiliarias (art. 87 LIRPF) + Imputación rentas derechos imagen (art. 93 LIRPF) + Imputación rentas Transp. Fiscal Internacional. (92 LIRPF)	+ Rendimientos netos capital mobiliario (art. 23 LIRPF) +/- Ganancias y pérdidas patrimoniales generadas por la transmisión de elementos patrimoniales (art. 31 LIRPF)
= RENTA GENERAL (art. 45 LIRPF) Integración y compensación de rentas (art. 48 LIRPF)	= RENTA DEL AHORRO (art. 46 LIRPF)

⁵ FERNÁNDEZ DE SOTO BLASS M. L. (2006). Impuestos Españoles. Conocimiento y Práctica. Editorial Dykinson, Madrid, Pág. 18 –20. Modificado.

= BASE IMPONIBLE GENERAL (art. 48 LIRPF)		= BASE IMPONIBLE DEL AHORRO (art. 49 LIRPF)	
- Reducción aportaciones y contribuciones a sistemas previsión social. (art. 51 LIRPF) - Reducción aportaciones y contribuciones a sistemas previsión social constituidos a favor de personas con discapacidad (art. 53 LIRPF) - Reducción por aportaciones a patrimonios protegidos de las personas discapacitadas (art. 54 LIRPF). - Reducción por pensiones compensatorias (art. 55 LIRPF)		Remanente reducción por pensiones compensatorias hasta el saldo de la base imponible del ahorro (art. 50 LIRPF)	
= BASE LIQUIDABLE GENERAL (art. 50 LIRPF)		= BASE LIQUIDABLE DEL AHORRO (art. 50 LIRPF)	
- Mínimo personal y familiar (art. 56 LIRPF): (Tributa a tipo 0) • Mínimo del contribuyente (art. 57 LIRPF) • Mínimo por descendientes (art. 58 LIRPF) • Mínimo por ascendientes (art. 59 LIRPF) • Mínimo por discapacidad (art. 60 LIRPF)		- Remanente mínimo personal y familiar hasta saldo de la base liquidable del ahorro (art. 41 LIRPF)	
x Escala estatal general (art. 63 LIRPF)	x Escala autonómica general (art. 74 LIRPF)	x Tipo gravamen estatal del ahorro (11,1 %) (art. 66 LIRPF)	x Tipo gravamen auto- nómico del ahorro (6,9 %) (art. 76 LIRPF)
= CUOTA ÍNTEGRA ESTATAL (art. 63 LIRPF)		= CUOTA ÍNTEGRA AUTONÓMICA (art. 74 LIRPF)	
- DEDUCCIONES GENERALES (67 %) (art. 68 y 69 LIRPF) - Deducción en actividades económicas - Deducción por donativos - Deducción por rentas obtenidas en Ceuta y Melilla - Deducción protección y difusión Patrimonio Histórico Español y Mundial. - Deducción por cuenta ahorro-empresa. - DEDUCCIÓN POR INVERSIÓN EN VIVIENDA HABITUAL (10,05 % x 9.015) (art. 68.1 LIRPF)		- DEDUCCIONES GENERALES (33 %) (art. 69 y 77 LIRPF) - Deducción en actividades económicas - Deducción por donativos - Deducción por rentas obtenidas en Ceuta y Melilla - Deducción protección y difusión Patrimonio Histórico Español y Mundial. - Deducción por cuenta ahorro-empresa. - DEDUCCIÓN POR INVERSIÓN EN VIVIENDA HABITUAL (4,95 % x 9.015) (art.77 y 78 LIRPF) - DEDUCCIONES AUTONÓMICAS (100 %) (art. 77 LIRPF)	
= CUOTA LÍQUIDA ESTATAL (art. 68 LIRPF)		= CUOTA LÍQUIDA AUTONÓMICA (art. 78 LIRPF)	

= CUOTA LÍQUIDA
- Deducción por doble imposición internacional (art. 80 LIRPF) - Pagos a cuenta (art. 99 LIRPF): • Retenciones (art. 99 LIRPF) • Ingresos a cuenta (art. 99 LIRPF) • Pagos fraccionados (art. 99 LIRPF) - Compensación fiscal vivienda habitual adquirida antes del 20-I-2006 (Disp.Transit. 13ª) - Deducción por maternidad (art. 31 LIRPF)
= CUOTA DIFERENCIAL (a ingresar o a devolver) (art. 79 LIRPF)

4. Rendimientos del trabajo

La principal modificación consiste en la aplicación de la reducción por obtención de rendimientos del trabajo en el cálculo del rendimiento neto reducido del trabajo en lugar de la reducción por rendimientos de trabajo de la base imponible general y en el importe de determinadas reducciones por obtención de determinadas rentas irregulares del trabajo⁶.

IRPF 2006 ESQUEMA DE LIQUIDACIÓN DEL RENDIMIENTO DEL TRABAJO⁷	IRPF 2007 ESQUEMA DE LIQUIDACIÓN DEL RENDIMIENTO DEL TRABAJO
INGRESOS INTEGROS (DINERARIOS + ESPECIE) (art. 16 LIRPF y 47 LIRPF) - REDUCCIONES (art. 17 LIRPF).	RENDIMIENTOS INTEGROS (DINERARIOS + ESPECIE) (art. 17 LIRPF y 42 LIRPF) - PORCENTAJES DE REDUCCIÓN (art. 18 LIRPF). - GASTOS DEDUCIBLES (art. 19 LIRPF)
= RENDIMIENTO INTEGRO DEL TRABAJO (art. 17 LIRPF) - GASTOS DEDUCIBLES (art. 18 LIRPF)	= RENDIMIENTO NETO DEL TRABAJO (art. 19 LIRPF) - REDUCCIÓN POR OBTENCIÓN DE RENDIMIENTOS DE TRABAJO (art. 20 LIRPF)
= RENDIMIENTO NETO DEL TRABAJO (art. 18 LIRPF)	= RENDIMIENTO NETO REDUCIDO DEL TRABAJO

⁶ TOVILLAS MORÁN J. M. (2006): A fondo el Proyecto de Reforma de IRPF, Revista Fiscal & Laboral al día, nº 147, Julio y Agosto, Pág. 21.

⁷ FERNÁNDEZ DE SOTO BLASS M. L. (2006). Impuestos Españoles. Conocimiento y Práctica. Editorial Dykinson, Madrid, Pág. 59.

Los rendimientos íntegros se computarán en su totalidad, salvo que les resulte de aplicación alguno de los porcentajes de reducción siguientes. Dichos porcentajes no resultarán de aplicación cuando la prestación se perciba en forma de renta (art. 18 LIRPF).

El 40 % de reducción, en el caso de rendimientos íntegros distintos de los previstos en el artículo 17.2 a) LIRPF, que tengan un período de generación superior a dos años y que no se obtengan de forma periódica o recurrente, así como aquellos que se califiquen reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo.

El cómputo del período de generación, en el caso de que estos rendimientos se cobren de forma fraccionada, deberá tener en cuenta el número de años de fraccionamiento,

IRPF 2007 RENDIMIENTOS DEL TRABAJO
1. INTRODUCCIÓN DE LA REDUCCIÓN POR OBTENCIÓN DE RENDIMIENTOS DEL TRABAJO. 2. MODIFICACIÓN DE LAS REDUCCIONES POR OBTENCIÓN DE DETERMINADAS RENTAS IRREGULARES

En el supuesto que los rendimientos deriven del ejercicio de opciones de compra sobre acciones o participaciones por los trabajadores, la cuantía del rendimiento sobre la que se aplicará la reducción del 40 % no podrá superar el importe que resulte de multiplicar el salario medio anual del conjunto de los declarantes en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas por el número de años de generación del rendimiento. Cuando se trate de rendimientos obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, se tomarán cinco años.

Dicho límite se duplicará para los rendimientos derivados del ejercicio de opciones de compra sobre acciones o participaciones por los trabajadores que cumplan los siguientes requisitos:

- 1.º Las acciones o participaciones adquiridas deberán mantenerse, al menos, durante tres años, a contar desde el ejercicio de la opción de compra.
- 2.º La oferta de opciones de compra deberá realizarse en las mismas condiciones a todos los trabajadores de la empresa, grupo o subgrupos de empresa.

Reglamentariamente se fijará la cuantía del salario medio anual, teniendo en cuenta las estadísticas del Impuesto sobre el conjunto de los contribuyentes en los tres años anteriores.

El 40 % de reducción, en el caso de las prestaciones establecidas en el artículo 17.2.a). 1.ª y 2.ª de esta Ley que se perciban en forma de capital, siempre que hayan transcurrido más de dos años desde la primera aportación.

El plazo de dos años no resultará exigible en el caso de prestaciones por invalidez.

Las reducciones previstas anteriormente no se aplicarán a las contribuciones empresariales imputadas que reduzcan la base imponible, de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 51, 53 y en la disposición adicional undécima de la LIRPF.

IRPF 2006 REDUCCIÓN POR RENDIMIENTOS DEL TRABAJO ⁸ (Base Liquidable)	IRPF 2007 REDUCCIÓN POR OBTENCIÓN DE RENDIMIENTOS DEL TRABAJO (Rendimiento Neto Reducido del Trabajo)
Inferior o igual a 8.200 €: Reducción 3.500 € Entre 8.200 y 13.000 €: Reducción = 3.500 - (0,2291 × (R trabajo - 8.200)) Superior a 13.000 € o rentas (no exentas) diferentes a trabajo superiores a 6.500 € Reducción 2.400 €/límite conjunto RN trabajo	Inferior o igual a 9.000 €: Reducción 4.000 € Entre 9.000,01 y 13.000 €: Reducción = 4.000 - (0,35 × (R Trabajo - 9.000)) Superior a 13.000 € o rentas (no exentas) diferentes a trabajo superiores a 6.500 € Reducción 2.600 €

El rendimiento neto del trabajo se minorará en las siguientes cuantías (art. 20 LIRPF) :

- Contribuyentes con rendimientos netos del trabajo iguales o inferiores a 9.000 €: 4.000 € anuales.
- Contribuyentes con rendimientos netos del trabajo comprendidos entre 9.000,01 y 13.000 €: 4.000 euros menos el resultado de multiplicar por 0,35 la diferencia entre el rendimiento del trabajo y 9.000 € anuales.
- Contribuyentes con rendimientos netos del trabajo superiores a 13.000 € o con rentas, excluidas las exentas, distintas de las del trabajo superiores a 6.500 €: 2.600 € anuales.

Se incrementará en un 100 % el importe de la reducción prevista anteriormente, en los siguientes supuestos:

- Trabajadores activos mayores de 65 años que continúen o prolonguen la actividad laboral, en las condiciones que reglamentariamente se determinen.
- Contribuyentes desempleados inscritos en la oficina de empleo que acepten un puesto de trabajo que exija el traslado de su residencia habitual a un nuevo municipio, en las condiciones que reglamentariamente se determinen. Este incremento se aplicará en el periodo impositivo en el que se produzca el cambio de residencia y en el siguiente.

Adicionalmente, las personas con discapacidad que obtengan rendimientos del trabajo como trabajadores activos podrán minorar el rendimiento neto del trabajo en 3.200 € anuales.

⁸ FERNÁNDEZ DE SOTO BLASS M. L. (2006). Impuestos Españoles. Conocimiento y Práctica. Editorial Dykinson, Madrid, Pág. 165.

Dicha reducción será de 7.100 € anuales, para las personas con discapacidad que siendo trabajadores activos acrediten necesitar ayuda de terceras personas o movilidad reducida, o un grado de minusvalía igual o superior al 65 %

Como consecuencia de la aplicación de dichas reducciones el saldo resultante no podrá ser negativo.

5. Rendimientos de capital mobiliario

La principal novedad ha consistido en incluir las rentas derivadas del capital mobiliario dentro de la renta y base imponible y liquidable del ahorro y someterla a la tributación del tipo fijo del 18 %.

Se modifica la valoración de los rendimientos obtenidos por la participación en fondos propios de cualquier tipo de entidad, dividendos, primas de asistencias a juntas y participaciones en los beneficios de cualquier entidad. Se suprime el cómputo resultante de multiplicar el importe íntegro percibido por los porcentajes 140%, 125% y 100%. Se valoran por el importe íntegro sometidos al tipo fijo del 18%.

Se suprime la deducción por doble imposición económica sobre dividendos que se compensa con la exención de gravamen de los dividendos recibidos con el límite de 1.000 € anuales.

Los dividendos pueden ser repartidos por cualquier tipo de sociedad, no tiene porque ser residente en territorio español.

Se han introducido modificaciones en las rentas de contratos de seguros y en los dividendos.

En el supuesto de rentas vitalicias o temporales inmediatas se han reducido los porcentajes de pago que corresponden a intereses.

IRPF 2007 RENDIMIENTOS DE CAPITAL MOBILIARIO

- | |
|--|
| <ol style="list-style-type: none"> 1. INCLUSIÓN DE LAS RENTAS DEL CAPITAL MOBILIARIO DENTRO DE LA RENTA, BASE IMPONIBLE Y LIQUIDABLE DEL AHORRO 2. TRIBUTACIÓN AL TIPO FIJO DEL 18 %. 3. MODIFICACIONES DE LAS RENTAS DE CONTRATOS DE SEGUROS Y DE LOS DIVIDENDOS. 4. EN LAS RENTAS VITALICIAS O TEMPORALES INMEDIATAS SE HAN REDUCIDO LOS PORCENTAJES DE PAGO QUE CORRESPONDEN A INTERESES. 5. MODIFICACIÓN DE LA VALORACIÓN DE LOS DIVIDENDOS, PRIMAS DE ASISTENCIAS A JUNTAS Y PARTICIPACIONES EN LOS BENEFICIOS DE CUALQUIER ENTIDAD 6. SE SUPRIME LA DEDUCCIÓN POR DOBLE IMPOSICIÓN ECONÓMICA SOBRE DIVIDENDOS QUE SE COMPENSA CON LA EXENCIÓN DE GRAVAMEN DE LOS DIVIDENDOS RECIBIDOS CON EL LÍMITE DE 1.000 ANUALES. 7. LOS DIVIDENDOS PUEDEN SER REPARTIDOS POR CUALQUIER TIPO DE SOCIEDAD. |
|--|

ESQUEMA LIQUIDACIÓN DEL RENDIMIENTO NETO REDUCIDO DEL CAPITAL MOBILIARIO. IRPF 2007
RENDIMIENTOS ÍNTEGROS (art. 25 LIRPF) - GASTOS DEDUCIBLES (art. 26 LIRPF)
= RENDIMIENTO NETO DEL CAPITAL MOBILIARIO - REDUCCIONES (art. 26 LIRPF)
= RENDIMIENTO NETO REDUCIDO DEL CAPITAL MOBILIARIO

Tendrán la consideración de rendimientos íntegros del capital mobiliario los rendimientos procedentes de operaciones de capitalización, de contratos de seguro de vida o invalidez y de rentas derivadas de la imposición de capitales (art. 25.3 LIRPF).

- a) Rendimientos dinerarios o en especie procedentes de operaciones de capitalización y de contratos de seguro de vida o invalidez, excepto cuando, con arreglo a lo previsto en el artículo 17.2.a) de esta Ley, deban tributar como rendimientos del trabajo.

En particular, se aplicarán a estos rendimientos de capital mobiliario las siguientes reglas:

- 1.º) Cuando se perciba un capital diferido, el rendimiento del capital mobiliario vendrá determinado por la diferencia entre el capital percibido y el importe de las primas satisfechas.
- 2.º) En el caso de rentas vitalicias inmediatas, que no hayan sido adquiridas por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio, se considerará rendimiento de capital mobiliario el resultado de aplicar a cada anualidad los porcentajes siguientes:
 - 40 %, cuando el perceptor tenga menos de 40 años.
 - 35 %, cuando el perceptor tenga entre 40 y 49 años.
 - 28 %, cuando el perceptor tenga entre 50 y 59 años.
 - 24 %, cuando el perceptor tenga entre 60 y 65 años.
 - 20 %, cuando el perceptor tenga más de 66 y 69 años.
 - 8 %, cuando el perceptor tenga más de 70 años.

RENDIMIENTO = ANUALIDAD x PORCENTAJE EDAD RENTISTA

Estos porcentajes serán los correspondientes a la edad del rentista en el momento de la constitución de la renta y permanecerán constantes durante toda su vigencia.

IRPF 2006 SEGUROS DE RENTAS VITALICIAS INMEDIATAS	IRPF 2007 SEGUROS DE RENTAS VITALICIAS INMEDIATAS
EDAD PERCEPTOR R.C. MOBILIARIO	EDAD RENTISTA R.C. MOBILIARIO
Menos de 40 años Anualidad x 45 %	Menos de 40 años Anualidad x 40 %
Entre 40 y 49 años Anualidad x 40 %	Entre 40 y 49 años Anualidad x 35 %
Entre 50 y 59 años Anualidad x 35 %	Entre 50 y 59 años Anualidad x 28 %
Entre 60 y 69 años Anualidad x 25 %	Entre 60 y 65 años Anualidad x 24 %
Más de 69 años Anualidad x 20 %	Entre 66 y 69 años Anualidad x 20 %
	Más de 70 años Anualidad x 8 %

3.º Si se trata de rentas temporales inmediatas, que no hayan sido adquiridas por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio, se considerará rendimiento del capital mobiliario el resultado de aplicar a cada anualidad los porcentajes siguientes:

12 %, cuando la renta tenga una duración inferior o igual a 5 años.

16 %, cuando la renta tenga una duración superior a 5 e inferior o igual a 10 años.

20 %, cuando la renta tenga una duración superior a 10 e inferior o igual a 15 años.

25 %, cuando la renta tenga una duración superior a 15 años.

$$\text{RENDIMIENTO} = \text{ANUALIDAD} \times \text{DURACIÓN DE LA RENTA}$$

IRPF 2006 SEGUROS DE RENTAS TEMPORALES INMEDIATAS	IRPF 2007 SEGUROS DE RENTAS TEMPORALES INMEDIATAS
DURACIÓN RENTA R.C. MOBILIARIO	DURACIÓN RENTA R.C. MOBILIARIO
Inferior o igual a 5 años: Anualidad x 15 %	Inferior o igual a 5 años: Anualidad x 12 %
Superior a 5 años e inferior e igual a 10 años: Anualidad x 25 %	Superior a 5 años inferior e igual 10 años: Anualidad x 16 %
Superior a 10 años e inferior o igual a 15 años: Anualidad x 35 %	Superior a 10 años e inferior o igual a 15 años: Anualidad x 20 %
Superior a 15 años: Anualidad x 42 %	Superior a 15 años: Anualidad x 25 %

6. Ganancias y pérdidas patrimoniales de elementos no afectos

Las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales, cualquiera que sea la antigüedad del derecho que se transmite, tributan al 18 %.

Se establecen dos regímenes tributarios diferenciados ganancias y pérdidas patrimoniales de elementos no afectos transmitidos antes y después del 20 de enero de 2006.

Se extiende la exención de las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de la vivienda habitual a los casos en que el transmitente sea persona en situación de dependencia⁹.

Las ganancias patrimoniales no justificadas no se incluirán en la base en la base general del ahorro sino en la base liquidable general del período impositivo respecto del que se descubran.

IRPF 2007 GANANCIAS Y PÉRDIDAS PATRIMONIALES DE ELEMENTOS NO AFECTOS
1. LAS GANANCIAS PATRIMONIALES DERIVADAS DE LA TRANSMISIÓN DE ELEMENTOS PATRIMONIALES, TRIBUTAN AL 18 %. 2. DOS RÉGIMENES TRIBUTARIOS DIFERENCIADOS: GANANCIAS Y PÉRDIDAS PATRIMONIALES DE ELEMENTOS NO AFECTOS TRANSMITIDOS ANTES Y DESPUÉS DEL 20 DE ENERO DE 2006. 3. LAS GANANCIAS PATRIMONIALES NO JUSTIFICADAS SE INCLUIRÁN EN LA BASE LIQUIDABLE GENERAL DEL PERÍODO IMPOSITIVO RESPECTO DEL QUE SE DESCUBRAN.

6.1. Ganancias y pérdidas patrimoniales de elementos no afectos adquiridos antes del 31 de diciembre de 1994 y transmitidos antes del 20 de enero de 2006

El importe de las ganancias patrimoniales correspondientes a transmisiones de elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas que hubieran sido adquiridos con anterioridad a 31 de diciembre de 1994, y transmitidos hasta el 19 de enero de 2006, se determinará con arreglo a las siguientes reglas (Disposición final primera. LIRPF y art. 35 y ss LIRPF).

El importe de las ganancias o pérdidas patrimoniales será (art. 34 LIRPF):

- En el supuesto de transmisión onerosa o lucrativa, la diferencia entre los valores de adquisición y transmisión de los elementos patrimoniales.
- En los demás supuestos, el valor de mercado de los elementos patrimoniales o partes proporcionales, en su caso.

Si se hubiesen efectuado mejoras en los elementos patrimoniales transmitidos, se distinguirá la parte del valor de enajenación que corresponda a cada componente del mismo.

El valor de adquisición estará formado por la suma de (art. 35 LIRPF):

- El importe real por el que dicha adquisición se hubiera efectuado, en las transmisiones onerosas y el por importe real de los valores respectivos aquéllos que resulten de la aplicación de las normas del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, sin que puedan exceder del valor de mercado, en las transmisiones lucrativas (art. 36 LIRPF)

⁹ TOVILLAS MORÁN J. M. (2006): A fondo el Proyecto de Reforma de IRPF, Revista Fiscal & Laboral al día, nº 147, Julio y Agosto. Pág. 24.

En las adquisiciones lucrativas, el donatario se subrogará en la posición del donante respecto de los valores y fechas de adquisición de dichos bienes.

- b) El coste de las inversiones y mejoras efectuadas en los bienes adquiridos y los gastos y tributos inherentes a la adquisición, excluidos los intereses, que hubieran sido satisfechos por el adquirente.

El valor de adquisición se minorará en el importe de las amortizaciones.

El valor de adquisición se actualizará, exclusivamente en el caso de bienes inmuebles, mediante la aplicación de los coeficientes que se establezcan en la correspondiente Ley de Presupuestos Generales del Estado. Los coeficientes se aplicarán de la siguiente manera:

- a) Sobre los importes a que se refieren los párrafos sobre el importe real por el que dicha adquisición se hubiera efectuado y el coste de las inversiones y mejoras efectuadas en los bienes adquiridos y los gastos y tributos inherentes a la adquisición, excluidos los intereses, que hubieran sido satisfechos por el adquirente, atendiendo al año en que se hayan satisfecho.
- b) Sobre las amortizaciones, atendiendo al año al que correspondan.

Para las inversiones realizadas el 31 de diciembre de 1994, será de aplicación el coeficiente 1,2849.

AÑO ADQUISICIÓN DEL ELEMENTO PATRIMONIAL	COEFICIENTE ¹⁰
1994 y anteriores	1,2162
1995	1,2849
1996	1,2410
1997	1,2162
1998	1,1926
1999	1,1712
2000	1,1486
2001	1,1261
2002	1,1041
2003	1,0824
2004	1,0612
2005	1,0404
2006	1,0200
2006	1,0000

¹⁰ FERNÁNDEZ DE SOTO BLASS M. L. (2006): Ley de Presupuestos Generales del Estado para el año 2007. Novedades Fiscales, Temas Tributarios de Actualidad, AEDAF. Diciembre, Página 5.

El valor de transmisión será el importe real por el que la enajenación se hubiese efectuado. De este valor se deducirán los gastos y tributos en cuanto resulten satisfechos por el transmitente.

Por importe real del valor de enajenación se tomará el efectivamente satisfecho, siempre que no resulte inferior al normal de mercado, en cuyo caso prevalecerá éste.

La ganancia patrimonial calculada se reducirá de la siguiente manera (Disposición transitoria novena. LIRPF):

- a) Se tomará como período de permanencia en el patrimonio del contribuyente el número de años que medie entre la fecha de adquisición del elemento y el 31 de diciembre de 1996, redondeado por exceso.

En el caso de derechos de suscripción se tomará como período de permanencia el que corresponda a los valores de los cuales procedan.

Si se hubiesen efectuado mejoras en los elementos patrimoniales transmitidos se tomará como período de permanencia de éstas en el patrimonio del contribuyente el número de años que medie entre la fecha en que se hubiesen realizado y el 31 de diciembre de 1996, redondeado por exceso.

- b) Si los elementos patrimoniales transmitidos fuesen bienes inmuebles, derechos sobre los mismos o valores de las entidades comprendidas en el artículo 108 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores, con excepción de las acciones o par-

GANANCIAS Y PÉRDIDAS PATRIMONIALES DE ELEMENTOS NO AFECTOS ADQUIRIDOS ANTES DEL 31 DE DICIEMBRE DE 1994 Y TRANSMITIDOS ANTES DEL 20 DE ENERO DE 2006. BIENES INMUEBLES		
1) GANAN. Ó PÉRD. PATRIM. BRUTA = V. TRANSMISIÓN – V.ADQUISICIÓN ACTUALIZADO + IMPORTE REAL ENAJENACIÓN (V. MERCADO O V. ISD) - GASTOS O TRIBUTOS TRANSMITENTE		
= V. TRANSMISIÓN + IMPORTE REAL ADQUISICIÓN (I. SUCY DONAC) X COEF. ACTUALIZACIÓN + COSTE INVERSIONES Y MEJORAS X COEF. ACTUALIZACIÓN + GASTOS Y TRIBUTOS X COEF. ACTUALIZACIÓN - AMORTIZACIONES X COEF. ACTUALIZACIÓN		
= V. ADQUISICIÓN ACTUALIZADO 2) PERÍODO DE PERMANENCIA = N° AÑOS DESDE FECHA ADQUISICIÓN HASTA 31-12-96 3) GANANCIA EXENTA = (PER. PERMAN – 2) X COEF. REDUCTOR X GANANCIA BRUTA		
ELEMENTOS	COEFICIENTE REDUCTOR	N° AÑOS NO SUJETA
BIENES INMUEBLES	11,11 %	10
4) GANANCIA SUJETA = GANANCIA BRUTA – GANANCIA EXENTA		

ticipaciones representativas del capital social o patrimonio de las Sociedades o Fondos de Inversión Inmobiliaria, la ganancia patrimonial se reducirá en un 11,11 % por cada año de permanencia de los señalados en el párrafo a) anterior que exceda de dos.

- c) Si los elementos patrimoniales transmitidos fuesen acciones admitidas a negociación en alguno de los mercados regulados de valores definidos en la Directiva 2004/39/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 21 de abril de 2004 relativa a los mercados de instrumentos financieros, y representativos de la participación en fondos propios de sociedades o entidades, con excepción de las acciones representativas del capital social de Sociedades de Inversión Mobiliaria e Inmobiliaria, la ganancia se reducirá en un 25 % cada año de permanencia de los señalados en el párrafo a) anterior que exceda de dos.

GANANCIAS Y PÉRDIDAS PATRIMONIALES DE VALORES ADMITIDOS A NEGOCIACIÓN EN MERCADOS SECUNDARIOS ADQUIRIDOS ANTES DEL 31 DE DICIEMBRE DE 1994 Y TRANSMITIDOS ANTES DEL 20 DE ENERO DE 2006.

1) GANAN. Ó PÉRD. PATRIM. BRUTA = V . TRANSMISIÓN – V. ADQUISICIÓN

V TRANSM = N ° ACCIONES VENDIDAS X V NOMINAL X V COTIZACIÓN FECHA VENTA.

V ADQUIS = N ° ACCIONES VENDIDAS X V NOMINAL X V COTIZACIÓN FECHA ADQUISICIÓN.

2) PERÍODO DE PERMANENCIA = N° AÑOS DESDE FECHA ADQUIS HASTA 31-12-96

3) GANANCIA EXENTA = (PER. PERMAN – 2) X COEF. REDUCTOR (25%) X GANANCIA BRUTA

ELEMENTOS	COEFICIENTE REDUCTOR	N° AÑOS NO SUJETA
ACCIONES	25 %	5

4) GANANCIA SUJETA = GANANCIA BRUTA – GANANCIA EXENTA

- d) Las restantes ganancias patrimoniales se reducirán en un 14,28 % por cada año de permanencia de los señalados en el párrafo a) anterior que exceda de dos.

GANANCIAS Y PÉRDIDAS PATRIMONIALES DE ELEMENTOS NO AFECTOS ADQUIRIDOS ANTES DEL 31 DE DICIEMBRE DE 1994 Y TRANSMITIDOS A ANTES DEL 20 DE ENERO DE 2006. BIENES MUEBLES.

1) GANAN. Ó PÉRD. PATRIM. BRUTA = V . TRANSMISIÓN – V. ADQUISICIÓN ACTUALIZADO

+ IMPORTE REAL ENAJENACIÓN (V. MERCADO O V. ISD)

- GASTOS O TRIBUTOS TRANSMITENTE

= V. TRANSMISIÓN

+ IMPORTE REAL ADQUISICIÓN (I. SUCY DONAC)

+ COSTE INVERSIONES Y MEJORAS

+ GASTOS Y TRIBUTOS

- AMORTIZACIONES

=V.ADQUISICIÓN ACTUALIZADO

2) PERÍODO DE PERMANENCIA = N° AÑOS DESDE FECHA ADQUISICIÓN HASTA 31-12-96

3) GANANCIA EXENTA = (PER. PERMAN – 2) X COEF. REDUCTOR X GANANCIA BRUTA

ELEMENTOS	COEFICIENTE REDUCTOR	N° AÑOS NO SUJETA
RESTO	14,28%	8

4) GANANCIA SUJETA = GANANCIA BRUTA – GANANCIA EXENTA

- e) Estará no sujeta la ganancia patrimonial derivada de elementos patrimoniales que a 31 de diciembre de 1996 y en función de lo señalado en los párrafos b), c) y d) anteriores tuviesen un período de permanencia, tal y como éste se define en el párrafo a), superior a diez, cinco y ocho años, respectivamente.
- 2.ª) Si se hubieran efectuado mejoras en los elementos patrimoniales transmitidos se distinguirá la parte del valor de enajenación que corresponda a cada componente del mismo a efectos de la aplicación de lo dispuesto en la regla 1.ª) anterior.

6.2. Ganancias y pérdidas patrimoniales de bienes no afectos transmitidos a partir del 20 de enero de 2006

El importe de las ganancias patrimoniales correspondientes a transmisiones de elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas que hubieran sido efectuadas después del 20 de enero de 2006, se determinará con arreglo a las siguientes reglas (Disposición transitoria novena. LIRPF y art. 35 y ss LIRPF)

El importe de las ganancias o pérdidas patrimoniales será (art. 34 LIRPF):

- En el supuesto de transmisión onerosa o lucrativa, la diferencia entre los valores de adquisición y transmisión de los elementos patrimoniales.
- En los demás supuestos, el valor de mercado de los elementos patrimoniales o partes proporcionales, en su caso.

Si se hubiesen efectuado mejoras en los elementos patrimoniales transmitidos, se distinguirá la parte del valor de enajenación que corresponda a cada componente del mismo.

- La parte de la ganancia patrimonial generada con anterioridad a 20 de enero de 2006 se reducirá con arreglo a lo dispuesto en el epígrafe anterior; Disposición transitoria novena A LIRPF.

A estos efectos, la parte de la ganancia patrimonial generada con anterioridad a 20 de enero de 2006 vendrá determinada por la parte de la ganancia patrimonial que proporcionalmente corresponda al número de días transcurridos entre la fecha de adquisición y el 19 de enero de 2006, ambos inclusive, respecto del número total de días que hubiera permanecido en el patrimonio del contribuyente.

Estará no sujeta la parte de la ganancia patrimonial generada con anterioridad a 20 de enero de 2006 derivada de elementos patrimoniales que a 31 de diciembre de 1996 y en función de lo señalado en los párrafos b), c) y d) de la regla 1.^a de la letra A) anterior; tuviesen un período de permanencia, tal y como éste se define en el párrafo a) de la regla 1.^a de la letra A) anterior, superior a diez, cinco y ocho años, respectivamente.

**GANANCIAS Y PÉRDIDAS PATRIMONIALES DE BIENES NO AFECTOS
TRANSMITIDOS A PARTIR DEL 20 DE ENERO DE 2006.
BIENES INMUEBLES.**

GANAN. Ó PÉRD. PATRIM. BRUTA = V. TRANSMISIÓN – V. ADQUISICIÓN ACTUALIZADO
+ IMPORTE REAL ENAJENACIÓN (V. MERCADO O V. I SUCES Y DONACIONES)
- GASTOS O TRIBUTOS TRANSMITENTE

= V. TRANSMISIÓN
+ IMPORTE REAL ADQUISICIÓN (I. SUC Y DONAC) X COEF. ACTUALIZACIÓN
+ COSTE INVERSIONES Y MEJORAS X COEF. ACTUALIZACIÓN
+ GASTOS Y TRIBUTOS X COEF. ACTUALIZACIÓN
- AMORTIZACIONES X COEF. ACTUALIZACIÓN

= V. ADQUISICIÓN ACTUALIZADO
2) PERÍODO DE PERMANENCIA = N° AÑOS DESDE FECHA ADQUISICIÓN HASTA 19-1-06
3) GANANCIA EXENTA = (PER. PERMAN – 2) X COEF. REDUCTOR X GANANCIA BRUTA

ELEMENTOS	COEFICIENTE REDUCTOR	N° AÑOS NO SUJETA
BIENES INMUEBLES	11,11 %	10

4) GANANCIA SUJETA = GANANCIA BRUTA – GANANCIA EXENTA

**GANANCIAS Y PÉRDIDAS PATRIMONIALES DE ELEMENTOS NO AFECTOS
TRANSMITIDOS A PARTIR DEL 20 DE ENERO DE 2006.
BIENES MUEBLES Y RESTANTES BIENES.**

1) GANAN. Ó PÉRD. PATRIM. BRUTA = V. TRANSMISIÓN – V. ADQUISICIÓN ACTUALIZADO
+ IMPORTE REAL ENAJENACIÓN (V. MERCADO O V. ISD)
- GASTOS O TRIBUTOS TRANSMITENTE

= V. TRANSMISIÓN
+ IMPORTE REAL ADQUISICIÓN (I. SUC Y DONAC)
+ COSTE INVERSIONES Y MEJORAS
+ GASTOS Y TRIBUTOS
- AMORTIZACIONES

=V.ADQUISICIÓN ACTUALIZADO

2) PERÍODO DE PERMANENCIA = N° AÑOS DESDE FECHA ADQUISICIÓN HASTA 19-1-06

3) GANANCIA EXENTA = (PER. PERMAN – 2) X COEF. REDUCTOR X GANANCIA BRUTA

ELEMENTOS	COEFICIENTE REDUCTOR	N° AÑOS NO SUJETA
RESTO	14,28%	8

4) GANANCIA SUJETA = GANANCIA BRUTA – GANANCIA EXENTA

- 2.ª) En los casos de valores admitidos a negociación en alguno de los mercados regulados y de acciones o participaciones en instituciones de inversión colectiva a las que resulte aplicable el régimen previsto en la letra a) del apartado I del art. 35 LIRPF las ganancias y pérdidas patrimoniales se calcularán para cada valor, acción o participación de acuerdo con lo establecido en el art. 34 LIRPF y ss

**GANANCIAS Y PÉRDIDAS PATRIMONIALES DE VALORES ADMITIDOS A
NEGOCIACIÓN EN MERCADOS SECUNDARIOS TRANSMITIDOS A PARTIR DEL
20 DE ENERO DE 2006.**

1) GANAN. Ó PÉRD. PATRIM. BRUTA = V. TRANSMISIÓN – V.ADQUISICIÓN

V TRANSM = N ° ACCIONES VENDIDAS X V NOMINAL X V COTIZACIÓN FECHA VENTA.

V ADQUIS = N ° ACCIONES VENDIDAS X V NOMINAL X V COTIZACIÓN FECHA ADQUISICIÓN.

2) PERÍODO DE PERMANENCIA = N° AÑOS DESDE FECHA ADQUIS HASTA 19-2-06

3) GANANCIA EXENTA = (PER. PERMAN – 2) X COEF. REDUCTOR (25%) X GANANCIA BRUTA

ELEMENTOS	COEFICIENTE REDUCTOR	N° AÑOS NO SUJETA
ACCIONES	25 %	5

4) GANANCIA SUJETA = GANANCIA BRUTA – GANANCIA EXENTA

Si, como consecuencia de lo dispuesto en el párrafo anterior, se obtuviera como resultado una ganancia patrimonial, se efectuará la reducción que proceda de las siguientes:

- a) Si el valor de transmisión fuera igual o superior al que corresponda a los valores, acciones o participaciones a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio del año 2005, la parte de la ganancia patrimonial que se hubiera generado con anterioridad a 20 de enero de 2006 se reducirá de acuerdo con lo previsto en la regla 1.ª anterior. A estos efectos, la ganancia patrimonial generada con anterioridad a 20 de enero de 2006 será la parte de la ganancia patrimonial resultante de tomar como valor de transmisión el que corresponda a los valores, acciones o participaciones a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio del año 2005.

- b) Si el valor de transmisión fuera inferior al que corresponda a los valores, acciones o participaciones a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio del año 2005, la ganancia patrimonial se reducirá de acuerdo con lo previsto en la letra A) anterior. 2. A los efectos de lo establecido en esta disposición, se considerarán elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas aquellos en los que la desafectación de estas actividades se haya producido con más de tres años de antelación a la fecha de transmisión.

7. Operaciones vinculadas

Dadas las modificaciones producidas en las reglas de valoración de operaciones vinculadas de la normativa del Impuesto sobre Sociedades desde el de enero de 2007, en el IRPF la valoración de las operaciones vinculadas se realiza por su valor normal de mercado, en los términos previstos en la normativa del Impuesto sobre Sociedades (art. 41 LIRPF) ¹¹

8. Reducciones de la base imponible por aportaciones y contribuciones a sistemas previsión social

8.1. Clases de aportaciones

1. Las aportaciones realizadas por los partícipes a planes de pensiones, incluyendo las contribuciones del promotor que le hubiesen sido imputadas como rendimiento del trabajo.
2. Las aportaciones realizadas por los partícipes a los planes de pensiones regulados en la Directiva 2003/41/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 3 de junio de 2003, relativa a las actividades y la supervisión de fondos de pensiones de empleo, incluidas las contribuciones efectuadas por las empresas promotoras,
3. Las aportaciones y contribuciones a mutualidades de previsión social
4. Las primas satisfechas a los planes de previsión asegurados.
5. Las aportaciones realizadas por los trabajadores a los planes de previsión social empresarial regulados en la disposición adicional primera del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, incluyendo las contribuciones del tomador.
6. Las primas satisfechas a los seguros privados que cubran exclusivamente el riesgo de dependencia severa o de gran dependencia conforme a lo dispuesto en la Ley de promoción de la autonomía personal y atención a las personas en situación de dependencia.

8.2. Requisitos para la aplicación de la reducción

La reducción está condicionada a que los derechos consolidados y los derechos económicos que se deriven de los distintos sistemas de previsión social se perciban en

¹¹ LÓPEZ CARBAJO J. M.Y OTROS (2006): Memento Práctico Francis Lefebvre IRPF 2007, Ediciones Francis Lefebvre, Madrid. Pág. 124.

forma de renta vitalicia, pudiéndose establecer mecanismos de reversión o períodos ciertos de prestación o fórmulas de contraseguro en caso de fallecimiento constituida la renta vitalicia. En caso de fallecimiento la prestación podrá percibirse en forma de capital.

8.3. Límite de la reducción

El límite máximo conjunto de las aportaciones será la menor de las cantidades siguientes (art. 54 LIRPF):

- a) El 30 % de la suma de los rendimientos netos del trabajo y de actividades económicas percibidos individualmente en el ejercicio. Este porcentaje será del 50 % para contribuyentes mayores de 50 años.
- b) 10.000 € anuales. En el caso de contribuyentes mayores de 50 años la cuantía anterior será de 12.500 €.

Los partícipes, mutualistas o asegurados que hubieran efectuado aportaciones a los sistemas de previsión social podrán reducir en los cinco ejercicios siguientes las cantidades aportadas incluyendo, en su caso, las aportaciones del promotor o las realizadas por la empresa que les hubiesen sido imputadas, que no hubieran podido ser objeto de reducción en la base imponible por insuficiencia de la misma o por aplicación del límite porcentual establecido. Esta regla no resultará de aplicación a las aportaciones y contribuciones que excedan de los límites máximos previstos.

8.4. Disposiciones transitorias

La Disposición transitoria Duodécima contiene normas transitorias aplicables a los planes de pensiones, de mutualidades de previsión social y de planes de previsión asegurados.

Para las prestaciones derivadas de contingencias acaecidas con anterioridad al 1 de enero de 2007, los beneficiarios podrán aplicar el régimen financiero y, en su caso, aplicar la reducción prevista en el artículo 17 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas vigente a 31 de diciembre de 2006.

Para las prestaciones derivadas de contingencias acaecidas a partir del 1 de enero de 2007, por la parte correspondiente a aportaciones realizadas hasta 31 de diciembre de 2006, los beneficiarios podrán aplicar el régimen financiero y, en su caso, aplicar la reducción prevista en el artículo 17 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas vigente a 31 de diciembre de 2006.

El límite previsto en el artículo 52.1.a) de esta Ley no será de aplicación a las cantidades aportadas con anterioridad a 1 de enero de 2007 a sistemas de previsión social y que a esta fecha se encuentren pendientes de reducción en la base imponible por insuficiencia de la misma.

IRPF 2006	IRPF 2007																														
REDUCCIÓN APORTACIONES SISTEMAS PREVISIÓN SOCIAL. (ART. 60 LIRPF) Aportaciones por la empresa y por trabajador. Límite 8.000 de las aportaciones a planes pensiones, mutualidades de previsión social y planes previsión asegurados. Partícipes, mutualistas o asegurados + 52 años. Límite de 8.000 € incrementados en 1.250 € adicionales por año de edad partícipe, con límite máximo 24.250 € partícipes, mutualistas y asegurados + 65 años ó más. <table border="1"> <thead> <tr> <th>Edad</th><th>Euros</th></tr> </thead> <tbody> <tr><td>52.....</td><td>8.000</td></tr> <tr><td>53.....</td><td>9.250</td></tr> <tr><td>54.....</td><td>10.500</td></tr> <tr><td>55.....</td><td>11.750</td></tr> <tr><td>56.....</td><td>13.000</td></tr> <tr><td>57.....</td><td>14.250</td></tr> <tr><td>58.....</td><td>15.500</td></tr> <tr><td>59.....</td><td>16.750</td></tr> <tr><td>60.....</td><td>18.000</td></tr> <tr><td>61.....</td><td>19.250</td></tr> <tr><td>62.....</td><td>20.500</td></tr> <tr><td>63.....</td><td>21.750</td></tr> <tr><td>64.....</td><td>23.000</td></tr> <tr><td>65 en adelante.....</td><td>24.250</td></tr> </tbody> </table>	Edad	Euros	52.....	8.000	53.....	9.250	54.....	10.500	55.....	11.750	56.....	13.000	57.....	14.250	58.....	15.500	59.....	16.750	60.....	18.000	61.....	19.250	62.....	20.500	63.....	21.750	64.....	23.000	65 en adelante.....	24.250	REDUCCIÓN APORTACIONES Y CONTRIBUCIONES A SISTEMAS PREVISIÓN SOCIAL. (ART. 51 LIRPF) Aportaciones por la empresa y por trabajador. Límite máximo la menor de las cantidades: a) El 30 % de la suma de los rendimientos netos del trabajo y de actividades económicas percibidos individualmente en el ejercicio. 50 % para contribuyentes mayores de 50 años. b) 10.000 € anuales. Contribuyentes mayores de 50 años 12.500 €.
Edad	Euros																														
52.....	8.000																														
53.....	9.250																														
54.....	10.500																														
55.....	11.750																														
56.....	13.000																														
57.....	14.250																														
58.....	15.500																														
59.....	16.750																														
60.....	18.000																														
61.....	19.250																														
62.....	20.500																														
63.....	21.750																														
64.....	23.000																														
65 en adelante.....	24.250																														

9. Adecuación del impuesto a circunstancias personales y familiares del contribuyente. Mínimo personal y familiar

El mínimo personal y familiar constituye la parte de la base liquidable que, por destinarse a satisfacer las necesidades básicas personales y familiares del contribuyente, no se somete a tributación por IRPF (art. 56 LIRPF)

Cuando la base liquidable general sea superior al importe del mínimo personal y familiar, éste formará parte de la base liquidable general.

Cuando la base liquidable general sea inferior al importe del mínimo personal y familiar, éste formará parte de la base liquidable general por el importe de esta última y de la base liquidable del ahorro por el resto.

Cuando no exista base liquidable general, el mínimo personal y familiar formará parte de la base liquidable del ahorro.

El mínimo personal y familiar será el resultado de sumar el mínimo del contribuyente y los mínimos por descendientes, ascendientes y discapacidad

IRPF 2007 MÍNIMO PERSONAL Y FAMILIAR

1. AUMENTAN LAS CUANTÍAS DE LOS MÍNIMOS PERSONALES Y FAMILIARES.
 2. EL MÍNIMO VITAL TRIBUTA A TIPO CERO.
 3. SE CAMBIA LA DENOMINACIÓN DE ALGUNAS REDUCCIONES A MÍNIMOS
 4. SE TRATA POR IGUAL A TODOS LOS CONTRIBUYENTES CON INDEPENDENCIA DE SU NIVEL DE RENTA.
-

El mínimo del contribuyente será, con carácter general, de 5.050 euros anuales (art. 57 LIRPF).

Cuando el contribuyente tenga una edad superior a 65 años, el mínimo se aumentará en 900 euros anuales.

Si la edad es superior a 75 años, el mínimo se aumentará adicionalmente en 1.100 euros anuales.

El mínimo por descendientes será, por cada uno de ellos menor de veinticinco años o con discapacidad cualquiera que sea su edad, siempre que conviva con el contribuyente y no tenga rentas anuales, excluidas las exentas, superiores a 8.000 euros, de (art. 58 LIRPF):

- 1.800 euros anuales por el primero.
- 2.000 euros anuales por el segundo.
- 3.600 euros anuales por el tercero.
- 4.100 euros anuales por el cuarto y siguientes.

Cuando el descendiente sea menor de tres años, el mínimo se aumentará en 2.200 euros anuales.

En los casos de adopción o acogimiento, tanto preadoptivo como permanente, dicho aumento se producirá, con independencia de la edad del menor, en el período impositivo en que se inscriba en el Registro Civil y en los dos siguientes. Cuando la inscripción no sea necesaria, el aumento se podrá practicar en el período impositivo en que se produzca la resolución judicial o administrativa correspondiente y en los dos siguientes.

El mínimo por ascendientes será de 900 euros anuales, por cada uno de ellos mayor de 65 años o con discapacidad cualquiera que sea su edad que conviva con el contribuyente y no tenga rentas anuales, excluidas las exentas, superiores a 8.000 euros (art. 59 LIRPF).

Cuando el ascendiente sea mayor de 75 años, el mínimo se aumentará en 1.100 euros anuales.

El mínimo por discapacidad será la suma del mínimo por discapacidad del contribuyente y del mínimo por discapacidad de ascendientes y descendientes (art. 60 LIRPF).

El mínimo por discapacidad del contribuyente será de 2.270 euros anuales cuando sea una persona con discapacidad y 6.900 euros anuales cuando sea una persona con discapacidad y acredite un grado de minusvalía igual o superior al 65 %.

Dicho mínimo se aumentará, en concepto de gastos de asistencia, en 2.270 euros anuales cuando acredite necesitar ayuda de terceras personas o movilidad reducida, o un grado de minusvalía igual o superior al 65 %.

El mínimo por discapacidad de ascendientes o descendientes será de 2.270 euros anuales por cada uno de los descendientes o ascendientes que generen derecho a la aplicación del mínimo por descendientes o ascendientes que sean personas con discapacidad, cualquiera que sea su edad. El mínimo será de 6.900 euros anuales, por cada uno de ellos que acrediten un grado de minusvalía igual o superior al 65 %.

Dicho mínimo se aumentará, en concepto de gastos de asistencia, en 2.270 euros anuales por cada ascendiente o descendiente que acredite necesitar ayuda de terceras personas o movilidad reducida, o un grado de minusvalía igual o superior al 65 %.

A los efectos de este Impuesto, tendrán la consideración de personas con discapacidad los contribuyentes que acrediten, en las condiciones que reglamentariamente se establezcan, un grado de minusvalía igual o superior al 33 %.

¹² FERNÁNDEZ DE SOTO BLASS M. L. (2006). Impuestos Españoles. Conocimiento y Práctica. Editorial Dykinson, Madrid, Pág. 163, 165 y 166.

IRPF 2006 IMPORTES EN EUROS ANUALES ¹²	IRPF 2007 IMPORTES EN EUROS ANUALES
MÍNIMO PERSONAL 3.400	MÍNIMO DEL CONTRIBUYENTE 5.050
MÍNIMO POR DESCENDENTES 1º 1.400 2º 1.500 3º 2.200 4º y ss 2.300	MÍNIMO POR DESCENDENTES 1º 1.800 2º 2.000 3º 3.600 4º y ss 4.100
REDUCCIÓN POR CUIDADO DE HIJOS MENORES DE 3 AÑOS 1.200	MÍNIMO POR DESCENDIENTES MENORES DE 3 AÑOS 2.200
REDUCCIÓN POR EDAD CONTRIBUYENTE < 65 años 800 <75 años 1.000	MÍNIMO DEL CONTRIBUYENTE < 65 años 900 <75 años 1.100
REDUCCIÓN POR DISCAPACIDAD >33% Contribuyente 2.000 >65 % Contribuyente 5.000 Gastos asistencia contribuyente >65 % 2.000 >33% Ascendientes o Descendientes 2.200 >65% Ascendientes o Descendientes 5.000 Gastos asistencia ascendiente o descendiente >65 % 2.000	MÍNIMO POR DISCAPACIDAD >33% Contribuyente 2.270 >65 % Contribuyente 6.900 Gastos asistencia contribuyente >65 % 2.270 >33% Ascendientes o Descendientes 2.270 >65% Ascendientes o Descendientes 6.900 Gastos asistencia ascendiente o descendiente >65 % 2.270

10. Escalas de gravamen y tipos impositivos

La cuota íntegra estatal será la suma de las cantidades resultantes de aplicar los tipos de gravamen, la escala de gravamen a las bases liquidables general y del ahorro, respectivamente. (62 LIRPF)

IRPF 2007 ESCALAS DE GRAVAMEN Y TIPOS IMPOSITIVOS.

1. REDUCCIÓN DEL NÚMERO DE TRAMOS DE 5 A 4 Y MODIFICACIÓN DE LOS TIPOS MARGINALES MÍNIMO AL 24 % Y MÁXIMO AL 43 %
2. EL 60% DE LOS CONTRIBUYENTES SÓLO APLICARÁ UN TIPO ÚNICO DEL 24% AL EXCESO DE SU RENTA SOBRE EL MÍNIMO VITAL
3. LA BASE LIQUIDABLE DEL AHORRO, EN LA PARTE QUE NO CORRESPONDA, EN SU CASO, CON EL MÍNIMO PERSONAL Y FAMILIAR , SE GRAVARÁ AL 18%.

A la parte de la base liquidable general que exceda del importe del mínimo personal y familiar se le aplicarán los tipos que se indican en la siguiente escala (art. 63 LIRPF):

IRPF 2006				IRPF 2007			
Base Base liquidable — Hasta euros	Cuota Cuota íntegra — Euros	Resto Resto base liquidable — Hasta euros	Tipo Tipo aplicable — Porcentaje	Base Base liquidable — Hasta euros	Cuota Cuota íntegra — Euros	Resto Resto base liquidable — Hasta euros	Tipo Tipo aplicable — Porcentaje
0,00	0,00	4.161,60	9,06	0	0	17.360	15,66
4.161,60	377,04	10.195,92	15,84	17.360	2.718,58	15.000	18,27
14.357,52	1.992,07	12.484,80	18,68	32.360	5.459,08	20.000	24,14
26.842,32	4.324,23	19.975,68	24,71	52.360	10.287,08	En adelante	27,13
46.818,00	9.260,22	En adelante	29,16				

La cuantía resultante se minorará en el importe derivado de aplicar a la parte de la base liquidable general correspondiente al mínimo personal y familiar; la escala prevista en el número 1.º anterior:

La base liquidable del ahorro, en la parte que no corresponda, en su caso, con el mínimo personal y familiar se gravará al tipo del 11,1 % (art. 66 LIRPF)

A la parte de la base liquidable general se le aplicará la escala autonómica o complementaria del impuesto. Si la Comunidad Autónoma no hubiese aprobado será la siguiente (art. 77 LIRPF):

IRPF 2006				IRPF 2007			
Base	Cuota	Resto	Tipo	Base	Cuota	Resto	Tipo
Base liquidable — Hasta euros	Cuota íntegra — Euros	Resto base liquidable — Hasta euros	Tipo aplicable — Porcentaje	Base liquidable — Hasta euros	Cuota íntegra — Euros	Resto base liquidable — Hasta euros	Resto base liquidable — Hasta euros
0,00	0,00	4.161,60	5,94	0	0	17.360	8,34
4.161,60	247,20	10.195,92	8,16	17.360	1.447,82	15.000	9,73
14.357,52	1.079,19	12.484,80	9,32	32.360	2.907,32	20.000	12,86
26.842,32	2.242,77	19.975,68	12,29	52.360	5.479,32	En adelante	15,87
46.818,00	4.697,78	En adelante	15,84				

La base liquidable del ahorro, en la parte que no corresponda, en su caso, con el mínimo personal y familiar, se gravará con el tipo del 6,9 % (art. 79 LIRPF)

IRPF 2006 TIPO IMPOSITIVO ESPECIAL	IRPF 2007 TIPO IMPOSITIVO DEL AHORRO
15 % = 9,06 % + 5,94 %	18 % = 11,11 % + 6,9 %

II. Deducción por inversión en vivienda habitual

Supresión de los porcentajes de deducción incrementados por utilización de financiación ajena. Disminución del importe de la base de deducción. Compensación fiscal para los adquirentes de vivienda habitual anteriores a 20 de enero de 2006 prevista en la Ley de presupuestos Generales del Estado.

Los contribuyentes podrán deducirse el 10,05 % de las cantidades satisfechas en el período de que se trate por la adquisición o rehabilitación de la vivienda que constituya o vaya a constituir la residencia habitual del contribuyente (art. 68. I LIRPF)

La base máxima de esta deducción será de 9.015 euros anuales y estará constituida por las cantidades satisfechas para la adquisición o rehabilitación de la vivienda, incluidos los gastos originados que hayan corrido a cargo del adquirente y, en el caso de financiación ajena, la amortización, los intereses, el coste de los instrumentos de cobertura del riesgo de tipo de interés variable de los préstamos hipotecarios. En caso de aplicación de los citados instrumentos de cobertura, los intereses satisfechos por el contribuyente se minorarán en las cantidades obtenidas por la aplicación del citado instrumento.

También podrán aplicar esta deducción por las cantidades que se depositen en entidades de crédito, en cuentas que cumplan los requisitos de formalización y disposición, y siempre que se destinen a la primera adquisición o rehabilitación de la vivienda habitual, con el límite, de 9.015 euros anuales.

IRPF 2007 DEDUCCIÓN POR INVERSIÓN EN VIVIENDA HABITUAL

1. SUPRESIÓN DE LOS PORCENTAJES DE DEDUCCIÓN INCREMENTADOS POR UTILIZACIÓN DE FINANCIACIÓN AJENA.
2. DISMINUCIÓN DEL IMPORTE DE LA BASE DE DEDUCCIÓN UNOS CÉNTIMOS.
3. COMPENSACIÓN FISCAL PARA LOS ADQUIRENTES DE VIVIENDA HABITUAL ANTES DEL 20 DE ENERO DE 2006.

En los supuestos de nulidad matrimonial, divorcio o separación judicial, el contribuyente podrá seguir practicando esta deducción, por las cantidades satisfechas en el período impositivo para la adquisición de la que fue durante la vigencia del matrimonio su vivienda habitual, siempre que continúe teniendo esta condición para los hijos comunes y el progenitor en cuya compañía queden.

Cuando se adquiriera una vivienda habitual habiendo disfrutado de la deducción por adquisición de otras viviendas habituales anteriores, no se podrá practicar deducción por la adquisición o rehabilitación de la nueva en tanto las cantidades invertidas en la misma no superen las invertidas en las anteriores, en la medida en que hubiesen sido objeto de deducción.

Cuando la enajenación de una vivienda habitual hubiera generado una ganancia patrimonial exenta por reinversión, la base de deducción por la adquisición o rehabilitación de la nueva se minorará en el importe de la ganancia patrimonial a la que se aplique la exención por reinversión. En este caso, no se podrá practicar deducción por la adquisición de la nueva mientras las cantidades invertidas en la misma no superen tanto el precio de la anterior, en la medida en que haya sido objeto de deducción, como la ganancia patrimonial exenta por reinversión.

También podrán aplicar la deducción por inversión en vivienda habitual los contribuyentes que efectúen obras e instalaciones de adecuación en la misma, incluidos los elementos comunes del edificio y los que sirvan de paso necesario entre la finca y la vía pública, con las siguientes especialidades:

- a) Las obras e instalaciones de adecuación deberán ser certificadas por la Administración competente como necesarias para la accesibilidad y comunicación sensorial que facilite el desenvolvimiento digno y adecuado de las personas con discapacidad, en los términos que se establezcan reglamentariamente.
- b) Darán derecho a deducción las obras e instalaciones de adecuación que deban efectuarse en la vivienda habitual del contribuyente, por razón de la discapacidad del propio contribuyente o de su cónyuge o un pariente, en línea directa o colateral, consanguínea o por afinidad, hasta el tercer grado inclusive, que conviva con él.
- c) La vivienda debe estar ocupada por cualquiera de las personas a que se refiere el párrafo anterior a título de propietario, arrendatario, subarrendatario o usufructuario.
- d) La base máxima de esta deducción, será de 12.020 euros anuales.
- e) El porcentaje de deducción será el 13,4 %.
- f) Se entenderá como circunstancia que necesariamente exige el cambio de vivienda cuando la anterior resulte inadecuada en razón a la discapacidad.
- g) Tratándose de obras de modificación de los elementos comunes del edificio que sirvan de paso necesario entre la finca urbana y la vía pública, así como las necesarias para la aplicación de dispositivos electrónicos que sirvan para superar barreras de comunicación sensorial o de promoción de su seguridad, podrán aplicar esta deducción además los contribuyentes que sean copropietarios del inmueble en el que se encuentre la vivienda.

El tramo autonómico de la deducción por inversión en vivienda habitual será el resultado de aplicar a la base de la deducción, de acuerdo con los requisitos y circunstancias previstas en el mismo, los porcentajes que, conforme a lo dispuesto en la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, hayan sido aprobados por la Comunidad Autónoma.

Si la Comunidad Autónoma no hubiese aprobado los porcentajes a que se refiere el apartado anterior, serán de aplicación los siguientes:

- a) Con carácter general el 4,95 %.
- b) Cuando se trate de obras de adecuación de la vivienda habitual por personas con discapacidad el porcentaje será el 6,6 %.

La Ley de Presupuestos Generales del Estado determinará el procedimiento y las condiciones para la percepción de **compensaciones fiscales en el caso de los contribuyentes que hubieran adquirido su vivienda habitual con anterioridad a 20 de enero de 2006** y tuvieran derecho a la deducción por adquisición de vivienda, en el supuesto de que la aplicación del régimen establecido en esta ley para dicha deducción les resulte menos favorable que el regulado en el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como consecuencia de la supresión de los porcentajes de deducción incrementados por utilización de financiación ajena (Disposición transitoria decimotercera LIRPF)

IRPF 2006 DEDUCCIÓN POR INVERSIÓN EN VIVIENDA HABITUAL ¹³	IRPF 2007 DEDUCCIÓN POR INVERSIÓN EN VIVIENDA HABITUAL
ADQUISICIÓN O REHABILITACIÓN DE VIVIENDA HABITUAL SIN FINANCIACIÓN AJENA Tramo estatal: (Hasta 9.015,18 € x 10,05 %) Tramo autonómico: (Hasta 9.015,18 € x 4,95 %)	ADQUISICIÓN O REHABILITACIÓN DE VIVIENDA HABITUAL SIN FINANCIACIÓN AJENA Tramo estatal: (Hasta 9.015 € x 10,05 %) Tramo autonómico: (Hasta 9.015 € x 4,95 %)
ADQUISICIÓN O REHABILITACIÓN DE VIVIENDA HABITUAL CON FINANCIACIÓN AJENA a) Año 1º y 2º desde adquisición: Tramo estatal: (Primeros 4.507,59 € x 16,75 %) + (exceso 4.507,59 € hasta 9.015,18 € x 10,05 %) Tramo autonómico: (Primeros 4.507,59 € x 8,25 %) + (exceso 4.507,59 € hasta 9.015,18 € x 4,95 %)	ADQUISICIÓN O REHABILITACIÓN DE VIVIENDA HABITUAL CON FINANCIACIÓN AJENA Tramo estatal: (Hasta 9.015 € x 10,05 %) Tramo autonómico: (Hasta 9.015 € x 4,95 %)

¹³ FERNÁNDEZ DE SOTO BLASS M. L. (2006). Impuestos Españoles. Conocimiento y Práctica. Editorial Dykinson, Madrid, Pág. 181 -183.

b) Años siguientes desde 3° adquisición: Tramo estatal: (Primeros 4.507,59 € × 13,4 %) + (exceso 4.507,59 € hasta 9.015,18 € × 10,05 %) Tramo autonómico: (Primeros 4.507,59 € × 6,6 %) + (exceso 4.507,59 € hasta 9.015,18 € × 4,95 %)	
CUENTAS VIVIENDAS (BANCOS, CAJAS DE AHORRO) Tramo estatal: (Hasta 9.015,18 € × 10,05 %) Tramo autonómico: (Hasta 9.015,18 € × 4,95 %)	CUENTAS VIVIENDAS (BANCOS, CAJAS DE AHORRO) Tramo estatal: (Hasta 9.015 € × 10,05 %) Tramo autonómico: (Hasta 9.015 € × 4,95 %)
OBRAS DE ADECUACIÓN DE VIVIENDA POR MINUSVALÍA a) Año 1° y 2° desde adquisición: Tramo estatal: (Primeros 6.010,12 € × 16,75 %) + (exceso 6.010,12 € hasta 12.020,24 € × 10,05 %) Tramo autonómico: (Primeros 6.010,12 € × 8,25 %) + (exceso 6.010,12 € hasta 12.020,24 € × 4,95 %) b) Años siguientes desde 3° adquisición: Tramo estatal: (Primeros 6.010,12 € × 13,4 %) + (exceso 6.010,12 € hasta 12.020,24 € × 10,05 %) Tramo autonómico: (Primeros 6.010,12 € × 6,6 %) + (exceso 6.010,12 € hasta 12.020,24 € × 4,95 %)	OBRAS DE ADECUACIÓN DE VIVIENDA POR MINUSVALÍA Tramo estatal: (Hasta 9.015 € × 10,05 %) Tramo autonómico: (Hasta 12.020 € × 6,6 %)
	COMPENSACIÓN FISCAL PARA LOS ADQUIRENTES DE VIVIENDA HABITUAL ANTES DEL 20 DE ENERO DE 2006. Ley de Presupuestos Generales del Estado

12. Gestión del impuesto. Obligación de declarar

Los contribuyentes estarán obligados a presentar y suscribir declaración por el IRPF (art. 96 LIRPF).

No tendrán que declarar los contribuyentes que obtengan rentas procedentes exclusivamente de las siguientes fuentes, en tributación individual o conjunta (art. 96 LIRPF):

- a) Rendimientos íntegros del trabajo, con el límite de 22.000 euros anuales.
- b) Rendimientos íntegros del capital mobiliario y ganancias patrimoniales sometidos a retención o ingreso a cuenta, con el límite conjunto de 1.600 euros anuales.
- c) Rentas inmobiliarias imputadas, rendimientos íntegros del capital mobiliario no sujetos a retención derivados de letras del Tesoro y subvenciones para la adquisición de viviendas de protección oficial o de precio tasado, con el límite conjunto de 1.000 euros anuales.

En ningún caso tendrán que declarar los contribuyentes que obtengan exclusivamente rendimientos íntegros del trabajo, de capital o de actividades económicas, así como ganancias patrimoniales, con el límite conjunto de 1.000 euros anuales y pérdidas patrimoniales de cuantía inferior a 500 euros.

El límite de los rendimientos íntegros de trabajo será de 10.000 euros para los contribuyentes que perciban rendimientos íntegros del trabajo en los siguientes supuestos:

- a) Cuando procedan de más de un pagador. No obstante, el límite será de 22.000 euros anuales en los siguientes supuestos:
 - 1.º Si la suma de las cantidades percibidas del segundo y restantes pagadores, por orden de cuantía, no supera en su conjunto la cantidad de 1.500 euros anuales.
 - 2.º Cuando se trate de contribuyentes cuyos únicos rendimientos del trabajo consistan en las prestaciones pasivas a que se refiere el artículo 17.2.a) de esta Ley y la determinación del tipo de retención aplicable se hubiera realizado de acuerdo con el procedimiento especial que reglamentariamente se establezca.
- b) Cuando se perciban pensiones compensatorias del cónyuge o anualidades por alimentos diferentes de las previstas en el artículo 7 de esta Ley.
- c) Cuando el pagador de los rendimientos del trabajo no esté obligado a retener de acuerdo con lo previsto reglamentariamente.
- d) Cuando se perciban rendimientos íntegros del trabajo sujetos a tipo fijo de retención.

Estarán obligados a declarar en todo caso los contribuyentes que tengan derecho a deducción por inversión en vivienda, por cuenta ahorro-empresa, por doble imposición internacional o que realicen aportaciones a patrimonios protegidos de las personas con discapacidad, planes de pensiones, planes de previsión asegurados o mutualidades de previsión social, planes de previsión social empresarial y seguros de dependencia que reduzcan la base imponible, en las condiciones que se establezcan reglamentariamente.

IRPF 2007
LÍMITES ANUALES DE OBLIGACIÓN DE DECLARAR

- Rendimientos de Trabajo 22.000 €
- Rendimientos íntegros de Capital Mobiliario y ganancias patrimoniales sujetas a retención o ingreso a cuenta, 1.600 €
- Rentas Inmobiliarias imputadas, rendimientos íntegros de capital mobiliario no sujetas a retención, letras del Tesoro y subvenciones adquisición viviendas de protección oficial o precio tasado, 1.000 €
- Rendimientos de Trabajo 22.000 €
- Rendimientos íntegros de trabajo, capital mobiliario, actividades económicas y ganancias patrimoniales, 1.000 € y pérdidas patrimoniales 500 €
- Rendimientos íntegros de trabajo 10.000 € cuando procedan de más de un pagador con excepciones

13. Pagos a cuenta: retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados

El porcentaje de retención e ingreso a cuenta será del 18 % y se aplicará sobre (art. 101 LIRPF):

- 1) Los rendimientos del capital mobiliario . La base de retención estará constituida por la contraprestación íntegra, sin que se tenga en consideración, a estos efectos, la exención prevista en la letra y) del artículo 7 de esta Ley

Este porcentaje se reducirá a la mitad cuando se trate de rendimientos que tengan derecho a la deducción en la cuota prevista en el artículo 68.4 de esta Ley, procedentes de sociedades que operen efectiva y materialmente en Ceuta o Melilla y con domicilio y objeto social exclusivo en dichas Ciudades.

- 2) Las ganancias patrimoniales derivadas de las transmisiones o reembolsos de acciones y participaciones de instituciones de inversión colectiva.

No se aplicará retención cuando no proceda computar la ganancia patrimonial, de acuerdo con lo previsto en el artículo 94.1.a) de esta Ley.

- 3) Las ganancias patrimoniales derivadas de los aprovechamientos forestales de los vecinos en montes públicos que reglamentariamente se establezcan,
- 4) Los premios que se entreguen como consecuencia de la participación en juegos, concursos, rifas o combinaciones aleatorias, estén o no vinculadas a la oferta, promoción o venta de determinados bienes, productos o servicios,.
- 5) Los rendimientos procedentes del arrendamiento o subarrendamiento de bienes inmuebles urbanos, cualquiera que sea su calificación,.

Este porcentaje se reducirá a la mitad cuando el inmueble esté situado en Ceuta o Melilla en los términos previstos en el artículo 68.4 de LIRPF.

- 6) Los rendimientos procedentes de la propiedad intelectual, industrial, de la prestación de asistencia técnica, del arrendamiento de bienes muebles, negocios o minas y del subarrendamiento sobre los bienes anteriores, cualquiera que sea su calificación.

IRPF 2007

PAGOS A CUENTA: RETENCIONES, INGRESOS A CUENTA Y PAGOS FRACCIONADOS.

ELEVACIÓN DE LOS PORCENTAJES DE RETENCIÓN DEL 15% AL 18 % EN ALGUNOS CASOS, Y DEL 20% AL 24 %

El porcentaje de retención e ingreso a cuenta sobre los rendimientos procedentes de la cesión del derecho a la explotación del derecho de imagen, cualquiera que sea su calificación, será el 24 %. El porcentaje de ingreso a cuenta en el supuesto previsto en el artículo 92.8 de esta Ley será del 18 por ciento

IRPF 2007

CÁLCULO DEL IMPORTE DE LAS RETENCIONES DE LAS RETRIBUCIONES DINARARIAS ¹⁴

RETENCIÓN = BASE DE RETENCIÓN X TIPO DE RETENCIÓN

TRABAJO PERSONAL

RETENCIÓN = RENDIMIENTOS ÍNTEGROS TRABAJO X % TABLAS

CAPITAL MOBILIARIO

RETENCIÓN = RENDIM. ÍNTEGRO CAPITAL MOBILIARIO X 18 %

ACTIVIDAD PROFESIONAL

RETENCIÓN = RENDIMIENTO ÍNTEGRO ACTIVIDAD PROFESIONAL X 15 %

TRANSMISIONES O REEMBOLSOS DE ACCIONES Y PARTICIPACIONES DE INSTITUCIONES DE INVERSIÓN COLECTIVA.

RETENCIÓN = (VALOR AMORTIZAC, REEMBOLSO O TRANSMISIÓN) - (VALOR ADQUISICIÓN O SUSCRIPCIÓN) x 18 %

PREMIOS

RETENCIÓN = IMPORTE PREMIO EN METÁLICO x 18 %

CESIÓN IMAGEN

RETENCIÓN IMAGEN = INGRESOS ÍNTEGROS CESIÓN IMAGEN X 24 %

PROPIEDAD INTELECTUAL, INDUSTRIAL, PRESTACIÓN DE ASISTENCIA TÉCNICA, ARRENDAMIENTO O SUBARRENDAMIENTO DE BIENES MUEBLES, NEGOCIOS O MINAS

RETENCIÓN = RENDIMIENTOS ÍNTEGROS PROPIEDAD INTELECTUAL, INDUSTRIAL, PRESTACIÓN DE ASISTENCIA TÉCNICA, ARRENDAMIENTO O SUBARRENDAMIENTO DE BIENES MUEBLES, NEGOCIOS O MINAS = INGRESOS ÍNTEGROS X 18 %

¹⁴ FERNÁNDEZ DE SOTO BLASS M. L. (2006): Impuestos Españoles. Conocimiento y Práctica, Editorial Dykinson, Madrid. Pág. 180-181.

14. Conclusiones

El Gobierno fijó como principios directores de la Política Económica el crecimiento sostenido y equilibrado, basado en la productividad, la mejora del bienestar y la cohesión social. Para ello, se han adoptado diversas iniciativas en materia presupuestaria, primando las políticas de gasto con impacto en la productividad, que se complementan con la reforma fiscal, sobre la base del respeto al principio de estabilidad presupuestaria y suficiencia financiera,

La reforma fiscal tiene como objetivos fundamentales mejorar la equidad y favorecer el crecimiento económico, garantizar la suficiencia financiera para el conjunto de las administraciones públicas, favorecer la tributación homogénea del ahorro y abordar, desde la perspectiva fiscal, los problemas derivados del envejecimiento y la dependencia

Las entidades locales exigen, ante la reforma fiscal, la necesidad de incrementar la cesión de la recaudación de impuestos, la participación en los tributos del Estado, y creación de nuevos tributos propios.

La Reforma Fiscal, establece un impuesto dual diferenciado en renta general y renta del ahorro, a efectos de la determinación de la base imponible, gravándose la primera según la tarifa del impuesto y la segunda a un tipo único del 18%

En relación con los rendimientos de trabajo, la principal modificación consiste en la aplicación de la reducción por obtención de rendimientos del trabajo en el cálculo del rendimiento neto reducido del trabajo en lugar de la reducción por rendimientos de trabajo de la base imponible general y en el importe de determinadas reducciones por obtención de determinadas rentas irregulares del trabajo.

Como novedad, la inclusión de las rentas derivadas del capital mobiliario dentro de la renta, base imponible y liquidable del ahorro y someterla a la tributación del tipo fijo del 18 %.

Se modifica la valoración de los rendimientos obtenidos por la participación en fondos propios de cualquier tipo de entidad, dividendos, primas de asistencias a juntas y participaciones en los beneficios de cualquier entidad. Se suprime el cómputo resultante de multiplicar el importe íntegro percibido por los porcentajes 140%, 125% y 100%. Se valoran por el importe íntegro sometidos al tipo fijo del 18%.

Los dividendos pueden ser repartidos por cualquier tipo de sociedad, no tiene porque ser residente en territorio español.

Se suprime la deducción por doble imposición económica sobre dividendos que se compensa con la exención de gravamen de los dividendos recibidos con el límite de 1.000 € anuales.

Se han introducido modificaciones en las rentas de contratos de seguros. En los supuestos de rentas vitalicias o temporales inmediatas se han reducido los porcentajes de pago que corresponden a intereses.

Las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales, cualquiera que sea la antigüedad del derecho que se transmite, tributan al 18 %.

Se establecen dos regímenes tributarios diferenciados ganancias y pérdidas patrimoniales de elementos no afectos transmitidos antes y después del 20 de enero de 2006.

Se extiende la exención de las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de la vivienda habitual a los casos en que el transmitente sea persona en situación de dependencia.

Las ganancias patrimoniales no justificadas no se incluirán en la base liquidable general del ahorro sino, en la base liquidable general del período impositivo respecto del que se descubran.

Con carácter general los contribuyentes podrán aportar al plan de pensión un máximo de 8.000 euros anuales. Los mayores de 50 años podrán llegar hasta 10.000 euros anuales.

Aumentan las cuantías de los mínimos personales y familiares. El mínimo vital tributa a tipo cero. Se cambia la denominación de algunas reducciones a mínimos.

Reducción del número de tramos de 5 a 4 en las escalas de gravamen y modificación de los tipos marginales mínimo al 24 % y máximo al 43 %. El 60% de los contribuyentes sólo aplicará un tipo único del 24% al exceso de su renta sobre el mínimo vital.

La base liquidable del ahorro, en la parte que no corresponda, en su caso, con el mínimo personal y familiar, se gravará al 18%.

Supresión de los porcentajes de deducción incrementados por utilización de financiación ajena en la adquisición de vivienda habitual. Disminución del importe de la base de deducción en unos céntimos. Compensación fiscal para los adquirentes de vivienda habitual antes del 20 de enero de 2006.

Modificación de los límites de obligación de declarar. Elevación de los porcentajes de retención del 15% al 18 % en algunos casos, y del 20% al 24 %

Las dos rebajas fiscales del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre Sociedades, tienen un coste total de 4.500 euros para las arcas públicas, 2.000 millones de euros el IRPF y unos 2.500 de euros el de sociedades. Dichas cantidades suponen casi la mitad del superávit conseguido por las Administraciones Públicas en 2005. Para los 20 millones de contribuyentes, conlleva una rebaja mínima del 6% de lo tributado a Hacienda

Bibliografía

DELOITTE ABOGADOS Y ASESORES TRIBUTARIOS (2006): Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, Deloitte,

DE VICENTE –TUTOR RODRÍGUEZ M. (2006): Comentarios al Proyecto de Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Revista Impuestos, nº 11, Junio

FERNÁNDEZ DE SOTO BLASS M. L. (2006): Impuestos Españoles. Conocimiento y Práctica, Editorial Dykinson, Madrid.

FERNÁNDEZ DE SOTO BLASS M. L. (2006): Ley de Presupuestos Generales del Estado para el año 2007. Novedades Fiscales, Temas Tributarios de Actualidad, AEDAF, Diciembre.

LÓPEZ CARBAJO J. M. Y OTROS (2006): Memento Práctico Francis Lefebvre IRPF 2007, Ediciones Francis Lefebvre, Madrid.

MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA (2006): Reforma Fiscal, Consejo de Ministros, 20 de enero de 2006, <http://documentacion.meh.es/doc/C3/C0/SEH/presentacion%20reforma%20fiscal.pdf>

RUIZ GARJÓ M. (2006): Reforma del IRPF y reparto de recursos financieros a los entes locales: ¿incremento de la participación en los tributos del Estado o transferencias estatales?, Revista Impuestos, nº 12, Junio

TOVILLAS MORÁN J. M. (2006): A fondo el Proyecto de Reforma de IRPF, Revista Fiscal & Laboral al día, nº 147, Julio y Agosto.

VILA MASIP N. (2006): A fondo la renta del ahorro en el proyecto de Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Revista Fiscal & Laboral al día, nº 143, Marzo



ESTUDIOS

■ **Determinación objetiva de la base imponible en la renta aplicable a las pequeñas y medianas empresas***

■ José J. Ferreiro Lapatza

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Miembro de la AEDAF

■ **SUMARIO:**

1. Introducción: complicación y simplificación ¿Una situación irreversible?
2. La determinación de la base: contabilidad y fiscalidad
3. La adecuación de la estimación objetiva a los principios constitucionales
4. La relativización de las diferencias entre estimación directa y objetiva
5. La estimación simplificada u objetiva en Brasil, España y Francia
6. La imposición mínima alternativa: activos y patrimonio empresarial
7. Los parámetros a utilizar: La consideración aislada de los factores de producción. El sistema español de “módulos”
8. Parámetros a utilizar: los distintos elementos de la renta efectiva
9. Ingresos brutos y sistemas simplificados
10. Sistemas simplificados y control fiscal: el deber de facturación
11. Consideraciones finales

* Texto presentado en las XXIII Jornadas del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario (ILAD) celebradas en Córdoba (Argentina), durante los días 22 a 26 de octubre de 2006, y en las que intervino el profesor Ferreiro como Relator General (Tema I).

1. Introducción: complicación y simplificación ¿Una situación irreversible?

Hablar de la exagerada complicación del sistema tributario o de su ordenamiento o regulación es hablar de un hecho incontestable o incontestado. O, más precisamente, de dos hechos incontestables e incontestados.

Pues hablamos, de una parte, de la complicación del sistema en cuanto conjunto de piezas (los tributos, cada tributo) ordenadas a un fin. Y hablamos, de otra parte, de la configuración u ordenación interna de cada una de estas piezas.

Respecto al sistema no cabe dudar de su posible simplicidad. La existencia de sistemas muy simples en su estructura nos remite de mayores pruebas. Lo ha sido, p. ej., el sistema español alumbrado con la reforma iniciada en 1978: un IRPF y un IS cerraban la imposición sobre las rentas. Los impuestos sobre sucesiones y patrimonio gravaban la riqueza estática o patrimonial cerrando la imposición indirecta. Los impuestos sobre Transmisiones Patrimoniales y el Valor Añadido gravaban el tráfico de bienes y derechos y el conjunto de impuestos estatales agotaba sus componentes con los Impuestos Especiales y los impuestos aduaneros.

Una estructura muy simple que podría serlo todavía más —por ejemplo y solo es un ejemplo— con la supresión pura y simple de los Impuestos Especiales (que gravan esencialmente la producción y el consumo de Hidrocarburos, Alcohol y Tabaco). Impuestos cuya supervivencia en los sistemas de la Unión Europea —insisto y repito, en los sistemas de la U.E.— pone de manifiesto —mejor que cualquier otro ejemplo que pudiera ponerse— una de las principales “razones de fondo” de las complicaciones de los sistemas tributarios: la inercia o arrastre histórico hacen que la existencia de los impuestos especiales se justifique por su misma existencia; la ignorancia hace que su existencia no permita poner en duda su existencia; la incompetencia, la comodidad y la demagogia política hacen sentir el miedo a compensar su pérdida con una estructura más racional del sistema variando el peso recaudatorio de las otras piezas del mismo. Y todo ello a pesar de la fuerte carga negativa —evidente en los tiempos que corren— que en la estructura de costes y en la lucha contra la inflación tiene una de las piezas esenciales —el impuesto sobre Hidrocarburos— de los Impuestos Especiales en toda Europa.

Los ejemplos que toman como referencia el sistema tributario español serán frecuentes en mi relatoria. Pido disculpas por ello pero, obviamente, es el que mejor conozco y me resulta más próximo. En todo caso serán ejemplos, resulta asimismo obvio, que sirvan para realizar consideraciones generales válidas, en general, para todos los países del ILADT.

Y, en todo caso, la posibilidad de simplificar de forma efectiva el sistema puede ofrecer muchos otros ejemplos. Así, la reforma tributaria proyectada en Uruguay, según nos relata el Ponente nacional Dr. Capote, tiene como uno de sus fines esenciales la eliminación de diversos impuestos simplificando así la estructura del sistema. Así la reforma realizada en Bolivia en 1986 que “consistió”, nos dice el Ponente nacional, Dr. Vergara, “en la eliminación total de un sistema compuesto por una multiplicidad de impuestos de excesiva complejidad y bajo rendimiento, que se cambió por un sistema de seis impuestos permanentes, sencillos en su concepción y que permiten mayor eficiencia en la recaudación”.

Los ejemplos que hemos puesto ponen de relieve, pues, que los sistemas tributarios no tienen, por fuerza, que ser complicados en su estructura. Que pueden ser muy simples y comprensibles en su configuración, sin que haya razón alguna para defender el tópico nunca demostrado de su “necesaria” complicación.

Pero las complicaciones de nuestros sistemas tributarios residen tanto —en ocasiones— en su estructura como —siempre y sobretodo— en la configuración u ordenamiento interno de cada una de las piezas —cada uno de los tributos— que lo componen. Es el ordenamiento jurídico de cada una de estas piezas lo que origina, fundamentalmente, el desorden. Y ello —me atrevería a decirlo ahora desde la perspectiva que me da la edad y los años de estudio en mi disciplina— porque el Derecho —como técnica de organización social— ha dejado de lado sus exigencias nucleares cuando ha fijado su atención en los tributos; y ello porque el poder ha tratado siempre de que los tributos se vean en lo posible como algo ajeno a las exigencias del Derecho.

Y el poder siempre tiene quien le escriba. Y en ayuda de su visión ajurídica de los tributos han acudido siempre arbitristas de toda laya: juristas que adoran la teoría de la relación del poder; economistas que sostienen sin prueba fehaciente alguna que es posible medir al milímetro la capacidad económica de cada sujeto, contables que confunden la exactitud de sus cuentas con la verdad inapelable de sus propuestas; arbitristas, en fin, que, a fuerza de repetirse y hacerse oír convierten en verdad afirmaciones dudosas cuando no rotundamente falsas.

Pues falso es, desde luego que la Hacienda pública —una pieza fundamental en la organización de cualquier comunidad política— no pueda someterse a las mismas exigencias técnicas de organización social o, lo que es lo mismo, de organización jurídica, que el resto de las relaciones interpersonales que el Derecho ordena y disciplina.

Es falso, desde luego, centrándonos ya en exigencias primigenias y esenciales de la técnica jurídica, que las normas que disciplinan la Hacienda pública no puedan alcanzar un grado de generalidad y abstracción similar al resto de las normas jurídicas.

Y, como ya he dicho muchas veces, generalidad y abstracción no son sólo conceptos técnicos a utilizar en el análisis jurídico como exigencias de forma en la construcción del ordenamiento. Son fundamentalmente y sobre todo exigencias de contenido para la realización efectiva del Derecho. Son requisitos sustantivos y esenciales de toda norma jurídica en general y, en especial, de toda norma jurídica que se incorpore a un ordenamiento democrático. Pues generalidad y abstracción incorporan y aplican, con toda intensidad los dos valores superiores, la esencia misma de la democracia: la igualdad y la libertad.

El carácter abstracto de una norma o, si se quiere, la tipificación cierta y precisa de la acción social ordenada jurídicamente está íntimamente unida a la seguridad y a la certeza y se coloca así, en primerísima línea, al servicio de la libertad.

La generalidad de la norma no es sino el reflejo más genuinamente jurídico de la igualdad.

Frente a tales valores ¿Alguien podría justificar que el Derecho de familia tratase de recoger en sus normas todas las formas de convivencia, con sus diferentes circunstancias, con

los diferentes intereses de las personas que viven bajo un mismo techo? ¿Alguien podría justificar un Derecho mercantil de sociedades que tratase de recoger las mil formas de puesta en común de bienes y cosas para el logro de un fin que tuviese en cuenta los verdaderos intereses de cada una de las personas que intervienen en la Sociedad?.

Y sin embargo todos contemplamos impávidos y en silencio unas leyes fiscales hechas de espaldas a los principios de seguridad, libertad, generalidad e igualdad. Unas leyes plagadas de excepciones, de exenciones, de excepciones a las exenciones y de regímenes especiales; de reenvíos incluso fuera del campo del Derecho (p. ej., a los principios contables); de normas ambiguas, inconcretas e indeterminadas en los términos que utilizan; de normas dictadas para y por la propaganda electoral; de normas que declaran hoy justo lo que mañana declaran injusto, procurando así las más absurdas e injustas discriminaciones.

Y recordando ahora que estamos ante el tema “jurídico” de estas Jornadas podemos preguntarnos ahora y ante esta situación ¿Qué podemos hacer los juristas? ¿Qué debemos hacer los juristas? ¿Debemos contentarnos con el análisis minucioso de los términos y conceptos empleados por el legislador para determinar el alcance de cada norma?

Creo que no. Creo que cada día es más urgente y necesario luchar por la simplificación del sistema. Luchar porque el Derecho se aplique de la misma forma a los tributos que a cualquiera de las otras instituciones que vertebran nuestra vida en sociedad: unas normas dotadas del suficiente grado de abstracción y generalidad deben configurar el régimen general de cada tributo, el régimen aplicable a la generalidad de los ciudadanos, exceptuándolo solo de tal forma que podamos seguir hablando, con propiedad, de excepciones.

Para ello, creo debe lucharse, en primer lugar contra dos tópicos o lugares comunes que, lógicamente, solo pueden tomarse como base o punto de partida, “a priori”, después de, como dice el diccionario, “examinar el asunto del que se trata”.

El primero de estos tópicos, a mi juicio y como ya he dicho, completamente infundado, se resume en considerar que la regulación de un tributo ha de ser necesariamente prolija y complicada, si se quiere que tal regulación sea justa y eficaz.

El segundo de estos tópicos, en realidad una variable del primero, consiste en afirmar que cuanto más compleja es la técnica a utilizar en el ordenamiento y aplicación de un tributo más se adecua éste a sus fines.

Una concreción de este segundo tópico –una concreción que ha tenido una significativa importancia en los últimos 25 años de nuestra historia tributaria– se refleja en el rechazo generalizado de la “estimación objetiva” o simplificada, en los impuestos que gravan el beneficio empresarial y su “necesaria” sustitución por la estimación directa. O al menos, en la prédica continua sobre la conveniencia de abandonar los métodos simplificados para aplicar en todo cuanto sea posible métodos de estimación “directa”.

Pues bien, en cuanto tal prédica supone un obstáculo para la simplificación real y efectiva del ordenamiento tributario en este punto, un análisis ponderado del tema nos hará ver también aquí que la simplificación es posible y que, si de verdad queremos un ordenamiento tributario más simple, claro y comprensible es necesario vencer la inercia, rechazar

los tópicos generalmente aceptados y asentados sin reflexión o razonamiento alguno que los avale, y abrir las opciones sobre las distintas técnicas de imposición para aplicar aquellas que mejor puedan recogerse en una normativa clara y general, de general aplicación y de fácil comprensión por la generalidad de los ciudadanos a los que va dirigida.

Aunque para ello tengamos que descender de las alturas inconcretas en que hasta ahora nos hemos movido y hacer el discurso más concreto y técnico; más científico y objetivo. Centrándolo ya en el tema objeto de estas Jornadas: la determinación de la base en las actividades empresariales.

El examen de este tema requiere, a mi juicio, una primera consideración sobre fiscalidad y contabilidad, seguida –asimismo con un cierto carácter prodrómico– de una breve referencia a la adecuación –a mi juicio indubitada– de las estimaciones objetivas o simplificadas al principio de capacidad que inspira la tributación en todos nuestros países.

2. La determinación de la base: contabilidad y fiscalidad.

Nuestras sociedades se organizan sobre la base de un mercado libre en el que las empresas tienen un protagonismo innegable.

La contabilidad empresarial, por muy tosca que ésta pueda ser, constituye un elemento, un instrumento o una técnica indispensable para la vida de las empresas.

Un sistema de cuentas en el que se recojan con claridad los hechos cuantificables en los que se concreta la situación y la actividad de la empresa proporciona la base necesaria para las decisiones y actuaciones de empresa y empresario. Y debe proporcionar a “los demás” –acreedores, deudores, clientes, proveedores, etc.- la garantía necesaria de que tal situación y tales actuaciones son conformes con la organización jurídica de las relaciones sociales en el seno de cada comunidad.

De aquí que, en nuestra organización social, el Derecho recoja en un grupo especial y especializado de sus normas –el Derecho contable– las exigencias de cada comunidad en torno a una correcta llevanza de las cuentas de cada empresa. Conforme a los fines propios y específicos que con estas normas “especiales” se persiguen: la empresa ha de reflejar en su contabilidad la imagen fiel de su situación y de sus actuaciones.

Conforme a este fin las normas jurídico-contables, –el Derecho contable– obedece o se inspira en principios especiales o “propios” –claridad, veracidad, responsabilidad, verificabilidad, neutralidad– que se “realizan” o hacen efectivos a través de “los principios de contabilidad generalmente aceptados”: prudencia, empresa en funcionamiento, registro, precio de adquisición, devengo, correlación de ingresos y gastos, no compensación, uniformidad, importancia relativa.

Y conforme a los principios en que se inspiran y a las reglas generales en que se apoyan, las normas contables ofrecen también una textura propia o especial en relación con las normas que se integran en otros grupos o ramas del ordenamiento: son, en general, normas más flexibles o abiertas –en mayor o menor medida– a usos, criterios e interpreta-

ciones distintas según el peso que en ellas se da a las reglas y principios generales y a la forma en que unas y otros sean entendidos y aplicados.

No parece pueda ser de otro modo en un ámbito social —el de la empresa— en donde las normas jurídicas han de respetar al máximo la libertad y capacidad de organización, decisión y actuación en un mercado de libre competencia.

Y es precisamente un ámbito social especial y específico el que explica las características especiales y “propias” de las normas que directa y primordialmente lo regulan. Las características propias de cada uno de los diferentes grupos de normas que integran el Ordenamiento.

La Ciencia del Derecho nos enseña, en efecto, que ciertos ámbitos de la realidad social exigen una regulación jurídica sustancialmente diversa a la de otros. La singularidad de cada uno de estos grupos de normas explica la aparición de distintas disciplinas jurídicas: El Derecho contable, el Derecho fiscal están entre ellos y entre ellas.

La “fiscalidad”, el ámbito social en el que se mueven y viven las relaciones entre el Estado y los contribuyentes, constituye también, como la contabilidad uno de estos ámbitos diferenciados que determina la aparición de normas “especiales” y de una disciplina especializada —el Derecho fiscal o tributario— que las estudia.

Y en el ámbito fiscal los fines que se persiguen y, en consecuencia, los principios a aplicar son sustancialmente diversos a los fines que se persiguen y a los principios que se aplican en el ámbito contable.

La finalidad primera y esencial del tributo es la de aportar medios de financiación a las tareas del Estado. Y en nuestras democracias tal finalidad y las normas a su servicio han de obedecer, en el sentido más estricto posible, no solo al principio de capacidad sino también, y con la misma intensidad, a los principios de uniformidad, igualdad, legalidad y tipicidad.

Cierto, Derecho fiscal y Derecho contable forman parte de un único ordenamiento y sus normas se relacionan y condicionan recíprocamente.

El Derecho fiscal ha de tener presente el ordenamiento en el que se integra y, de modo muy especial, las normas contables que en él se aplican. También y en especial para que los tributos que gravan el resultado empresarial se apliquen de modo efectivo.

Pero la sustitución pura y simple de las normas fiscales por normas contables supone un ataque directo a la racionalidad del sistema —del ordenamiento jurídico en su conjunto— en cuanto supone la aplicación de normas dictadas con fines distintos a una realidad diferente de aquella para la que fueron pensadas.

Esto es lo que se ha producido, sin embargo, en aquellos países en los que la ley fiscal remite, con mayor o menor intensidad, al resultado contable para fijar la base de los tributos que gravan la renta empresarial.

El ejemplo paradigmático de tan irracional proceder, contrario a los principios y conocimientos que la Ciencia del Derecho ha acumulado durante siglos como ciencia y como

técnica de organización social; el ejemplo paradigmático de lo que –a mi juicio– no se debe hacer lo podemos encontrar en la Ley española del Impuesto sobre Sociedades en la que se identifica la base, así, sin más, con “el resultado contable” de acuerdo con las leyes mercantiles y las demás normas que regulan las obligaciones contables de los empresarios.

La aparente sencillez de la norma que así delimita la base imponible esconde –como no podía ser de otro modo– una generosa fuente de dudas e incertidumbres en cuanto a las normas a aplicar, a los términos y conceptos que en ellos se emplean, a su interpretación y a su aplicación.

Pues, de un lado, no debiera siquiera ser necesario repetir que las normas contables no son sino normas técnicas de registro, de empleo elástico, existiendo y pudiendo aplicarse distintas reglas –los principios generalmente aceptados– a un mismo hecho registrable. En cambio las normas fiscales deben ser claras, en lo posible unívocas y de aplicación imperativa.

La ley tributaria delimita una forma de riqueza que el legislador quiere gravar. Tipifica como hecho imponible un signo de capacidad económica que el legislador toma en cuenta para repartir la carga tributaria entre los ciudadanos. Las normas y usos registrales, contables, tienen su propio fin y su propia evolución y unas y otras no pueden ni deben confundirse.

De otro lado, tampoco creo que pueda discutirse que el principio de legalidad presenta exigencias mucho más rígidas en el ámbito fiscal que el ámbito mercantil por lo que la remisión en bloque no solo a la legislación mercantil sino también a las normas reglamentarias que la desarrollan –con las amplias facultades que estas otorgan en España al Ministerio de Hacienda y al ICAC (Instituto de Contabilidad y Auditoria de Cuentas)– determina, de hecho, la deslegalización de las normas aplicadas a la base en un grado más que inconveniente, incompatible con la Constitución.

Ciertamente, creo que puede y debe defenderse una decidida aproximación –en los casos de empresas que alcancen o superen cierto tamaño– entre el beneficio fiscal y el resultado contable, recogiendo en algún modo en la ley –a través de una norma fiscal clara– las normas contables generalmente seguidas.

Pero el reenvío directo al resultado contable puede suponer –y, desde luego, lo supone en el ejemplo español que ahora estamos siguiendo– la determinación de la base por las normas –muy parcas y generales– contenidas en la legislación mercantil (Código de Comercio, Ley de Sociedades Anónimas, etc.); y por, y fundamentalmente, las normas reglamentarias (el Plan General de Contabilidad aprobado por Decreto del ejecutivo) e interpretativas emanadas del Ministerio de Hacienda y por las Resoluciones del ICAC. Supone dejar la base imponible en manos del ejecutivo, del Instituto contable y, dentro de la flexibilidad que el propio Plan General de Contabilidad pregona, en manos de los propios contribuyentes o de sus expertos contables.

Pero contra lo que pudiera parecer, y por lo que acabo de decir, no es solo el principio de legalidad el que se ve atacado y desconocido por la remisión al resultado contable.

Son la seguridad y la certeza del Derecho las que sufren un ataque más fuerte. Pues las normas jurídicas escritas, abstractas (al servicio de la seguridad) y generales (al servicio de la igualdad), son sustituidas por los principios generalmente aceptados en contabilidad, por normas y usos contables, interpretaciones, criterios y técnicas varias que nada tiene que ver en la regla smithiana –no sólo jurídica– de la certeza, a la que tienen derecho los agentes económicos, los contribuyentes y todos los ciudadanos.

La Ley española del I.S. –que ahora tomamos como ejemplo o “tema testigo”– reconoce, por lo demás, la absoluta inconveniencia, por no decir la imposibilidad, de una total identificación por remisión entre base imponible y resultado contable al introducir ciertas normas imperativas que obligan a adaptar o corregir, en su caso, el resultado contable en la forma que en ella se dispone; amortizaciones, previsiones, no deducibilidad de ciertos gastos (el propio Impuesto, sanciones, liberalidades, etc.) reglas específicas de valoración (operaciones vinculadas, transmisiones lucrativas, etc.).

Pero tales normas –aún al servicio de la certeza y la igualdad– siguen incorporando complicaciones adicionales –los ajustes extracontables– en la llevanza de la contabilidad de empresas sin tocar el fondo de indeterminación, incertidumbre e inseguridad que la remisión al resultado contable determina en la regulación de la base imponible.

Las complicaciones inherentes a la identificación del resultado contable con la base imponible han contribuido decisivamente en España –siguiendo las directivas europeas sobre contabilidad– a rebajar las exigencias contables a pequeñas y medianas empresas, a las que se posibilita la aplicación de un sistema de contabilidad simplificada.

Cierto que las obligaciones contables no derivan sólo, ni siquiera fundamentalmente de la normativa fiscal; pero la identificación de la base con el resultado contable refuerza el interés del Estado en unas más intensas y extensas exigencias contables que se trasladan con la misma extensión e intensidad a los contribuyentes forzando después al propio Estado a establecer sistemas de contabilidad simplificada que aplican después todos los que pueden acogerse a ellos, incluso, por la evidente necesidad de ahorro de tiempo y trabajo, aquellos que considerarían más conveniente una contabilidad más desagregada, exacta y acorde con las técnicas contables más actualizadas.

El régimen simplificado se puede aplicar a todas las entidades, cualquiera que sea su forma jurídica individual o societaria, que reúnan al menos dos de los siguientes requisitos:

- Que el total de las partidas del activo no supere 1.000.000 €
- Que el importe neto de la cifra anual de negocio sea inferior a 2.000.000 €
- Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio no sea superior a 10.

El régimen simplificado se sustenta en dos pilares:

- En cuanto a la llevanza de la contabilidad se establece un modelo diario que consiste en un modelo multicolumnar, similar a una hoja de cálculo, en el que para cada elemento patrimonial o cuenta se abre una columna y por la simple suma de cada colum-

na permite obtener, con la periodicidad que se desee, el mayor, el balance y la cuenta de resultados, así como efectuar las liquidaciones periódicas de las retenciones a cuenta y de los impuestos indirectos.

- En cuanto a los modelos de cuentas anuales simplificadas, se suprimen en ellas algunos conceptos que habitualmente no tienen las empresas de reducidas dimensiones y se permite “agrupar” otras partidas.

El sistema de contabilidad simplificado sigue, desde luego, de acuerdo con su nombre, la vía de la simplificación, también de las obligaciones fiscales basadas en la contabilidad, pero insiste –acentuándola– en la identificación de la normativa contable y fiscal perturbando, como han señalado ya muchos expertos contables, tanto las reglas contables que persiguen una “imagen fiel” (así: valoración también a efectos contable de los arrendamientos financieros, consideración, también a efectos fiscales, del propio impuesto sobre el beneficio empresarial, etc.) como la normativa fiscal que sigue incorporando a ella, a través de la identificación del beneficio con el resultado contable, todo el conglomerado de normas jurídicas, reglas, prácticas y usos contable de difícil identificación.

Entiendo, y creo puedo sentirme acompañado en esta opinión también por muchos expertos contables, que una efectiva simplificación de la normativa que regula la base en los impuestos que gravan las rentas empresariales debe empezar por aceptar de forma rotunda y clara la idea de que es la ley fiscal a través de las normas tributarias que en ella se contienen la que deba regular la base del impuesto. Y que la ley fiscal falta a su deber constitucional cuando deja de regular la base con una simple remisión al “resultado contable”. Y falta también al principio smithiano de “certeza” incorporado igualmente a nuestras constituciones con la exigencia de seguridad jurídica.

Cierto que la separación entre contabilidad y fiscalidad, entre las exigencias contables y las normas fiscales no garantiza, por sí misma, la certeza y la simplificación. El ejemplo paradigmático de ello podemos encontrarlo –según se refleja con toda claridad en la comunicación presentada por el Dr. Rozas Valdes –en los E.E.U.U. de Norteamérica.

“En el sistema tributario americano”, señala la citada comunicación, la renta es un concepto de una extraordinaria complejidad siendo así que el IRC contiene un intrincado entramado de todos y cada uno de los ingresos que se han de computar como renta del período y de los gastos que es posible sustraer al construir la base imponible. En la configuración del concepto de renta son más que numerosas las exenciones, los gastos deducibles, las reducciones –de diferente tipo y categoría– y los créditos de impuesto que van erosionando la base y aligerando la cuota a pagar.

Así las cosas, a finales de los años 60 causó un considerable escándalo en la sociedad americana el constatar que 154 contribuyentes con ingresos superiores a \$120.000 disfrutaban de cuota cero en el IT gracias a habilidad de sus asesores para desplazarse por el paraíso de los beneficios fiscales. La noticia produjo tal revuelo –se afirma que generó más correspondencia en el Congreso que la guerra de Vietnam– que el Departamento del Tesoro vino a idear, y el Parlamento a aprobar, un “impuesto alternativo (Alternative Minimum Tax)” como original fórmula para remediar tal estado de cosas.

En realidad se trata de un recargo sobre el IT cuya base imponible es considerablemente más extensa que la del impuesto sobre el que construye. En resumen, vienen a ser contribuyentes del ATM aquellos que declaren en IT una cifra de ingresos brutos superior a una determinada cifra –actualmente entre \$22.000 y \$58.000, en función del tipo de contribuyente y opción de declaración– quedando en tal caso sujetos a satisfacer un recargo, del que se deduce la cuota ya satisfecha por IT. La base imponible del ATM se construye partiendo de la base imponible del IT y adicionando a la misma toda una serie de gastos, deducciones, reducciones y exenciones de entre los que la habrían erosionado al objeto de calcular la cuota inicial: gastos médicos, impuestos locales y estatales, *miscellaneous deductions*, determinadas amortizaciones y la deducción estándar, por ejemplo. Los mínimos exentos, que en el ATM son sustancialmente más elevados, se reducen en 25 centavos por cada dólar que los ingresos excedan de \$150.000, \$112.500 o \$75.000, para unidades familiares, tributaciones separadas y no casados respectivamente. De modo que para una unidad familiar, por ejemplo, con ingresos superiores a \$300.000 el mínimo exento desaparece de la base imponible del ATM.

Sobre dicha base, recompuesta, se aplica un recargo que inicialmente fue del 10% (1969), posteriormente se incrementó en cinco puntos (1976), elevándose más tarde hasta el 21% (1986), el 24% (1991) hasta el doble tipo actual del 26% y del 28%, por encima de \$175.000.

En el CT, que grava la renta de las personas jurídicas, no se diferencia, como ocurre en el IT, entre gastos para determinar el rendimiento neto y otros gastos cuya deducibilidad se limita utilizando porcentajes y cuantías indicitarias (donativos, inversiones medio ambientales, etc., p. ej.) Se parte de la premisa de que todos los gastos están vinculados con la obtención de los ingresos empresariales siendo, por lo tanto, deducibles con carácter general.

Si existe, al igual que en el IT, un impuesto mínimo, *Alternative Minimum Tax*, que limita la deducibilidad de gastos de forma escalonada tratando de asegurar una tributación mínima del 20%. La extensión de este sistema a la imposición societaria, proviene de la reforma de 1986 en cuya discusión se puso de relieve que grandes empresas con abultadas cifras de negocios y bien asesoradas para desplazarse por los vericuetos de las deducciones, con frecuencias terminaban soportando un tipo impositivo efectivo en cifras de un dígito o incluso inferiores al 1%".

La breve referencia hecha ahora al sistema U.S.A. pone de relieve –a nuestro parecer con toda claridad– la conveniencia de mantener lo que ha de ser el leitmotiv de esta relatoria general: aún los sistemas que se pretenden más sofisticados y perfectos en la exacta medición de la capacidad contributiva acaban por aceptar la exigencia general de simplificación de la normativa (en especial aquella que regula la determinación de las rentas empresariales) y acaba por aceptar que tal simplificación ha de venir, necesaria y fundamentalmente, por las dos vías que, de modo reiterado, hemos de señalar:

Por la vía, en primer lugar, de la reducción o supresión generalizada de beneficios fiscales, regímenes especiales, exenciones o excepciones a la normativa general de cada tributo (y

aquí se puede encuadrar, sin duda, un sistema amplio, “generoso” y complicado de deducciones en los rendimientos brutos); y, en segundo lugar, por la vía del acercamiento —a la hora de fijar los parámetros fundamentales para la determinación de la base— a parámetros más “visibles”, como puede ser, asimismo, el rendimiento bruto.

Por estas dos vías se está aceptando, además, que —frente a las exageraciones económico-contables de casuismo y prolijidad— las normas de general aplicación (con un grado más elevado de abstracción y generalidad) sirven en mejor medida no solo a la eficacia del sistema, sino que sirven mejor también a la igualdad, generalidad y neutralidad en y de los impuestos, sirven mejor a la justicia que las normas casuísticas, pormenorizadas y prolijas que pretenden —en teoría y con un alto grado de hipocresía— medir del modo más exacto posible la capacidad de cada uno en las distintas circunstancias en que cada uno puede encontrarse.

Pues bien, demos ahora un paso atrás para poder seguir avanzando.

Ya hemos visto que cuando la delimitación de la base imponible se remite a la contabilidad se siente inmediatamente la necesidad de simplificar la contabilidad exigible fiscalmente a ciertos sujetos pasivos, sin que ello anule los efectos perniciosos de tal remisión: cualquiera que sea la forma que tal remisión adopte “transforma” las normas contables en normas fiscales.

Y ello tanto si se hace de la forma extrema en que hemos visto lo hace la ley española del I. sobre Sociedades, como si se hace, como a partir de las recomendaciones del Informe Ruding se ha hecho en varios países de la Unión (así, en Portugal, Francia o Italia), ordenando que el beneficio o base imponible se determine “a partir del resultado contable” o “sobre la base del resultado contable” aunque dando un peso mucho mayor que en España a las normas fiscales que a estos efectos —los efectos fiscales— modifican el resultado contable, para transformarlo, —acertadamente a mi juicio— en un resultado “fiscal”, es decir, delimitado y definido en su núcleo esencial por normas de carácter fiscal y no contables. Reduciendo, en la práctica, los efectos fiscales del resultado contable a una suerte de “cláusula general de cierre” para lo no previsto en las normas fiscales.

Con todo, cualquiera que sea la fórmula utilizada —insisto en ello— la remisión al resultado contable como medida de la base imponible convierte en normas fiscales a toda la normativa contable con el grado de incertidumbre, indeterminación e inseguridad y deslegalización que hemos visto conlleva.

Por el contrario —y ahora seguimos avanzando— una separación suficientemente clara entre normativa fiscal y normativa contable no solo permitirá una mayor claridad y coherencia con los fines propios de cada uno de estos dos grupos de normas, sino que permitirá mejor, sin duda, la simplificación de la normativa fiscal atendiendo de forma más intensa a las exigencias constitucionales de certeza, tipicidad y legalidad que debe acompañar siempre a las normas tributarias.

Aunque debemos subrayar ahora, aquí y en este punto que la separación entre normativa fiscal y normativa contable ni tiene ni debe significar un alejamiento demasiado intenso

entre el beneficio fiscal y el resultado contable; ni tiene ni puede suponer que la contabilidad deje de tener significado alguno a efectos de la determinación de la base.

La contabilidad es, en nuestros ordenamientos, el reflejo documental primario y fundamental de la actividad de la empresa a todos los efectos y frente a todos y debe ofrecer a todos –también a la Hacienda– la imagen fiel de la empresa.

La contabilidad –cuando es obligatoria para el sujeto que realiza una actividad económica o empresarial– debe proporcionar los datos básicos y fundamentales tanto para la determinación del beneficio fiscal en los impuestos de estimación directa como, en su caso, para la determinación de los parámetros que se utilicen en la estimación objetiva. También, claro está, para cualquier actuación de la empresa en el ámbito financiero y tributario y para la comprobación de las actuaciones de la empresa por la Hacienda pública.

La contabilidad es un instrumento fundamental para la medición de la base también cuando ésta es definida y regulada por normas fiscales. Pero no se puede ni debe confundir lo medido con los instrumentos que sirven para medir. No se puede confundir el metro con la materia cuya longitud o superficie en metros se quiere medir.

Y de la misma forma: no se puede confundir el sistema de cuentas que registra la actividad y situación económica de una empresa con el beneficio contable que resulta de tal sistema o conjunto ni, mucho menos con el beneficio fiscal.

La contabilidad ha de servir; tiene que utilizarse, debe utilizarse para cualificar o medir la actividad de la empresa, su situación y sus resultados a todos los efectos, también los fiscales; pero esto –insistimos– ni implica ni fuerza a confundir el resultado contable con el beneficio fiscal.

Identificación o confusión que se produce en mayor o menor grado, repito, cuando la ley remite al resultado contable para definir el beneficio fiscal, aunque después y en todos los casos en que esto se produce, el legislador se vea obligado a desdecirse, en mayor o menor grado, estableciendo reglas fiscales que fuerzan a diferenciar resultado contable y beneficio fiscal. Tomando, forzosamente, conciencia de que resultado contable y beneficio fiscal son realidades, “objetos ideales”, diferentes que sirven a distintos fines y que se utilizan y producen distintos efectos. Se determina en un caso, en general, el beneficio que corresponde al empresario o a los socios para su utilización por él o por ellos; y se determina en otro caso la capacidad económica o riqueza que sirve de base para cuantificar la contribución a las cargas públicas que todos debemos realizar.

La contabilidad debe ser llevada obligatoriamente tanto por que lo ordenan las normas mercantiles, como por que lo ordenan las normas fiscales. Las unas para conocer el beneficio disponible, las otras para conocer la riqueza susceptible de imposición.

Pero ello no debe conducir a la confusión –digámoslo una vez más– entre normas contables, y normas fiscales, sino que debe conducir a la separación entre ellas.

Ello no solo es posible, es deseable para que la normativa fiscal responda a las exigencias de claridad y coherencia a la que debe responder toda normativa jurídica, todo grupo de

normas dentro del único ordenamiento: respondiendo cada grupo a las características de las relaciones sociales diferentes y diferenciadas que cada uno de ellos trata de regular de acuerdo con los fines de ordenación social que con cada uno de estos grupos de normas se trate de perseguir: el reflejo exacto de la actividad y situación de la empresa en el caso de las normas contables; la medida de la capacidad económica que debe determinar el tributo en el caso de las normas fiscales. Fines diversos, relaciones sociales diversas que exigen una diversa normativa, distintos grupos de normas que separan forzosamente la normativa contable y la normativa fiscal.

Sólo así la normativa fiscal puede responder a las técnicas de simplificación que le son propias sin verse impedida en este camino por interferencias ajenas al ámbito fiscal.

Sólo así la normativa fiscal que regula la estimación directa puede ser coherente y compatible con la que regula los métodos simplificados de determinación de la base. Métodos simplificados que obligan a alejarse del resultado contable y a obedecer solo a normas fiscales que solo a los efectos por ellas —las normas fiscales— determinadas pueden remitir o apoyarse en la normativa contable o, en términos más amplios, en la contabilidad.

Una normativa fiscal que identifique la base —en estimación directa— con independencia de las normas contables y sea sencilla, clara y coherente con sus fines no solo es deseable sino también posible: veámoslo a través de un ejemplo histórico tomado también del ordenamiento español en una Ley hoy derogada.

Según la Ley española 61/1978 del Impuesto de Sociedades —hoy, repito derogada— la base imponible esta constituida por la renta o beneficio empresarial cifrándose este en la suma algebraica de ingresos computables, gastos o partidas deducibles y aumentos y disminuciones de patrimonio, identificándose en la Ley cada uno de estos elementos según la técnica jurídica tradicional: una definición general seguida después por listas ejemplificativos y supuestos de exclusión para regular de forma especial determinados gastos, ingresos, incrementos y disminuciones.

Así, p. ej., se definen las “partidas deducibles” diciendo que “para la determinación de los rendimientos se deducirán, en su caso, de los rendimientos íntegros obtenidos por el sujeto pasivo los gastos necesarios para la obtención de aquellos y el deterioro sufrido por los bienes de que los ingresos procedan”.

La Ley incluye después (“entre los que se pueden enumerar los siguientes:”) una lista de gastos de carácter ejemplificativo (compras, sueldos, dotaciones, amortizaciones, etc.) que sirve para precisar el contorno de alguno de estos gastos o partidas deducibles para añadir un listado de gastos o partidas deducibles contablemente pero que no lo son a efectos fiscales (multas, liberalidades, el propio impuesto, etc.)

Para concluir diciendo que “los ingresos y gastos se computarán por sus valores contables, siempre que la contabilidad refleje en todo momento la verdadera situación patrimonial de la sociedad”.

La contabilidad conserva, así, el papel que le corresponde como apoyo y medio de prueba fundamental de los hechos declarados sin invadir un terreno que no le corresponde: el de la normativa fiscal.

Una normativa que puede introducir en ella –sin las complicaciones adicionales derivadas de la confusión entre normas fiscales y contables– con toda coherencia y rigor sistemático normas de simplificación por medio de la forfetización o estandarización de ciertos hechos o valoraciones que sustituyan o cuantifiquen o midan de otra forma el “valor real”. Aunque al hablar de “valor real” debamos ser conscientes de la imposibilidad de medir o cuantificar de forma exacta y objetiva una característica, el valor “esencialmente” cualitativa.

Se suele decir que para la estandarización de valores la técnica jurídica utiliza y aconseja utilizar como instrumentos apropiados las presunciones *iuris et de iure* y las ficciones que sustituyen el valor real por el valor legal. Entiendo, sin embargo, que esta línea argumental parte de un error terminológico y conceptual. Tan real es el valor de adquisición, como el normal de mercado; tan real es el beneficio registrado por la contabilidad, como el beneficio o renta potencial. Son realidades distintas cuyas medidas arrojan, lógicamente, diferentes resultados. El legislador es libre para elegir cualquiera de estas realidades para medir la capacidad económica de un sujeto. Y lo que no se puede es identificar matemáticamente y sin discusión cualquiera de estas realidades con la “capacidad económica real”, pues, p. ej., más lejos de la realidad está la norma que cifra en un beneficio contable de 1000 la capacidad de los mil socios de una sociedad, que la que ordena medir la capacidad de una persona física por la potencia generadora de rentas de los campos que posee. Una vez más, debemos huir de identificar uno de estos valores como la única realidad existente.

Se ha de decir, simplemente, que la ley toma un valor de entre los varios a elegir y ordena su aplicación como base o como elemento de la base.

Pues bien, inmediatamente hemos de decir que, aún en la forma más pura de estimación directa la ley no ha podido renunciar nunca a introducir la estandarización de valores en ciertos elementos de la base; valores ordenados por ley, sin posibilidad de modificación o variación ni por la Administración ni por los contribuyentes con dos fines fundamentales: evitar la elusión de impuestos o fijar normas de valoración en supuestos en que la determinación real encierra graves dificultades si no se quiere aumentar desproporcionadamente la presión fiscal indirecta, o exceder las posibilidades reales de actuación de control fiscal de la Administración.

Así, p. ej., la norma que ordena fijar en un porcentaje de la base la dotación para provisiones. Así cuando el legislador ordena valorar las operaciones entre sociedades vinculadas al precio de mercado.

En supuestos como estos, puede decirse, el legislador trata de evitar la elusión de impuestos a través de variaciones ficticias de la base que la ley ordena aplicar de modo general u ordinario.

En otros supuestos, sin embargo, la fijación de un valor por ley solo trata de introducir certeza allí donde la medición del hecho realizado entrañaría graves dificultades sin un aumen-

to desproporcionado de la presión fiscal indirecta y de los trabajos de la Administración. Este es el caso –notoriamente– de las amortizaciones; o de la norma que posibilita fijar los gastos de difícil justificación en un 5% de la base imponible.

Supuesta la ponderación del legislador a la hora de precisar estos valores, desde el punto de vista de la técnica legislativa estas bases estandarizadas en casos como los que se acababan de poner como ejemplo no deben de merecer sino un juicio positivo por razones equiparables al juicio positivo que nos merecen los impuestos con bases medias o presuntas, que conjugan las exigencias del principio de capacidad con una acción posible, eficaz y económica de la Administración y con la de una mínima intervención en la esfera de los particulares. Valores que se unen a la certeza y claridad que tal tipo de normas introducen en el sistema. Y al incentivo que para la actividad económica supone el mejor trato fiscal de las rentas superiores a la media.

Valores que marcan la línea a seguir en este punto para la efectiva simplificación del sistema y que, lejos de propugnar la reducción al mínimo de valores estandarizados, propugna la introducción en el mayor número de supuestos posibles de valores fijados por la ley aun en los supuestos de estimación objetiva a los que después pasaremos a referirnos.

No sin antes decir que los estándares elegidos han de responder –también en la mayor medida posible– a las exigencias de la técnica jurídica que pide –en primerísimo lugar– que la norma, con los términos y conceptos en ella empleados posibilite una fácil y rápida identificación de la realidad a la que se refiere. En este sentido, y como ejemplo, parece criticable la sustitución hecha por la ley 43/95, de conceptos precisos tales como “valor de cotización”, “valor teórico” o “valor catastral” por un concepto impreciso e indeterminado donde los haya: el “valor de mercado”, o si se cumplen las peores previsiones en la Unión, el “valor razonable” consagrado, al parecer por las NIC

Ni sin decir, también y antes, que la introducción de elementos objetivos o estandarizados en la estimación directa aproxima esta a la estimación simplificada u objetiva y facilita el paso de ésta a aquella. Y que tal facilidad se acentúa si se establece un escalón intermedio donde los elementos objetivos tengan un mayor peso, como se hizo en España, quizás con demasiadas cautelas, con la Estimación directa simplificada. El paso del régimen simplificado a la estimación directa puede verse facilitado también con la aplicación solo a la estimación directa y no a la objetiva de los beneficios fiscales reconocidos en la regulación del tributo. La inaplicabilidad de los beneficios fiscales potencia el carácter simplificador de la estimación objetiva. Aun desde la perspectiva de los que, como yo, creen en la supresión generalizada de los beneficios fiscales y regímenes especiales en todos los tributos del sistema es la línea fundamental a seguir para lograr la simplificación de todos los sistemas tributarios.

3. La adecuación de la estimación objetiva a los principios constitucionales

El principio constitucional de capacidad quiere que el legislador elija como hecho imponible de los distintos tributos un hecho que revele una cierta capacidad económica. Y que elija para cuantificar el tributo una base imponible que revele también esa capacidad.

El procedimiento de determinación de la base más fiel al principio de capacidad es, sin duda, y como ya hemos apuntado, aquel que exige la medición directa de la base: valor, renta, ventas, etc.

Pero este modo de determinación de la base no pudo ser utilizado en España (ni en otras partes de Europa), y me estoy refiriendo a la segunda mitad del siglo XIX y a la primera mitad del siglo XX, en los gravámenes sobre los rendimientos de bienes rústicos y urbanos, ni siquiera cuando tales tributos formaban una parte fundamental del sistema tributario estatal. Debido fundamentalmente a los medios de gestión de los tributos de que se disponía, tales impuestos se configuran entonces como impuestos sobre rendimientos medios, presuntos o potenciales. Pero tampoco ahora, cuando tales tributos han perdido gran parte de su importancia y se han transformado en tributos locales, han dejado de concebirse como tributos sobre rendimientos medios o potenciales; lo mismo que sucede también ahora con el impuesto local que grava el ejercicio de las distintas actividades económicas en el municipio. Y la justificación deriva ahora de los costes de gestión y la presión fiscal indirecta que, en relación con su importancia recaudatoria y el círculo de sujetos a los que afecta, generaría la elección de otro tipo de base.

La coherencia de este modo de determinación de la base con los principios constitucionales se plantea, sin embargo ahora, con una especial importancia y significado, cuando el gravamen sobre rendimientos medios o presuntos se inserta, a través de la estimación objetiva, en tributos de aplicación masiva como el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o el Impuesto sobre el Valor Añadido; tributos que, en general, se giran sobre bases ciertas como son la renta global neta de las personas físicas o la contraprestación efectiva de la prestación de servicios o la transferencia de bienes por un empresario.

Los costes de recaudación, las posibilidades de la Administración, la excesiva presión fiscal indirecta sobre los ciudadanos imponen la utilización de métodos de estimación objetiva o simplificada para determinar las rentas o las ventas de profesionales o pequeñas empresas.

A mi juicio, tales métodos transforman los impuestos a los que se aplican en impuestos no sobre rentas o ventas efectivas medidas éstas de otra forma, sino en impuestos sobre rentas o ventas medias potenciales.

La constitucionalidad o inconstitucionalidad de la estimación objetiva debe ser, en consecuencia, juzgada no desde la perspectiva de la constitucionalidad o inconstitucionalidad de un método de cuantificación, sino de la perspectiva de la constitucionalidad o inconstitucionalidad de un impuesto sobre rentas o ventas medias potenciales y no sobre rentas o rentas reales.

Siempre en mi opinión, el principio de capacidad económica no se puede oponer a la existencia de tal tipo de impuestos. Impuestos sobre magnitudes o valores medios o potenciales que conjugan, por el contrario, las exigencias del principio de capacidad con las de una acción posible, eficaz y económica de la Administración y con la de una mínima intervención en la esfera de los particulares propiciada siempre desde la óptica de la libertad individual. Valores todos ellos, eficacia, economicidad, no injerencia, que se ven reflejados también en el texto constitucional.

Valores que se unen a la certeza y claridad, es decir, a la seguridad jurídica que tales tributos normalmente incorporan y a las virtudes que, ya desde el punto de vista estrictamente económico, se le han reconocido siempre en cuantos tales impuestos sobre magnitudes medias priman al empresario diligente y perjudican al que no lo es.

Pues, por ejemplo, si a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (I.R.P.F.) el rendimiento de una explotación de cítricos se fija –en el régimen de estimación objetiva de la agricultura– en un 32 por 100 de los ingresos brutos, parece claro que, en igualdad de circunstancias, un empresario agrícola diligente puede obtener un margen mayor de beneficio –el 40 por 100, por ejemplo–, que en parte (el 8 por 100) no tributará, mientras que otro negligente puede obtener un margen menor (el 25 por 100, por ejemplo) tributando, sin embargo, por el 32 por 100 fijado por la Ley. La Ley impulsa, en todo caso, a una más cuidada producción con el fin de superar la medida fijada por la Ley

Hemos de añadir, por lo demás que la tantas veces aducida –aunque nunca sólidamente argumentada– inconstitucionalidad –por oposición al principio de capacidad– de los métodos de estimación objetiva o, en un sentido más preciso y conforme con lo que acabamos de decir, de los impuestos sobre rentas medias o potenciales supone un grave desconocimiento de la realidad: tales métodos o impuestos son aplicados de forma general en los países de nuestro entorno jurídico-cultural sin que las tachas de inconstitucionalidad hayan forzado su desaparición en ninguno de ellos.

En la Unión Europea de 15 miembros (anterior a la última ampliación) se utilizan métodos de estimación simplificada u objetiva en Alemania, en Austria, en Bélgica, en España, en Francia, en Grecia, en Irlanda, en Italia y en Portugal. Los contribuyentes a los que se aplican estos regímenes en España en 2002 sumaron 3.800.000 (aprox.) sobre un censo de 4.000.000 de empresas de tal modo que, se puede decir, el régimen “excepcional” es, en realidad, el régimen normal si no queremos aceptar el lenguaje hipócrita mentiroso y orwelliano que el legislador y la Administración tributaria aplican, en general y frecuentemente, en nuestros países.

Cierto, quizás España represente un caso extremo. Portugal, según el trabajo presentado por la Dra. Santos ofrece unas cifras menos llamativas respecto a la aplicación de la estimación objetiva: 21.000 empresas y empresarios aplicaron este régimen en 2003, frente a 300.000 sometidos al régimen general.

Ya en América Latina todos los ponentes nacionales dan cuenta de la aplicación generalizada de tal régimen. Así lo dicen las ponencias y comunicaciones relativas a Argentina, Brasil (Dr. Campos), Bolivia (Dr. Vergara), Costa Rica (Dr. Hernández), Cuba (Dra. Mezquida), Mexico (Dr. Erreguerena), y Uruguay (Dr. Capote); Ecuador (Dr. Irureta) lo aplicó en el pasado y, tras su supresión, proyecta aplicarlo de nuevo en el próximo futuro.

Brasil, las únicas estadísticas, al respecto, con las que cuento, presenta un resultado poco definido en cuanto a la aplicación del SIMPLES, 228.000 empresas sobre un censo de posible aplicación de 10.000.000 (aprox.).

Aun así, creo que son muchos los datos y valoraciones que apuntan en la misma dirección: la simplificación en el régimen de determinación de la base en los impuestos que gravan el beneficio empresarial es necesaria, la simplificación es posible. La simplificación es conveniente siempre que creamos que un régimen tributario más simple y claro, más discutible por todos los ciudadanos, más democrático, es necesario, es posible y conveniente en cualquier país, en todos los países, con independencia absoluta y total de su grado de desarrollo económico. Insistiremos en esta línea y ahora examinando la experiencia habida en la Unión Europea y en América Latina. Aunque sea preciso, en nuestra opinión, introducir un cierto relativismo en la distinción —establecida a veces de forma muy tajante— entre estimación directa y estimación simplificada u “objetiva”.

4. La relativización de las diferencias entre estimación directa y objetiva

Las críticas a la estimación objetiva se reducen normalmente a señalar —sin mayor argumentación— que en ella no se mide de modo cierto e indiscutible «la verdadera capacidad económica».

Pues bien, frente a tales críticas debemos afirmar, en primer lugar, que no se puede creer en un mito; en el mito economicista con el que se ha tratado en muchas ocasiones de convencernos de un imposible: la medición directa y exacta de la capacidad de cada uno y de la aplicación a cada uno de un impuesto que grava exactamente su capacidad.

Frente a tantas teorías económicas que pregonan como dogma inatacable —y no como verdad científicamente demostrable o defendible— la opinión de sus defensores; que defienden un día, por ejemplo, la necesidad de una tarifa del I.R.P.F. de 25 tramos y cuatro decimales que vaya desde el 15,3214 por 100 al 86 por 100, y defienden, de la misma forma y con idéntico convencimiento al día siguiente, una tarifa reducida a tres tramos con el 15, el 20 y el 30 por 100 como tipos; que defienden un día las deducciones en la base para trasladarlas, con el mismo entusiasmo y al día siguiente, a la cuota; frente a tantas teorías contables que defienden un día la idea de que el Impuesto sobre Sociedades es, contablemente, igual a la participación en los beneficios sociales del Estado, para defender al día siguiente que es un gasto y que como tal debe reflejarse en la cuenta de pérdidas y ganancias; frente a tanto dogmatismo científico sobre cómo debe considerarse la base y la capacidad en los distintos impuestos desde la perspectiva económica o contable, la Ciencia del Derecho —que también ha padecido y padece los errores de un dogmatismo sin argumentos— sólo debe afirmar que la medición exacta e indiscutible de la capacidad es imposible; y que el legislador, cuando elige bases y métodos de estimación, lo más que puede hacer es tratar de aproximarse, en la medida de lo posible y sobre la base de la argumentación más plausible, a dicha capacidad; y que tal aproximación puede tener diversos grados.

De tal modo que, puede decirse, no existe una medición exacta de la capacidad a través de la estimación directa y una medición inexacta de la capacidad a través de la estimación objetiva de la base. Ambas responden a distintos grados de aproximación a la realidad, a la riqueza que se quiere medir y toman como medida de la capacidad sin que pueda establecerse una diferencia radical, sino de grado, entre ellas. Dicho aún de otro modo: en toda

estimación objetiva existe un cierto grado de estimación directa, pues ciertos hechos o datos se miden o toman directamente de la realidad considerada; y en toda estimación directa existe un cierto grado de estimación objetiva pues en ella se renuncia también a medir directamente ciertos extremos o elementos que determinan la base.

Veámoslo con un ejemplo tomado de la normativa reguladora del Impuesto español sobre la renta en el año 2003. En ella se establece que la renta derivada de actividades económicas -empresariales o profesionales- que se toma como uno de los posibles componentes de la base, pueda medirse en ciertos casos a través de la estimación objetiva y ha de medirse, en otros, por estimación directa.

Pero en los casos en que se utiliza la estimación objetiva no se tienen en cuenta siempre los mismos datos. En los más simples (por ejemplo, en la actividad de «reparación de artículos eléctricos para el hogar»), el rendimiento se estima imputando una cantidad por persona empleada y una cantidad por m² del local utilizado. En los más complejos (por ejemplo, en general, la agricultura), la base se determina deduciendo de los ingresos brutos ciertas cantidades (por inversiones, por superficie arrendada, etc.) y aplicando al resultado un porcentaje (por ejemplo el 32 por 100) que se estima como rendimiento neto.

Tampoco la estimación directa responde en todos los casos a la misma normativa. En los supuestos más sencillos, se aplica el régimen de estimación directa simplificada en el que el cálculo de la cuantía real de ciertos gastos o partidas deducibles con arreglo a la contabilidad se sustituye por cifras o porcentajes fijados por las normas que regulan el impuesto (así, por ejemplo, las provisiones y gastos de difícil justificación se fijan en un 5 por 100 del rendimiento neto antes de esta deducción). En general, por el contrario, el rendimiento de actividades económicas ha de fijarse sobre la base de la contabilidad, identificándose con el resultado contable.

Estimación objetiva por módulos (empleados, metros cuadrados, etc.), estimación objetiva sobre rendimientos brutos, estimación directa simplificada y estimación directa normal ordinaria, ejemplifican los distintos grados de aproximación a la base «real», la renta obtenida, que el legislador considera posible y conveniente alcanzar en cada caso. Sin pretender nunca una medición milimétrica y exacta del objeto del tributo, de la riqueza gravada, de la renta «realmente» obtenida, pues aún en los casos de estimación directa normal u ordinaria se aplican estimaciones fijadas por la ley en las que se renuncia a medir directa y exactamente la realidad. Así, siempre dentro de la normativa vigente en 2003, cuando la Ley impone el valor normal de mercado con independencia del valor real de cada bien o servicio. O dispone que -a efectos de la amortización- se calcule la depreciación por coeficientes con independencia de su valor efectivo y real. O ordena aplicar el valor de adquisición aunque el valor real sea superior. O cuando ordena no tener en cuenta gastos reales y efectivos, por ejemplo cuando la operación se haya realizado con residentes en un paraíso fiscal.

La conclusión general en este epígrafe no puede, pues, ser más evidente y sencilla: la calificación legal de los métodos de estimación aplicables en cada caso refleja el juicio del legislador sobre el grado de aproximación a la realidad -a la riqueza que se tome y mida como

base— que se entiende posible y conveniente alcanzar en cada caso. Siempre teniendo en cuenta las posibilidades abiertas por la Constitución, por «toda» la Constitución. Con arreglo a ella, el legislador, como sabemos, no puede tomar como base la medida de una realidad que no revele, en absoluto, ningún tipo de capacidad económica. Pero nadie ha dicho nunca que un bien o una actividad económica no puedan considerarse -en sí mismos y con independencia de sus rendimientos— como riqueza susceptible de imposición. Y que como tal riqueza no puedan ser gravados tomando en consideración el valor, real, medio o potencial, del bien o de sus rendimientos.

Respetando así este mínimo de exigencias constitucionales -la base ha de ser la medida de una cierta capacidad— el legislador ha de elegir el método de estimación teniendo en cuenta, repetimos, el grado de aproximación a la riqueza gravada que juzga conveniente y oportuno alcanzar.

Y en esta elección o labor de aproximación ha de tener en cuenta no sólo las exigencias del principio de capacidad sino también otros valores constitucionales: la seguridad, la certeza y la posibilidad de realización proporcionada del Derecho, es decir, la eficacia medida no sólo en posibilidades de recaudación sino en costes de aplicación para la Administración y para el administrado.

Teniendo en cuenta todos estos valores, entiendo, tan contrario a la Constitución sería exigir una minuciosa contabilidad, con la documentación y tareas que ello comporta, a un muy modesto puesto de ventas de periódicos para aplicar el método de estimación directa, como renunciar a la estimación directa del rendimiento neto obtenido por una empresa - un Banco, por ejemplo— de grandes dimensiones.

El juicio de constitucionalidad ha de emitirse con referencia a todos los valores constitucionales. Con los impuestos sobre valores o rendimientos medios y con la estimación objetiva de valores o rendimientos en impuestos cuya estructura general contempla como método normal de medición de la base la estimación directa (I.R.P.F., I.S., I.V.A., notoriamente), el sistema se simplifica y gana en certeza, seguridad, claridad y -en el sentido «smithiano» del término— en comodidad (exigiendo una menor presión fiscal indirecta). Y quizás sean estos los valores de los que más alejados están nuestros sofisticados y -a veces— inútilmente complicados sistemas fiscales. Con la estimación directa, sin duda, adapta mejor un impuesto a las exigencias del principio de capacidad.

La ponderación de estos diferentes valores constitucionales ha de regir la opción del legislador por el método de estimación de la base, que como ya antes hemos apuntado supone, en realidad, elegir la base real de cada tributo.

Pero tal ponderación exige, también tener en cuenta los principios de generalidad e igualdad que concretan las exigencias de justicia en el campo tributario y que exigen, también, que paguen todos los que han realizado los hechos gravados y que paguen todo lo que la ley dice que han de pagar. Exigen, en fin, que la ley posibilite un control suficiente y proporcionado que evite en lo posible el fraude fiscal.

En este sentido se oye normalmente que la estimación objetiva no permite este control y a matizar esta opinión se dedicará un epígrafe especial al final de nuestra referencia a la estimación objetiva o simplificada la que a partir de ahora pasamos a referirnos.

5. La estimación simplificada u objetiva en Brasil, España y Francia.

El derecho positivo español, puede decirse, separa con un trazo muy grueso la estimación directa de la estimación objetiva.

En la estimación objetiva se siguen dos modelos, como ya antes he adelantado, radicalmente distintos: el modelo de la agricultura y el del resto de los sectores productivos.

En el modelo de la agricultura la base se determina deduciendo de los ingresos brutos ciertas cantidades calculadas también a “tanto alzado” (por inversiones, por personal asalariado, etc.) y aplicando al resultado un porcentaje (p. ej. El 32%) que se estima como rendimiento neto.

En el resto de los sectores a los que se aplica el régimen simplificado (en lo fundamental, empresas con ingresos brutos inferiores a 450.000 €) el modelo es mucho más tosco. El rendimiento se estima imputando una cantidad por unidad de “modulo” utilizado: el número de empleados, los metros cuadrados utilizados, la energía consumida, etc.

Como puede verse, se trata de los dos modelos más frecuentemente seguidos por la generalidad de los países que aplican un régimen simplificado para la determinación de las bases de tributos que gravan la actividad empresarial.

Y creo puede decirse también que el primero de los modelos, que toma como parámetro fundamental, los ingresos brutos ha ganado en los últimos años y en estos países un fuerte protagonismo.

Es, en efecto y por ejemplo, este el modelo que se aplica en dos países tan dispares y tan importantes por el peso de su economía como Francia y Brasil.

En Brasil el SIMPLES parte de la facturación bruta para aplicar a la cifra resultante, de modo directo, el tipo de gravamen determinado así una cuota en la que se refunden el impuesto sobre el beneficio, el impuesto sobre el volumen de ventas y las contribuciones para el sistema de la Seguridad Social.

En la actualidad, las micro-empresas residentes en Francia tributan por el régimen del “micro-BIC”. Se trata de un sistema de tributación forfetario, a tanto alzado, caracterizado por su simplicidad.

Este sistema de determinación de los rendimientos de actividades económicas excepto los derivados de la transmisión de activos afectos a la actividad se caracteriza porque se parte de la cifra de negocios y se le aplica una reducción para determinar el rendimiento neto que se incluye en la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Concretamente, el porcentaje de reducción es del 72% para la cifra de negocios que corresponda a las actividades de venta para llevar o para consumir en el lugar y las activi-

dades de prestación de servicios de alojamiento (la renta es igual, por tanto, al 28% de la cifra de negocios derivada de tales actividades). Para el resto de actividades esta reducción asciende al 52%. Las reducciones son como mínimo iguales a 305 €.

El protagonismo de la facturación bruta como parámetro fundamental para la determinación de la renta gravada no carece, en absoluto, de base.

Pues parece claro, en primer lugar, que los ingresos brutos guardan una mayor relación de proximidad con los rendimientos posibles que otros parámetros como la suma de activos (así, en el I. sobre la Ganancia mínima presunta, argentino) los consumos (de energía, agua, servicios públicos, etc.) el número de obreros o los metros cuadrados; y hace más fácil el manejo de la estadística (sobre márgenes comerciales, valor añadido, etc.) y los cálculos econométricos que permiten ponderar el rendimiento neto o beneficio medio.

El ingreso bruto como parámetro parece procurar mejor, en segundo lugar, la neutralidad del tributo que otras magnitudes como los activos, los consumos o, significativamente, el número de obreros, una magnitud ésta que incide directamente en el mercado de trabajo.

El ingreso bruto permite, por lo demás, una más fácil acumulación en el sistema de los impuestos sobre las ganancias y sobre el volumen de ventas. Brasil integra también en él las contribuciones a la Seguridad Social desligándolas del número de trabajadores en una línea que debe hacernos pensar sobre su incidencia positiva en el mercado de trabajo.

Y, por último, permite una mayor simplificación de las obligaciones formales –centrándolas en la facturación– sin merma grave de las posibilidades de control.

Pues parece claro que, en principio bastaría con la conservación de las facturas emitidas y recibidas para posibilitar tal control. Tanto el control directo como el cruzado con el resto de contribuyentes.

Normalmente, sin embargo, se exige algo más:

- Un libro de ventas e ingresos
- Un libro de compras y gastos
- Un libro de bienes de inversión

En cualquier caso las obligaciones formales pueden y deben ser drásticamente reducidas, aunque al mismo tiempo deba robustecerse su exigencia tanto a través del control efectivo por la Administración como a través de un régimen específico de infracciones que tipifique como tal el incumplimiento del deber de facturación e imponga las sanciones disuasorias necesarias para el funcionamiento del sistema.

Pero, insisto, tanto aquí como en otros ámbitos, las sanciones no son ni el único ni el principal instrumento para procurar el funcionamiento deseable del sistema. Y aquí es preciso salir al paso de un grave error de apreciación que cabe encontrar frecuentemente en los análisis económicos, y jurídicos, de los sistemas simplificados.

Suele decirse, sin duda equivocadamente, que una de las ventajas de tales sistemas es que con ellos se libera un gran número de medios personales, de inspectores, que pueden dejar de ocuparse de los sectores sometidos a estimación objetiva para dedicarse a contribuyentes de más peso económico y por tanto, en esta opinión, de más riesgo.

Creo que tal opinión está profundamente equivocada y solo puede conseguir una mayor comodidad en el trabajo de los funcionarios y un crecimiento mayor de la economía sumergida.

Pues la demagógica e ingenua –o no tan ingenua– creencia de que la simplicidad en el cálculo de la base y en la declaración permite un control personalmente más suave e informáticamente más intenso supone creer que la economía sumergida se nutre fundamentalmente de unos pocos contribuyentes de muy elevados medios económicos y no de miles y miles de contribuyentes normales que en todo o en parte ocultan su actividad al Fisco.

Por el contrario, la aplicación de un sistema simplificado exige poner a su servicio todos los medios personales y materiales posibles para lograr, de grado o por fuerza, su fin primordial: la incorporación de todos los ciudadanos al sistema fiscal y la simplificación de sus obligaciones como contribuyentes ya integrados en él.

Las “barridas” o “peinados” fiscales a lo largo y ancho del país para descubrir empresarios –de cualquier tamaño– ocultos son instrumentos paradigmáticos de la forma de operar que requiere el sistema simplificado, sin que esto imponga naturalmente el descuido de grandes contribuyentes ni, mucho menos, el abandono de las investigaciones sobre conductas de ciertos contribuyentes de gran relieve económico tipificadas en el Código Penal.

La utilización del baremo “ingresos brutos” permite distintas soluciones para el cálculo de la cuota. El tipo, en efecto, se puede aplicar sobre la cifra total de ingresos (es el caso, del SIMPLES) o sobre un porcentaje de ella (es el caso del sistema francés). Se puede, por otra parte, aplicar la misma base y tipo a todos los empresarios sometidos al régimen simplificado o distinguir distintos grupos entre ellos (agricultura, construcción, comercio, transporte, etc.). Parece que la elemental consideración de que los márgenes comerciales y el valor añadido por cada empresario no es igual en todos estos grupos, empuja a aplicar distintos tipos a cada grupo. Sin embargo esto no se hace siempre así, Brasil y Francia, los ejemplos que hemos utilizado, aplican los mismos elementos de cuantificación (base y tipo) a todos los contribuyentes sujetos al régimen simplificado (Brasil) y diferenciando sólo dos grupos en el caso francés. España distingue en su estimación objetiva numerosísimos grupos de contribuyentes, según cultivo en agricultura, según la actividad en los otros sectores. Quizás quepa indicar únicamente la conveniencia de diferenciar grupos de empresarios según el sector en que se muevan sin complicar, con demasiadas distinciones, un sistema que busca esencialmente la simplificación. El cálculo a la baja de los rendimientos medios o tipos igualmente bajos suavizan los posibles agravios comparativos y se ven, al menos en parte compensados, con la reducción o supresión de beneficios fiscales en este régimen.

Por lo demás, tenemos que hacer aún dos consideraciones puntuales en torno al régimen simplificado o de estimación objetiva. Dos consideraciones que se dirigen, en un sentido igual, a apartar de los regímenes fiscales la idea de excepción al régimen general o normal de estimación directa que normalmente los acompañan.

Los ordenamientos positivos que establecen regímenes simplificados de estimación de la base en los tributos que gravan la actividad empresarial suelen subrayar su carácter voluntario, de tal forma que los sujetos que pueden aplicarlos pueden, también, no acogerse a ellos aplicando en este caso el régimen general.

Se quiere hacer ver, así, que el régimen general u ordinario grava la “verdadera capacidad económica” y que los regímenes simplificados son beneficios fiscales que pueden y deben favorecer al contribuyente, que siempre, cuando por el contrario puede resultar perjudicado, conserva el derecho a ser gravado conforme al régimen general.

Ciertamente el gravamen sobre rendimientos medios perjudica siempre a quien no alcanza la media. Pero esto no desvirtúa las ventajas del gravamen. Aunque el perfeccionamiento del sistema deba llevar a la no tributación cuando circunstancias excepcionales anulen toda la posibilidad de renta. Así se prevé en la estimación objetiva en España en casos de inundación, incendio u otras situaciones de excepción. Pero la mejora del sistema puede ir más allá eximiendo del pago a quien pruebe pérdidas o ganancias mínimas, en el inicio de la actividad, p. ej., o en otras circunstancias no extraordinarias determinadas por la ley. De tal modo que el sistema pueda aplicarse de modo obligatorio a los contribuyentes fijados por la ley. Pues el sistema simplificado no deja de gravar la verdadera capacidad para gravar menos, favoreciéndole, al sujeto pasivo. El sistema simplificado sustituye, al cambiar su objeto, el impuesto sobre el rendimiento neto efectivo por un impuesto sobre rendimientos medios, un índice éste de capacidad tan válido a los ojos de la Constitución como el rendimiento efectivo.

Por lo demás, y es ésta la segunda de las consideraciones puntuales que antes anunciábamos, en España se han consolidado la idea de que con el régimen simplificado se deja de gravar, en muchos casos, parte de la renta efectivamente obtenida que “debería” ser gravada también, aplicándosele al ahorro fiscal producido el nombre de “renta fiscal”. Esta equivocada opinión llegó a ser asumida por parte de la Administración tributaria hasta el punto de hacer necesaria una norma que de modo expreso estableció la no tributación del exceso de renta efectiva sobre la renta media fijada por el sistema simplificado.

Lo absurdo de esta situación se evidencia con la simple repetición de lo que hemos dicho hace un momento. El régimen simplificado sustituye el impuesto sobre el beneficio neto por un impuesto sobre el beneficio medio o potencial. La renta así gravada se grava, también, como en el régimen general, en su totalidad. Aunque de modo distinto. A través de otro tributo. No se produce pues ningún exceso no gravado ni se puede ni debe aplicar a tal diferencia de gravamen el ridículo nombre de “renta fiscal”.

Pues, en realidad, repetimos e insistimos, apuntando así ya a las conclusiones de nuestro análisis, el régimen simplificado cambia el tributo al cambiar la base, el objeto del tributo y, en consecuencia, el hecho imponible.

En el régimen general, de estimación directa, se grava el beneficio efectivo.

Son dos tributos distintos, establecidos sobre distintos objetos, sobre distintos hechos y distintos sujetos.

Lo que no quiere decir, en absoluto, que con la estimación directa se grava la “verdadera capacidad económica” y con la estimación objetiva se deja gravar en parte esta capacidad.

La capacidad económica no es una realidad tangible. Es una cualidad. Es, si se quiere, un juicio de valor. Al predicar de un sujeto una cierta capacidad se le está atribuyendo la aptitud o posibilidad de contribuir a las cargas públicas.

Y esta posibilidad o aptitud se puede predicar tanto de quien obtiene una renta efectiva como de quien posee los bienes o realiza las actividades de las que pueden derivar las rentas.

El principio constitucional de capacidad se ve aplicado y reflejado tanto en los tributos que gravan una renta neta efectiva como en aquellos que gravan una renta media potencial o posible.

Los tributos sobre la renta efectiva son más fáciles de calcular a la hora de su establecimiento por una Ley, pero son, normalmente, más difíciles y complicados en su regulación positiva, en su comprensión y en su aplicación por los ciudadanos.

Los tributos sobre rentas medias o potenciales entrañan más dificultades en las labores de cálculo “prejurídicas” que permiten su establecimiento, pero más fáciles de entender y aplicar.

Es función del Estado –un trabajo que todos pagamos con nuestros impuestos– la labor de cálculo que permita establecer regímenes de estimación de la base simplificada, ponderados que respondan con rigor a los principios de capacidad, legalidad, generalidad, igualdad y seguridad y permitan, al mismo tiempo, seguir una vía real y efectiva de simplificación del sistema tributario siempre prometida y nunca lograda. Ni siquiera intentada.

Los regímenes simplificados de estimación de la base o de algunos de sus elementos deben perder su complejo de excepcionalidad o injusticia. Deber ser estudiados con rigor y establecidos y aplicados cada vez a un número mayor de ciudadanos.

Y esto exige el concurso y la colaboración de todos los especialistas, juristas, contables, economistas, en una política fiscal al servicio del ciudadano que crea con sinceridad que el objetivo del sistema fiscal más simple, claro y cierto es posible y alcanzable.

Para ello, la utópica pretensión de gravar “a cada uno” según su “propia” y “distinta” capacidad debe ceder gran parte de sus exigencias ante la exigencia de un ordenamiento claro y cierto que proporcione seguridad jurídica y probabilidades ciertas de cálculo económico.

Para ello, debe ser abandonada la creencia en el mito de que el empleo de números convierte una ciencia social en una ciencia exacta o experimental.

Para ello, el jurista ha de hacer ver que solo pueden ser aceptadas aquellas propuestas que puedan reflejarse en normas claras, sencillas, comprensibles, dotadas del necesario grado

de abstracción y generalidad que en consecuencia puedan verse integradas sin violencia en el ordenamiento jurídico de un Estado de Derecho. En la organización de una democracia. A este esfuerzo intenta servir el análisis que estamos realizando.

6. La imposición mínima alternativa: activos y patrimonio empresarial

Ya nos hemos referido en páginas anteriores al impuesto mínimo alternativo establecido en U.S.A. para asegurar un pago “mínimo” por contribuyentes que, gozando a juicio del legislador de capacidad económica suficiente, se situarían por debajo de este límite con el régimen “normal” del tributo. El modelo seguido en U.S.A. se centra, como ya hemos dicho, en la reducción de las deducciones posibles en el régimen “normal”.

Argentina, con la misma finalidad, ha aplicado un Impuesto sobre Ganancias Mínimas que sigue una técnica diferente: la base se fija en función de los activos empresariales con un tipo general del 1%. Colombia ha seguido también este modelo gravando una renta mínima que se presume igual al 6% del valor del patrimonio.

Las críticas a este tipo de tributos, que la ponente colombiana, Dra. Quiñones, pone de relieve, exceden de las que pueden merecer los impuestos sobre rentas medias o potenciales, no efectivas; y se centran en la discriminación hacia las empresas que utilizan en mayor grado bienes de capital y en la desincentivación de la inversión que de ello puede derivar.

A ello debe añadirse, en nuestra opinión, que los impuestos mínimos del tipo argentino y colombiano a que ahora aludimos poco tienen que ver con la línea de simplificación de los impuestos que gravan la renta empresarial que ahora tratamos de visualizar.

Mejor podríamos decir que están fuera de esta línea no manteniendo con ella la más mínima coherencia (salvo en su simplicidad, también contestada por la dificultad de valoración del patrimonio).

Pues resulta claro que los impuestos de este tipo cambian el objeto del tributo. Renuncian a gravar las rentas efectivas o potenciales derivadas de la actividad empresarial para fijarse en un factor de la producción —el capital— y no, insisto, en el resultado de la combinación de factores que define a la empresa y su actividad.

Se produce así, a mi juicio, una desconexión o alejamiento exagerado e injustificable entre el objeto medido (el patrimonio) y el objeto que debería medirse para que el impuesto sobre las rentas empresariales siga conservando el papel que le corresponde en un sistema coherente al servicio y en aplicación de una cierta forma de concebir el gravamen de la capacidad contributiva.

La crítica, así enfocada, a este tipo de gravámenes “mínimos” ha de servirnos ahora para plantearnos uno de los problemas centrales en la simplificación de los impuestos que gravan la renta empresarial y apuntar alguna posible línea de actuación. Se trata, como fácilmente se entiende, de examinar los parámetros elegidos o que pueden elegirse para determinar la renta grava de forma simple y “objetiva”.

7. Los parámetros a utilizar: La consideración aislada de los factores de producción. El sistema español de “módulos”.

La evidente desconexión de los parámetros utilizados –activos, patrimonio– en los impuestos “mínimos” a los que acabamos de referirnos y las rentas –efectivas o potenciales– que deben de constituir el objeto del tributo en un impuesto basado en la imposición sobre la renta (de personas físicas y jurídicas) y el consumo (a través de impuestos sobre producción o ventas), aconseja, en nuestra opinión, su desconsideración o apartamiento en cualquier propuesta que se haga sobre tributación simplificada de rentas empresariales.

Pues, en realidad, un impuesto que grava los activos o el patrimonio no “simplifica” u “objetiva” el gravamen sobre la renta empresarial sino que –repetimos– lo sustituye por otro gravamen, privando así al sistema de una pieza esencial para el reparto de la carta tributaria basada en la renta –obtenida o consumida– como índice de capacidad.

Por lo demás, parámetros de este tipo dificultan el paso de la imposición simplificada a la normal al implicar el paso de un impuesto patrimonial a un impuesto sobre la renta. No sirven para introducir a los contribuyentes en el sistema, sino que los encuadra en otro sistema. Impiden o dificultan la integración en el impuesto simplificado de las otras piezas esenciales del gravamen de la actividad empresarial, el I.V.A. y las cuotas o tributos del sistema de Seguridad Social. Y dificultan también la regulación de obligaciones formales “simples” que sirven, como veremos, para la eficaz aplicación del sistema.

Tales defectos privan también –y por los mismos motivos claro está– de virtualidad operativa, a la hora de su consideración para el diseño de un impuesto simplificado sobre la renta empresarial, a otras medidas de elementos patrimoniales aislados: metros cuadrados del local, número de máquinas, número de asientos o mesas, capacidad de carga, potencia instalada, número de plazas, u otras magnitudes similares.

Y desaconsejan asimismo la utilización como parámetro del número de obreros, asalariados o empleados no solo por incidir en la consideración aislada de uno de los factores de la producción y no en la combinación de ellos que hace posible el resultado que debe de gravarse, sino también porque, como ya hemos apuntado, incide sobre el mercado de trabajo y, por tanto, sobre un ámbito social esencial para la buena marcha de la economía y para el logro de una mayor nivelación o, si se quiere, para un más alto grado de justicia social.

Y, sin embargo, es el número de asalariados y los otros parámetros a los que hemos aludido en este epígrafe, los que fundamentalmente se utilizan en el España en el régimen de módulos, el régimen que se aplica a las pequeñas empresas no integradas en el sector agrícola. Una vez más el sistema español constituye el paradigma de lo que no se debe hacer.

8. Parámetros a utilizar: los distintos elementos de la renta efectiva

Las críticas vertidas en torno a los impuestos mínimos argentino y colombiano y al sistema de módulos español deben conducirnos, a mi juicio necesariamente, a considerar como parámetros utilizables en el régimen simplificado de gravamen de la renta empresarial,

aquellos componentes o elementos de la renta efectiva que puedan ser estimados, valorados y comprobados de forma más sencilla y que tengan un mayor significado en cuanto a tal renta efectiva.

En esta línea, parece también debamos desechar, como parámetros a considerar como fundamentales, aquellos parámetros o medidas que aún pudiendo considerarse como elementos o componentes de la renta, no tienen un peso significativo en su determinación. Así, la energía consumida o el consumo de teléfono (como se hace en los sistemas simplificados peruano y argentino (monotributo) o en el sistema de módulos español).

Y en esta línea parece igualmente obvio que los parámetros o magnitudes a considerar son aquellos que se refieren a los elementos más significativos de la renta: ingresos, compras y salarios.

Costa Rica, según expone el Dr. Israel Hernández, utiliza como parámetro fundamental en su sistema simplificado el total de compras de la empresa.

Sin negar su significado en la formación de la renta empresarial, tal parámetro ofrece, en mi opinión, graves dificultades para el paso a la tributación normal sobre la renta y obstaculiza asimismo la integración en el modelo simplificado del impuesto sobre las ventas y de los tributos que sostienen la Seguridad Social.

No debemos extrañarnos, por ello, que el parámetro fundamental más utilizado en los regímenes simplificados que hemos analizado sea el de los “ingresos brutos”.

Así sucede en el caso del monotributo argentino; así sucede como hemos visto ya en los regímenes simplificados de Brasil y Francia. Y así sucede igualmente en Bolivia (Impuesto a las Utilidades de las Empresas), Colombia (en el impuesto local sobre Industria y Comercio), Cuba, España (estimación objetiva en actividades agrícolas), Ecuador (en el hoy derogado Tributo Unificado), Italia (para microempresas), México (en el régimen de REPECOS, Perú (RUS) y Portugal.

Las ventajas que ofrece la utilización de este baremo son evidentes: refleja con claridad las dimensiones de la empresa; es un componente o dato esencial para la determinación de la renta efectiva; permite distinguir diversas categorías de empresas a las que se pueden aplicar regímenes diferentes; permite una fácil integración en el impuesto simplificado de los gravámenes sobre rentas, sobre ventas y de las cuotas para la Seguridad Social; permite reducir al mínimo las obligaciones de carácter formal. Y debe, en fin, reflejarse en la contabilidad cuando esta se lleva y, lógicamente, en cualquier otro registro, por mínimo que sea, que trate de reflejar la actividad empresarial. Permite, pues desconectar las obligaciones fiscales de las obligaciones contables y exigir estas últimas solo en los casos precisos.

E, insistiendo en lo último que hemos dicho, debemos subrayar un hecho que a nuestro juicio resulta incontrovertible: cualquier empresa, por mínima que sea su estructura y actividad conoce o debe conocer el dato de sus ingresos brutos; y, por ende, puede trasladar este dato a la Administración sin grandes esfuerzos, o, para utilizar una terminología más técnica, sin sufrir una presión fiscal indirecta significativa.

Con todo puede considerarse conveniente —en ciertos casos o países— no exigir siquiera el registro y la aportación periódica de este dato para cuantificar sobre él, el tributo a satisfacer. Exigiendo (como se hace en Uruguay en el Impuesto a las Pequeñas empresas) una cantidad fija independiente de cualquier dato sobre la actividad de la empresa. Se sigue así el modelo de impuesto matricular empleado en diversos países en el pasado: el tributo se exige por el mero ejercicio de la actividad y su pago se refleja en un documento —elaborado sobre la matrícula o censo de contribuyentes sometidos a este régimen— que el empresario deberá poseer y exhibir a requerimiento de la Administración. Pero aun en estos casos, el ingreso bruto puede y debe ser cuantificado y registrado no a los efectos del pago anual, sino a los efectos de acogida de este régimen.

Debemos aclarar aun aquí y en este punto que cuando hablamos de ingresos brutos nos referimos a ingresos ordinarios. Los ingresos extraordinarios (procedentes, p. ej., de la venta de activos) pueden seguir el mismo régimen o ser gravados de forma separada, cuando se produzcan, dentro del mismo impuesto o de un impuesto específico y diferente. Igual trato pueden merecer los ingresos ordinarios derivados del patrimonio de la empresa y no de su giro o tráfico habitual (p. ej. Ingresos del capital mobiliario).

9. Ingresos brutos y sistemas simplificados

Elegidos los ingresos brutos como baremo fundamental para la articulación de un impuesto simplificado sobre la renta empresarial, parece obvio que la fórmula más sencilla consiste en aplicar directamente al ingreso bruto el tipo de gravamen. Teniendo en cuenta —según parece generalmente aceptado— que el resultado no debe ser, en general, más gravoso que el que resultaría de la aplicación del régimen normal.

Resulta asimismo obvio que los estudios y cálculos necesarios para lograr este resultado corresponden a un momento prejurídico en el que el derecho tiene poco que decir. El análisis económico, las consideraciones registrales o contables, el cálculo estadístico, se sitúan en la base racional de la norma jurídica y han de tener su reflejo en ella, pero no pueden “volcarse” en ella si queremos avanzar en la simplificación del sistema. En el logro de un sistema de organización basado en normas claras, sencillas, ciertas e inteligibles, fácilmente comprensibles por aquellos a quienes van dirigidas. Fácilmente comprensibles y aplicables por Administración y administrados.

Pero tales estudios —el momento prejurídico de la norma— pueden hacer ver que un modelo tan sencillo como el que resulta de aplicar al ingreso bruto el tipo de gravamen, puede chocar abiertamente con los principios de igualdad y capacidad que ordenan distinguir con una cierta ponderación las diferentes situaciones y capacidades que pueden detectarse —con un cierto valor general— en la realidad empresarial analizada.

Los valores de claridad y certeza que priman en la simplificación del sistema deben ponderarse con el trato igual de situaciones —referidas siempre a una generalidad o grupo significativo de ciudadanos— iguales y el trato desigual de situaciones desiguales referidas siempre —repetimos— a una generalidad o grupo significativo de ciudadanos.

Por ello el gravamen calculado sobre ingresos brutos puede y debe matizarse —y se matiza en todos los países analizados— fundamentalmente por dos vías: la diferenciación de sectores empresariales distintos y la introducción en el cálculo de la base de deducciones en el ingreso bruto primeramente determinado.

La diferenciación por sectores conlleva normalmente la aplicación de diferentes porcentajes de deducción en la base antes de aplicar el tipo: esto es lo que hemos visto sucede en Francia en el sistema BRIC o en Brasil en el sistema de lucro presunto que configura un escalón intermedio entre el SIMPLES y el sistema normal de gravamen de la renta efectiva según reflejan en su ponencia los Dres. Lacerda y Diniz de Santi, ponentes también de este país.

En el sistema brasileño, p. ej., la base imponible se fija en un 8% del ingreso bruto en comercio o industria en general y en un 32%, en general, en los servicios, aplicándose después, al resultado, un tipo general del 15%. La razón estriba en el distinto porcentaje de gastos que conllevan estas diferentes actividades.

La otra vía de diversificación entre situaciones diferentes consiste en permitir la deducción en los ingresos brutos de componentes fundamentales de la renta: compras, sueldos e inversiones (amortizaciones).

Esta segunda vía puede asumir, a su vez, dos variables fundamentales: las partidas deducibles pueden calcularse sobre valores ciertos o bien por un porcentaje establecido por la Ley.

La primera de estas modalidades, se sigue, según señala el ponente Dr. Erreguerena en el régimen simplificado mexicano, en el que se permite la deducción de las cantidades empleadas en la compra de mercancías. Y se sigue, decididamente, en Alemania cuyo régimen simplificado se aproxima más que en otros países al sistema de renta neta efectiva con una aplicación más intensa que en el régimen normal del principio de caja.

La segunda de las dos variables a que ahora nos referimos consiste en deducir de los ingresos brutos ciertos porcentajes que determinan un cálculo a tanto alzado o forfetario de determinados gastos. Así, p. ej., en España el régimen de estimación objetiva de la agricultura permite deducir del porcentaje de ingresos brutos que se considere como base determinados porcentajes por inversiones, por utilización de personal asalariado y por utilización de tierras arrendadas.

La mención de Alemania hecha hace un momento y los distintos sistemas de diversificación del gravamen basado en el rendimiento bruto pone de relieve que la elección de este parámetro como baremo fundamental o punto de partida para el gravamen simplificado de las rentas empresariales posibilita y facilita la introducción en el impuesto de diferentes regímenes, grados o escalones que, como ocurre en México y Brasil, se distinguen entre sí por un mayor o menor alejamiento del modelo basado en la renta efectiva y su mayor o menor simplicidad, basada ésta también en su mayor o menor acercamiento al gravamen de la renta media o potencial. Facilita también el paso de las empresas de uno a otro de

estos diferentes regímenes. Diferentes regímenes que pueden ser así concebidos, repito, como grados o escalones de un mismo impuesto con cuantificación progresiva.

Diferentes grados o escalones que permiten su dibujo o regulación con independencia de las obligaciones formales que en cada uno de ellos se exijan. Con independencia de las normas contables –del Derecho contable-aunque permitan, también, la entrada en juego de la contabilidad –con el papel que hemos visto le corresponde– cuando el legislador lo entienda conveniente ya que las magnitudes que se barajan en los sistemas simplificados que hemos analizado deben reflejarse en la contabilidad de cualquier empresario que la lleve, voluntaria u obligatoriamente.

Los sistemas muy simplificados basados en los ingresos brutos deben servir así, también, para acostumar aún a los muy pequeños empresarios a medir contablemente su situación y sus actuaciones; posibilitando, así, no solo su eventual entrada en el sistema fiscal de renta neta, sino también en el sistema de contabilidad obligatoria, simplificada o no, que normalmente ha de acompañarlo.

Pues bien, si la simplificación del gravamen sobre la renta empresarial puede lograrse eligiendo como punto de partida los ingresos brutos, no parece posible sentar como dogma inatacable que las normas que regulan la entrada y salida del régimen simplificado, o el paso al régimen intermedio, o al régimen “normal” hayan de ser necesariamente prolijas y casuísticas (como lo son, p. ej., en Brasil) con listas interminables de requisitos o supuestos que determinan la aplicación de uno u otro régimen. Entiendo que, elegido el ingreso bruto como eje del sistema de cuantificación del tributo, su montante ha de determinar también las líneas fundamentales que determinen la aplicación de los distintos regímenes.

Regímenes que pueden y deben ser aplicados, en nuestra opinión, tanto a personas físicas como a personas jurídicas (así, p. ej., el régimen mexicano de régimen simplificado de las Personas Morales) y que no deben contemplar con aversión (como parece, p. ej., en el caso del SIMPLES brasileño) –como si de algo delictivo se tratara– que una persona física o jurídica (o sus socios o partícipes) pueda ser titular de varias empresas sometidas todas ellas al régimen más simple, o, si se quiere, al escalón inferior del tributo. Pues nunca he entendido que se permita a una persona ser titular, p. ej., de varios edificios sometidos cada uno de ellos, eventualmente, al impuesto que grava los rendimientos del capital inmobiliario, y no se permita a esta misma persona ser titular de varias empresas sometidas al régimen impositivo, eventualmente el muy simplificado, que a cada una de ellas le corresponde. Siendo así que la pequeña y mediana empresa constituye la base de nuestro entramado económico-social.

Y llegamos, así, como final de este ya largo epígrafe, a plantearnos la cuestión de la posible obligatoriedad de la sujeción al régimen simplificado o a lo que antes hemos llamado escalones del impuesto.

Es cierto que el gravamen de la renta efectiva determina el no pago del impuesto cuando tal renta no se genera. Y que el gravamen de rentas medias o potenciales determina el pago del tributo aunque tal renta no alcance una realidad efectiva; y que determina un gravamen menor al que correspondería al de la renta efectiva cuando la renta obtenida supe-

ra la renta media o potencial. Son formas diferentes –renta efectiva, renta media– de un gravamen con las ventajas e inconvenientes inherentes a cada uno de ellas.

Pero creo, en todo caso, que la simplificación del sistema pide la obligatoriedad de todos los tributos que en él se integren. Pues solo así, -sin que cada sujeto pasivo pueda elegir el régimen que más le guste o convenga– se alcanza un mayor grado de certeza y simplicidad. Y certeza es el valor que está implícito en todo intento de simplificación del sistema.

Con todo, esta apreciación puede ser matizada, posibilitando en su caso y por ejemplo el no pago del tributo sobre rentas medias cuando se prueba la inexistencia de renta alguna. La inversión en la carga de la prueba se pone aquí al servicio del valor superior de la certeza y de la simplificación normativa que a ella puede conducir.

Simplificación y certeza siempre, como ya he dicho y repetido, buscada y querida –a veces con una gran dosis de hipocresía– y nunca –sobre la base de los más dispares y a veces disparatados argumentos– plasmada en la normativa de nuestros tributos.

Aunque todos digamos comulgar con las palabras de Adam Smith según las cuales: “la certeza de lo que cada individuo debe pagar es, en materia de impuestos, de tan gran importancia que puede decirse, según me parece se deriva de la experiencia de todas las naciones, que un grado considerable de desigualdad no es tan peligroso como un pequeñísimo grado de incertidumbre”.

Es posible que los gravámenes de rendimientos empresariales medios procuren un cierto grado de desigualdad o injusticia, pero sin duda son la vía para alcanzar un cierto y más alto grado de certeza.

10. Sistemas simplificados y control fiscal: el deber de facturación

Una de las líneas más insistente e intensiva en la crítica a los sistemas simplificados proviene –según aquellos que las mantienen– de las dificultades añadidas de control que –según ellos– tales sistemas llevan consigo.

La muestra de esta línea crítica más conocida en mi país está contenida en el Informe para la reforma del Impuesto sobre la Renta publicado por el Instituto de Estudios Fiscales en 2002 en el que puede leerse que: “en la determinación del rendimiento neto de la actividad se puede aplicar la modalidad de estimación directa, normal o simplificada, por diferencia de ingresos y gastos, computados con carácter general con las reglas del impuesto sobre sociedades pero para otros contribuyentes se aplica un sistema de estimación por módulos de rendimiento. Este sistema no tiene en cuenta, salvo para los agricultores, el volumen de ventas o de ingreso en la actividad, sino que utiliza unos índices o módulos de carácter objetivo para su estimación, con una variable de exclusión que generalmente suele ser el número de asalariados.

Los contribuyentes cuyos rendimientos se estiman mediante el sistema de módulos están obligados a llevar unos registros muy reducidos en relación con las facturas expedidas y recibidas, por lo que todos los demás contribuyentes que entren en contacto con ellos

como clientes o proveedores puedan ocultar con cierta facilidad sus compras o ventas, lo cual suele constituir el primer eslabón de importantes cadenas de fraude fiscal”.

Pues bien, el art. 65.6 del Reglamento del Impuesto, nos dice que: “Los contribuyentes que desarrollen actividades económicas que determinen su rendimiento neto mediante el régimen de estimación objetiva deberán conservar, numeradas por orden de fechas y agrupadas por trimestres las facturas emitidas de acuerdo a lo previsto en el Real Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre, por el que se regula el deber de expedir y entregar factura que incumbe a los empresarios profesionales, y las facturas y justificantes documentales de otro tipo recibidos”.

Por lo que no se comprende muy bien en qué medida el régimen de estimación objetiva lleva implícita —necesariamente— una dificultad “esencial” para el control de clientes y proveedores. Bastaría suprimir —o reducir— las excepciones contempladas en el R.D. 2402/1985 y generalizar y acentuar las obligaciones de registro y conservación de originales o copias de facturas recibidas y emitidas para que tales dificultades se redujeran drásticamente. En esta línea apuntamos que la obligación del registro y conservación de facturas es de tal importancia para el control fiscal de todos los contribuyentes que realizan actividades económicas (incluidos claro está los profesionales) que debería centrar el régimen de obligaciones formales en estos sujetos pasivos, así como el régimen de infracciones y sanciones por el incumplimiento de tales obligaciones.

Así se ha entendido, desde luego, en numerosos ordenamientos de los que pueden servir como muestra, según se refleja en los trabajos y ponencias analizados, Argentina (monotributo), Italia (forfettone), Perú (RUS), Portugal (régimen simplificado), Brasil (SIMPLES), Ecuador, México o Bolivia. Incidiendo de modo especial alguno de ellos en un riguroso sistema de sanciones. En Bolivia, la omisión del deber en facturación ha estado tipificado como delito y en Ecuador tal omisión ha podido sancionarse con el cierre temporal del establecimiento.

Es evidente que una de las ventajas de los regímenes simplificados es la simplificación, también, de los deberes formales.

Y ya hemos apuntado antes que la utilización del baremo de los ingresos brutos puede llevar a la máxima simplificación de tales deberes ciñéndolos, en el grado máximo de simplificación, al deber de emitir y recibir facturas y conservarlas. Nada más. Pero tal obligación puede extenderse gradualmente al registro en libros, máquinas o soportes informáticos. Así, p. ej., la referencia del ponente mexicano a la “obligación de utilizar máquinas registradoras de comprobación fiscal o equipos o sistemas electrónicos de registro fiscal”. Las posibilidades técnicas abiertas en la actualidad en este campo a nadie pueden escaparse. Ni a nadie puede escapar la posibilidad de control e intervención por la Hacienda pública sobre la base de tales instrumentos. Ni las posibilidades de control cruzado que con ellos se abren.

La obligación de emitir facturas, tickets, boletos o notas de venta y de su registro en libros, máquinas o sistemas informáticos ofrece múltiples posibilidades. Y ofrece la posibilidad, también, de que se exijan de forma gradual desde la simple conservación de facturas hasta

la más completa contabilidad, acompañando a los distintos regímenes –simplificado, intermedio, normal– de determinación de la base imponible.

Ni los deberes formales, ni las normas sustantivas exigen un ordenamiento tan complicado como el que en la actualidad todos padecemos.

La simplificación –y espero que estas Jornadas sirvan para que quienes quieran lo puedan ver– no es un problema técnico, es un problema político. También en la pieza más complicada de nuestros sistemas fiscales. En el gravamen de las rentas empresariales. Bastaría pues con creer que la simplificación es posible, bastaría con saber que la simplificación es posible. Y con tener la fuerza y la voluntad necesarias para hacerla realidad.

II. Consideraciones finales

La simplificación de nuestros muy complicados sistemas tributarios es una idea que –respondiendo a una necesidad ampliamente sentida– se repite insistentemente en todos los ámbitos académicos, políticos y ciudadanos; y que ha procurado muy numerosas propuestas.

El Proyecto de Colonia sobre una Ley del Impuesto sobre la Renta es quizás la propuesta concreta y reciente más difundida en Europa y de él podemos entresacar, por su importancia en la línea seguida en esta relatoria general, dos puntos: en él no se prevé ningún beneficio fiscal motivado en razones de política social o económica. Y en él se propone una contabilidad tributaria propia, distinta de la mercantil, como sucede en los E.E.U.U. (Cfr. English y Sánchez Blazquez, QF 19/2006).

Otra propuesta muy difundida, y que ya ha alcanzado su implantación real en varios países, se concreta en el “flat tax” o impuesto lineal y se expone con todo detalle en la ponencia colombiana redactada por la Dra. Cruz.

Las propuestas y planes simplificados de contabilidad son también muy numerosos. Del implantado en España hemos dado ya cuenta en esta relatoria.

Podemos decir sin embargo que las propuestas de simplificación, no puntuales sino de carácter general o de “amplio porte”, se han movido fundamentalmente y se han formulado desde la consideración o perspectiva económica o contable de los tributos.

La Ciencia y la técnica jurídica parecen preocuparse con más intensidad del análisis del Derecho positivo y, en su caso, de reformas puntuales del mismo, sin que la “teoría general” se plantee frontalmente el problema de la extraordinaria y muchas veces inútil e innecesaria complicación del ordenamiento tributario, proponiendo soluciones también de carácter general que entronquen con los moldes básicos del Derecho que los juristas hemos ido construyendo durante siglos.

Y no parece, desde luego, que la teoría general del Derecho tenga que permanecer callada ante el problema –de simplificación del sistema tributario– que ahora nos planteamos. En esta línea se mueven las consideraciones generales de esta Relatoria General en el tema “jurídico” de estas Jornadas.

La Ciencia del Derecho nos enseña, en primer lugar, que las normas que integran el ordenamiento jurídico deben alcanzar un cierto grado de generalidad y abstracción pues estas dos notas están ligadas intensamente con los valores fundamentales de la democracia: igualdad, seguridad y libertad.

El causismo y prolijidad de nuestras leyes tributarias vienen determinadas, fundamentalmente, por la existencia de beneficios fiscales en todas sus posibles formas: exenciones, excepciones al régimen general y regímenes especiales básicamente. El Proyecto de Colonia que antes hemos citado y la última campaña electoral alemana han puesto suficientemente de relieve en Europa que la simplificación del sistema —que desde luego es posible— ha de pasar forzosamente por intensificar la generalidad de los regímenes generales o normales reduciendo de forma drástica los beneficios o excepciones a tal régimen general.

Otra línea esencial de actuación en este sentido debe centrarse —y así lo hacemos en estas Jornadas— en la tributación de las empresas; una pieza clave, por no decir “la” pieza clave de nuestros sistemas tributarios, y, dentro de ella, en la determinación de la base imponible, también ella en el punto neurálgico de la tributación empresarial.

La Ciencia del Derecho enseña, y así lo hemos dicha ya, que ciertos ámbitos de la realidad social exigen una regulación jurídica sustancialmente diversa a la de otros. La singularidad de cada uno de estos grupos de normas explica los distintos sectores del Ordenamiento y las distintas disciplinas que los estudian.

Derecho fiscal y Derecho contable son dos de estos distintos sectores y disciplinas; y cada uno de ellos obedece a fines distintos y exige, en consecuencia, normas distintas para alcanzarlos. La coherencia y “practicabilidad” o, como decía Ihering, la “realizabilidad” del ordenamiento pide, exige, la construcción y aplicación separada de normas fiscales y contables, sin que esto, naturalmente, haga que unas y otras se ignoren. Cada uno de estos grupos de normas, con fines y principios propios, debe de conservar su papel y servirse de apoyo mutuo en la aplicación unificada de un único ordenamiento. Pero la confusión, la mezcla o la sustitución de normas fiscales por normas contables sólo pueden ocasionar confusión, incoherencia e impracticabilidad en todo el ordenamiento, complicando, en nuestro caso, enormemente el sistema fiscal.

Centrada así la cuestión, las normas que regulan la base de los impuestos “nucleares” o básicos sobre la actividad empresarial y sus resultados pueden moverse entre dos modelos contrapuestos aunque esta contraposición haya de ser inmediatamente relativizada como debe relativizarse siempre la división o separación entre distintas categorías o modelos de conducta configurados por el Derecho.

La renta empresarial puede medirse de forma directa por la suma algebraica de ingresos menos gastos, más incrementos menos pérdidas de capital o patrimonio. Con el grado de pormenorización o desagregación en cada una de estas categorías que el legislador considere conveniente. Teniendo en cuenta que es imposible medir milimétricamente, diferenciándola así la capacidad económica de cada contribuyente, y que los valores medios, posi-

bles, potenciales o estandarizados por ley están siempre presentes aún en la más exigente de las medidas directas de la base (p. ej. en las amortizaciones).

Pero la medición directa de la base o, si se quiere, la consideración como objeto del tributo de la renta efectiva, puede chocar con las posibilidades reales de Administración y administrados y, desde luego, aleja las posibilidades de simplificación del sistema.

Posibilidades que se hacen tanto más reales si la renta gravada se regula con el fin de medir la renta media o potencial de cada empresa sobre la base de parámetros o baremos que midan algún elemento o algunos elementos de la renta efectiva.

En cualquier caso, debe quedar meridianamente claro que el principio constitucional de capacidad ampara igualmente, tanto el gravamen de la renta efectiva, como el gravamen de una renta posible.

Y ya en este punto los ordenamientos de nuestros países muestran como parámetro “preferible” en los sistemas simplificados de determinación de la base en los impuestos que gravan la renta empresarial el parámetro de los “ingresos brutos”.

Su vinculación directa con la renta efectiva parece evidente. Refleja con claridad las dimensiones de la empresa. Permite integrar en el Impuesto, los impuestos sobre la renta, sobre volumen de ventas y para la Seguridad Social. Es fácilmente cuantificable y debe reflejarse en la contabilidad cuando ésta se lleva y, lógicamente, en cualquier otro registro, por mínimo que sea, que trate de reflejar la actividad de la empresa. Permite reducir al mínimo las obligaciones formales, si así se considera conveniente, al deber de emitir, recibir y conservar las facturas o documentos equivalentes (tickets, boletos, notas de ventas, etc.) Permite, en fin, el control “cruzado” de los diferentes contribuyentes.

Basado el régimen más simple en el ingreso bruto, el paso al régimen de renta efectiva debe contemplar, quizás, un escalón intermedio que tenga en cuenta otros componentes o elementos de la renta, como pueden ser, notoriamente, las compras, los salarios o las amortizaciones.

La existencia de estos tres grados o escalones debe servir para introducir el mayor número de empresas en el sistema y para acostumbrarlas también a la llevanza de registros contables que sean tanto más exactos cuando se suban los distintos escalones del impuesto.

El paso de una a otra categoría grado o escalón del mismo impuesto debe centrarse en el montante de los ingresos brutos.

No parece demasiado significativo, en fin, ni la prohibición de que un mismo titular multiplique las empresas sometidas al régimen simplificado ni la voluntariedad del sistema pues las posibilidades de elección no cambian, desde luego, en la línea de la simplificación.

Estas son las consideraciones finales que mi relatoría me han suscitado y que creo pueden servir de punto de partida al debate de este tema en las Jornadas, sin condicionar, claro está, en absoluto, las recomendaciones que en ellas puedan adoptarse. ■



ESTUDIOS

■ **Las notificaciones tributarias, tras la aprobación de la Ley 58/2003: cuestiones prácticas**

■ **José Ángel García de la Rosa**
Abogado y miembro de la AEDAF

■ **SUMARIO:**

1. Notas definitorias, naturaleza y finalidad de la notificación
2. Controles de legalidad del contenido de la notificación: examen del cumplimiento de los requisitos formales objetivos del acto a notificar
3. Controles de legalidad del procedimiento para la práctica de la notificación
 - 3.1. Requisitos de la práctica de la notificación en las normas tributarias
 - 3.1.1. Lugar para la práctica de la notificación
 - 3.1.2. Personas legitimadas para su recepción
 - 3.1.3. Notificación por comparecencia
 - 3.2. Requisitos de la práctica de la notificación en las normas administrativas generales y su coordinación con las normas especiales tributarias
 - 3.2.1. Medios de notificación y forma de practicarla
 - 3.2.2. Acreditación del rechazo de la notificación en el expediente
4. La notificación “por deposito” en las reclamaciones económico administrativas
5. Convalidación de notificaciones defectuosas. Posibles reacciones contra los actos de notificación inexistentes o defectuosos
6. A modo de conclusión: reflexión final

La nueva Ley General Tributaria (Ley 58/2003, de 17 de diciembre, LGT para lo sucesivo), proclama en su art. 109, como **regla general**, que las notificaciones en materia tributaria **seguirán el régimen de las notificaciones previsto en las normas administrativas generales**,¹ con las especialidades previstas en la Sección 3ª del Capítulo I del Título III de la LGT. Son esas especialidades, reflejadas en el texto de la Ley como excepción al principio general, las que nos han movido a la realización de este trabajo.

La importancia práctica del tema a nadie debe escaparte. Dado que las notificaciones son el instrumento por el que el obligado tributario va a tener conocimiento de los actos de la Administración que le afectan², y, en cuanto no hay duda de que tales actos de comunicación, por su indudable relación con el ejercicio del derecho de defensa, **no son meros requisitos formales, sino exigencias inexcusables de garantía de ejercicio de derechos**³, nos ha parecido oportuno en este trabajo examinar conjuntamente las normas administrativas y las nuevas normas tributarias, analizando las especialidades de estas últimas y el encaje de ambas. Esta tarea parece oportuno emprenderla desde los controles de legalidad que debemos exigir en cuanto al cumplimiento de las formas, y, además, sin perder de vista los mas recientes criterios jurisprudenciales.

Para empezar, quizás no esté de más recordar someramente qué debemos entender por acto de notificación, cual es su naturaleza última y su finalidad, tal y como han quedado configuradas por la doctrina jurisprudencial.

1. Notas definitorias, naturaleza y finalidad de la notificación

El acto de la **notificación** podemos, siguiendo la mas reciente jurisprudencia, definirlo, en una primera aproximación, como un **acto administrativo instrumental o accesorio**, que pone fin a un procedimiento cuyo **objeto es el de garantizar que el contenido de otro acto administrativo**, en nuestro caso tributario (una liquidación tributaria, una providencia de apremio, una comunicación de inicio de actuaciones de comprobación...), **llegue a conocimiento del interesado**.⁴

La jurisprudencia, además, es unánime al afirmar que existe una **desvinculación o autonomía** entre el acto administrativo o resolución dictada por la Administración, y el acto, distinto e independiente, de su comunicación o notificación al administrado interesado.⁵ Desde este punto de vista, la notificación es un acto de comunicación formal de otro acto administrativo, del que depende la eficacia del segundo, no su validez. El acto de notificación, en suma, presenta una **naturaleza autónoma e independiente** del acto que se notifica o publica, significando o determinando el comienzo de la eficacia de este último. Por ello, el **acto notificado conserva su validez, si reúne los requisitos legales, aunque se anule el acto de notificación**. Así lo ha proclamado el TS en numerosas sentencias, pudiendo por todas citarse la STS de 20 de abril de 1992.

¹ Arts. 58 a 61 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre.

² STS 8-7-1996, RA 1996/6683.

³ Vid STS 10-11-1993 citada más adelante.

⁴ STS 7-10-1996 NFJ005746

En esta línea, la jurisprudencia del Tribunal Supremo es reiterada al definir la notificación, afirmando que *“la notificación consiste en una comunicación formal del acto administrativo de que se trate, de la que se hace depender la eficacia de aquél, y constituye una garantía tanto para el administrado como para la propia Administración. Para aquél, en especial, porque le permite conocer exactamente el acto y le permite, en su caso, impugnarle. La notificación no es, por tanto, un requisito de validez, pero sí de eficacia del acto y sólo desde que ella se produce (dies a quo) comienza el cómputo de los plazos de los recursos procedentes. Como mecanismo de garantía está sometida a determinados requisitos formales (art. 79.2 LPA, entonces vigente -art. 58.2 de la Ley de Procedimiento Administrativo Común, LRJ y PAC), de modo que las notificaciones defectuosas no surten, en principio, efectos, salvo que se convalide, produciendo entonces los efectos pertinentes.”*⁶

Puede sintetizarse, pues, que el acto de notificación presenta una **doble finalidad**, según se considere desde la perspectiva de la Administración o del administrado. En lo que respecta al **contribuyente notificado**, su fin es que éste **tenga conocimiento del concreto acto administrativo que le afecta para que, de este modo, pueda bien cumplirlo, bien ejercitar los derechos de que se crea asistido en vía de recurso**. Desde el punto de vista de la **Administración**, la notificación supone que la misma **tenga constancia de que el particular conoce el acto y que le puede exigir su cumplimiento** adoptando, al efecto, las medidas pertinentes.⁷

De otro lado, en este orden de cosas, podemos suscribir la afirmación de GARCIA NOVOA⁸ de que **es acertado centrar el debate en las exigencias de una notificación correcta, para, de este modo, atacar las notificaciones irregulares, que son las que plantean realmente problemas**. Y de ahí, como señala con acierto el citado autor, el empeño del Tribunal Constitucional (TC, para lo sucesivo) en enlazar la notificación con el derecho a la tutela judicial efectiva, pues la omisión de los actos de comunicación procesal muchas veces vicia las actuaciones judiciales (o procedimentales) y entraña, en consecuencia, la inconstitucionalidad, por violación del derecho a la tutela judicial efectiva:

*“...el derecho a la tutela judicial efectiva, y, mas en concreto el derecho a un proceso público con todas las garantías, no sólo incluye el derecho de acceso a la justicia, sino también, como es obvio, el de hacerse oír por ésta y, por tanto, el de ser emplazado en la forma n la forma legalmente prevista...”*⁹

Por ello, entiende el TC que la **finalidad** de la notificación es comunicar la resolución en términos que permitan mantener alegaciones o formular recursos contra ella¹⁰ y, **si eso no**

⁵ Vid. SAN de 18 de abril de 2002. NFJ 012861

⁶ SSTs de 7 de marzo y 30 de abril de 1997, así como de 26 de junio de 1998.

⁷ En este sentido, vid. SAN cit. Nota 5

⁸ GARCIA NOVOA, CESAR, *Las notificaciones tributarias*. Aranzadi. Pamplona 2001, pag. 20 a 23.

⁹ STC 176/1998, de 14 de septiembre, RTC 1998\176.

¹⁰ STC 155/1989, de 5 de octubre, RTC 1989\155.

se cumple, se vulnerará el art. 24.I de la Constitución, pues tendrá lugar un efecto material de indefensión, un efectivo y real menoscabo del derecho de defensa.¹¹

Para terminar, hay que tener en cuenta que el propio TC ha matizado que **no toda deficiencia en la práctica de la notificación implica automáticamente vulneración del art. 24.I CE¹²**, sino **solamente cuando impide el cumplimiento de su finalidad**, que ya sabemos: permitir el destinatario el conocimiento del acto que le afecta para que lo cumpla o lo recurra. En esta filosofía antiformalista, el TC es reiterativo al considerar que no tiene relevancia constitucional el que no se cumplan todos y cada uno de los requisitos formales¹³ y ha considerado en numerosas ocasiones que no existe vulneración del art. 24.I CE cuando se argumenta *sin más* la no identificación de la persona receptora.¹⁴

Tomando en consideración cuanto hemos dicho, resulta evidente que cuando se examina un expediente administrativo, o los antecedentes en poder del contribuyente, para preparar la fundamentación de cualquier recurso contra un acto tributario, uno de los primeros pasos a dar será **comprobar si las notificaciones efectuadas cumplen con los requisitos legalmente establecidos**, tanto en la LRJAPPAC (arts. 58 y 59) como en la LGT (arts. 102, 109 a 112 y concordantes). Y ello, porque la notificación inexistente o defectuosa de trámites esenciales del procedimiento, en cuanto haya podido causar indefensión al interesado, podrá fundamentar un recurso en el que se cuestione su eficacia respecto del mismo.

Por solo poner un ejemplo, quien no ha oído alguna vez a un ciudadano manifestar que el embargo (de su nómina, cuenta corriente, etc.) ha sido la primera noticia que recibía de que tenía una deuda tributaria. En estos casos, los vicios en la notificación reglamentaria de la liquidación tributaria o del título constitutivo de la vía de apremio, llevarían a la nulidad del procedimiento de apremio y, dados los malos hábitos de muchos agentes notificadores de las administraciones, por experiencia podemos asegurar que esta circunstancia se da con mayor frecuencia de la que sería deseable.

Por consiguiente, pasemos al examen de las formas, pero sin perder la perspectiva jurisprudencial anteriormente expuesta y, para ello, no vamos a limitarnos a examinar el procedimiento para la práctica de la notificación, creemos que el análisis queda incompleto si, previamente, no analizamos, siquiera someramente, los requisitos objetivos o contenido de la notificación y, de ello, nos ocupamos seguidamente.

2. Controles de legalidad del contenido de la notificación: examen del cumplimiento de los requisitos formales objetivos del acto a notificar

En primer lugar, vamos a centrar nuestra atención en el acto administrativo que se notifica, en la copia para notificación que llega al interesado.

¹¹ SSTC 149/1988, 78/1999.

¹² Vid. STC 78/1999.

¹³ Vid STC 56/1985 entre otros pronunciamientos.

¹⁴ SSTC 155/1988, 110/1989, entre otras.

En esta fase del análisis jurídico del caso, comprobaremos si el **acto notificado**, en cuanto a su forma y contenido, reúne los requisitos de la legislación administrativa general (art. 58 LRJAPPAC). Veamos cuáles son:

Nos dice el citado art. 58 LRJAPPAC, tras su redacción dada por Ley 4/1999, de 13 de enero, lo siguiente (los subrayados son nuestros):

- “1. Se notificarán a los interesados las resoluciones y actos administrativos que afecten a sus derechos e intereses, en los términos previstos en el artículo siguiente.*
- 2. Toda notificación deberá ser cursada dentro del plazo de diez días a partir de la fecha en que el acto haya sido dictado, y deberá contener el **texto íntegro de la resolución**, con indicación **de si es o no definitivo en la vía administrativa**, la **expresión de los recursos** que procedan, **órgano** ante el que hubieran de presentarse y **plazo** para interponerlos, sin perjuicio de que los interesados puedan ejercitar, en su caso, cualquier otro que estimen procedente.*
- 3. Las notificaciones que **conteniendo el texto íntegro del acto omitiesen alguno de los demás requisitos previstos** en el apartado anterior surtirán efecto a partir de la fecha en que el interesado realice actuaciones que supongan el conocimiento del contenido y alcance de la resolución o acto objeto de la notificación o resolución, o interponga cualquier recurso que proceda.*
- 4. Sin perjuicio de lo establecido en el apartado anterior, y a los solos efectos de entender cumplida la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos, será suficiente la notificación que contenga cuando menos el texto íntegro de la resolución, así como el intento de notificación debidamente acreditado.”*

Si el acto tributario incorpora **una liquidación, dado que tenemos norma especial en la LGT**, debería verificarse el cumplimiento de lo dispuesto en el art. 102 LGT sobre la notificación de las mismas al obligado al pago, ya que ello es requisito ineludible para su exigibilidad. En este caso, la fecha de la notificación, además, será determinante para el cómputo de los plazos de ingreso en voluntaria o de prescripción de la deuda tributaria.

“Art. 102 LGT. Notificación de las liquidaciones tributarias.

1. Las liquidaciones deberán ser notificadas a los obligados tributarios en los términos previstos en la sección 3.ª del capítulo II del título III de esta ley.

2. Las liquidaciones se notificarán con expresión de:

- a) La identificación del obligado tributario.*
- b) Los elementos determinantes de la cuantía de la deuda tributaria.*
- c) La motivación de las mismas cuando no se ajusten a los datos consignados por el obligado tributario o a la aplicación o interpretación de la normativa realizada por el mismo, con expresión de los hechos y elementos esenciales que las originen, así como de los fundamentos de derecho.*

d) Los medios de impugnación que puedan ser ejercidos, órgano ante el que hayan de presentarse y plazo para su interposición.

e) El lugar, plazo y forma en que debe ser satisfecha la deuda tributaria.

f) Su carácter de provisional o definitiva.

3. En los tributos de cobro periódico por recibo, una vez notificada la liquidación correspondiente al alta en el respectivo registro, padrón o matrícula, podrán notificarse colectivamente las sucesivas liquidaciones mediante edictos que así lo adviertan.

El aumento de base imponible sobre la resultante de las declaraciones deberá notificarse al contribuyente con expresión concreta de los hechos y elementos adicionales que lo motiven, excepto cuando la modificación provenga de revalorizaciones de carácter general autorizadas por las leyes.

4. Reglamentariamente podrán establecerse los supuestos en los que no será preceptiva la notificación expresa, siempre que la Administración así lo advierta por escrito al obligado tributario o a su representante.”

Del juego conjunto de la norma administrativa y la fiscal, puede proponerse el siguiente chequeo de requisitos, a fin de comprobar su grado de cumplimiento:

- a. Control de si la notificación incorpora el texto íntegro del acto.
- b. Control de si contiene la indicación de si es o no definitivo en vía administrativa.¹⁵
- c. Control de la corrección del “pie” de recursos procedentes.
- d. Control de identificación correcta del obligado tributario (nombre y apellidos, NIF, domicilio fiscal o designado a efectos de notificaciones).

Si el acto notificado es una liquidación, además:

¹⁵ La doctrina ha puesto de manifiesto lo equívoco de la expresión “acto definitivo”, por cuanto la expresión “acto definitivo” como opuesto a “acto de trámite” debe entenderse como acto resolutorio del expediente, concepto que, como se ha puesto de manifiesto, resulta de los arts. 107.1 y 114 LRJAPPAC y del propio art. 25.1 de la Ley reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, que permite el recurso contra actos definitivos o de trámite, que pongan fin a la vía administrativa. Por ello, la SAN 18-4-2002 ya citada ha sostenido que “...el carácter «definitivo» de un acto -como el carácter de acto de trámite- no constituye ninguna circunstancia con influencia decisiva en su recurribilidad, ya que tanto los actos definitivos como los actos de trámite (cuando reúnan los requisitos legalmente exigidos) pueden ser objeto de recurso. Lo importante, en relación con su recurribilidad, es la determinación de si el recurso que contra los mismos procede -bien sea el acto definitivo o de trámite- es el administrativo o el jurisdiccional. Dicho de otra forma, lo significativo, desde el punto de vista de la recurribilidad de un acto, no es que el mismo sea definitivo o de trámite, sino el saber si el mismo ha agotado o no la vía administrativa, para, en consecuencia, saber que, en el primer caso, lo que procede es la vía jurisdiccional y, en el segundo, que para poder acceder a la misma, ha de agotarse previamente la vía administrativa previa, articulando el recurso administrativo correspondiente. (...) En consecuencia existirán «actos definitivos» que no agotan la vía administrativa, que simplemente constituyen la resolución final de un procedimiento, pero que por no contar con esa condición no son, todavía, residenciabiles en la vía jurisdiccional.” Por tanto, entendemos, compartiendo el criterio de la sentencia citada, que para que la omisión de la expresión pudiera llevar a la nulidad del acto notificado, habría que ponerla en relación con la omisión de la mención de los recursos pertinentes, que hubiera causado indefensión al recurrente, al mermar su derecho de defensa. No cabría la nulidad si la expresión de los recursos, órganos ante los que interponerlos y plazo resulta correcta.

- Control de la inclusión de los elementos determinantes de la cuantía de la deuda tributaria (hecho imponible, base imponible, reducciones, base liquidable, tipos, cuota, deducciones, normativa de aplicación...)
- Control de la motivación.
- Control de la constancia del lugar y plazo donde debe satisfacerse la deuda tributaria.
- Control de la constancia de su carácter de provisional o definitiva.
- Si se trata de un tributo de cobro periódico por recibo, control de la notificación reglamentaria de la liquidación correspondiente al alta.

La regulación de la notificación de las liquidaciones en la nueva LGT, se mantiene en términos similares a los que establecía el art. 124 LGT de 1963, pero **la necesidad de motivación no se reduce, como sucedía según el tenor literal del anterior precepto, a los supuestos en que se eleva la base imponible declarada** por el sujeto pasivo, sino que se extiende –acogiendo la sugerencia de la Comisión para el Estudio del Borrador del Anteproyecto de Ley- a **todos los casos en los que la Administración se aparte de la declaración del obligado tributario, tanto si la discrepancia se refiere a elementos de hecho como si afecta a la interpretación de las normas**. Es decir, el acto liquidatorio deberá motivarse aunque la diferencia respecto a lo consignado en la declaración o autoliquidación no se refiera a la base sino, por ejemplo, se rechacen deducciones en base o en cuota, se aplique de forma distinta la escala, etc.

Si ese chequeo arrojará que existen vicios formales en el acto notificado, podremos actuar conforme se expondrá en el apartado 5 de este trabajo.

3. Controles de legalidad del procedimiento para la práctica de la notificación

En segundo lugar, deberemos comprobar la legalidad de la **práctica de la notificación**, esto es, deberemos asegurarnos de que no sólo que el acto administrativo tributario formal notificado contenga los anteriores requisitos objetivos o de contenido, sino que la propia práctica de la notificación (el procedimiento de la notificación) se haya efectuado o producido conforme a la Ley y, si concluimos que no ha sido así, si se ha producido indefensión al obligado tributario. Normalmente, los defectos en la acción de notificar implican que el interesado no se entere del acto hasta que lo denota alguna de sus consecuencias; por ejemplo, el contribuyente se da cuenta de que le han practicado una liquidación cuando recibe mermada su nómina, por un embargo de Hacienda, sin haber tenido noticia anterior alguna, con lo que se ha producido una lesión a su derecho de defensa. Será, pues, prioritario en casos similares al del ejemplo, comprobar si el modo en que se practicó la teórica notificación de la liquidación inicial fue conforme a Derecho. Lo exponemos a continuación.

3.1. Requisitos de la práctica de la notificación en las normas tributarias

Del **modo de practicar la notificación en los procedimientos tributarios**, se ocupaba el art. 105 LGT de 1963, en sus apartados 3 a 8, tras su redacción por Ley 66/1997 y modi-

ficaciones incluidas por la Ley 24/2001, regulando la materia de forma bastante similar a la prevista en el art. 58 LRJAPPAC.

La nueva LGT dedica la Sección Tercera del Capítulo II del Título I a *“Las notificaciones”* (arts. 109 a 112 LGT). Se observa, en principio, una mejor sistematización general de las normas y una plausible ratificación del acercamiento a las normas administrativas generales.

Establece el art. 109 LGT, bajo la rúbrica *“Notificaciones en materia tributaria”* que ***“El régimen de notificaciones será el previsto en las normas administrativas generales con las especialidades establecidas en esta sección.”***

Este párrafo sustituye lo que antes disponía el número 3 de art. 105 LGT 1963¹⁶ con una **remisión general** del régimen de las notificaciones tributarias a las normas administrativas, salvando las especialidades contenidas en aquella sección. No hay, pues, novedad alguna, pues el párrafo sustituido era fiel trasunto de lo dispuesto en el núm. 1 del art. 59 del LRJAPPAC, es decir, de la norma administrativa, que ahora se evita reiterar con la remisión.

3.1.1. Lugar para la práctica de la notificación

Se ocupa el art. 110 LGT de regular el **lugar de la práctica de la notificación**. Aquí es donde se encuentran buena parte de las aludidas especialidades, observándose además importantes diferencias con respecto a la anterior regulación, representada por el núm. 4 del art. 105 LGT de 1963, que establecía:

“4. La notificación se practicará en el domicilio o lugar señalado a tal efecto por el interesado o su representante. Cuando ello no fuere posible, en cualquier lugar adecuado a tal fin, y por cualquier medio conforme a lo dispuesto en el apartado anterior.”

El art. 110 de la LGT vigente distingue, a estos efectos, entre procedimientos iniciados a instancia del interesado y procedimientos iniciados de oficio:

*“1. En los **procedimientos iniciados a solicitud del interesado**, la notificación se practicará en el lugar señalado a tal efecto por el obligado tributario o su representante o, en su defecto, en el domicilio fiscal de uno u otro.*

*2. En los **procedimientos iniciados de oficio**, la notificación podrá practicarse en el domicilio fiscal del obligado tributario o su representante, en el centro de trabajo, en el lugar donde se desarrolle la actividad económica o en cualquier otro adecuado a tal fin.”*

¹⁶ Señalaba el art. 105 LGT de 1963:

“3. En los procedimientos de gestión, liquidación, comprobación, investigación y recaudación de los diferentes tributos, las notificaciones se practicarán por cualquier medio que permita tener constancia de la recepción, así como de la fecha, la identidad de quien recibe la notificación y el contenido del acto notificado.

La Administración tributaria establecerá los requisitos para la práctica de las notificaciones mediante el empleo y utilización de medios electrónicos, informáticos y telemáticos, de conformidad con la normativa reguladora de dichas notificaciones.

La acreditación de la notificación efectuada se incorporará al expediente.”

Respecto de los procedimientos iniciados a instancia del interesado, se suprime, al menos prima facie, la posibilidad de notificar “*en cualquier otro lugar adecuado...*” porque se establecen dos lugares concretos: el **lugar señalado** por el interesado o su representante o el **domicilio fiscal** de uno u otro. En nuestra opinión, ello supone una restricción de garantías para el contribuyente, si se interpreta que, cuando ambos domicilios coincidan, designado y fiscal, la Administración cumple con intentar la notificación en el mismo, pese a que, por ejemplo, le conste el centro de trabajo.

Como ha manifestado SÁNCHEZ PEDROCHE,¹⁷ aunque los términos sean parecidos a los del anterior art. 105.4, nada más alejado de la realidad, “*aquí el criterio exclusivo es el domicilio*”. Coincidimos con este autor en destacar las claras diferencias existentes entre la nueva y la antigua regulación del tema, pero, a nuestro juicio, no parece correcto afirmar que el “domicilio” sea un criterio exclusivo. Según el tenor literal de la Ley, el primer criterio, es el del “**lugar designado**” y lugar; según el Diccionario de la Real Academia Española tiene, entre otras acepciones, las de “*espacio ocupado o que puede ser ocupado por un cuerpo cualquiera*” y las de “*sitio o paraje*”. Por consiguiente, entendemos que en estos casos es plenamente válido designar un lugar que no se corresponda con un domicilio, ni en el sentido fiscal, ni en el usual del término, como por ejemplo un bufete de abogados, una gestoría administrativa, e incluso el domicilio de un tercero aunque no sea el representante del contribuyente. Eso sí, compartimos plenamente el criterio del citado autor¹⁸ de que la designación de un domicilio o lugar de la notificación **vincula tanto a la Administración como al ciudadano**, de manera que aquella incurre en defecto formal si notifica en lugar distinto al señalado por el interesado.¹⁹ En contrapartida, cuando el interesado escoja un lugar deberá asumir las consecuencias de ello, si la notificación no llega finalmente a su conocimiento.²⁰

Por lo que hace a los procedimientos iniciados de oficio, la regulación es, a nuestro juicio, más afortunada, y mucho más concordante con las normas administrativas generales; puede practicarse en el domicilio fiscal del obligado tributario o su representante, en el centro de trabajo, en el lugar donde desarrolle la actividad económica o en cualquier otro lugar adecuado a tal fin. Evidentemente, el lugar designado en su comparecencia el expediente por el interesado o su representante es “lugar adecuado”, en los términos del precepto.

Debe tenerse en cuenta que **el art. 48 LGT, que regula el domicilio fiscal, establece el deber de los obligados tributarios de comunicar su domicilio fiscal** y el cambio del mismo a la Administración tributaria, en la forma y términos que se establezcan reglamentariamente. Previene este precepto que el cambio de domicilio no producirá efectos frente a la Administración tributaria hasta que se cumpla con el deber de comunicación y que ello no impedirá que los procedimientos iniciados antes de la notificación del cambio

¹⁷ SÁNCHEZ PEDROCHE, JESÚS ANDRÉS, en obra colectiva “*Comentario sistemático a la nueva Ley General Tributaria*”. Cap. 14, pag. 668. CEF. Madrid, 2004.

¹⁸ *Ibídem*

¹⁹ STS 5-2-1990

²⁰ Resolución TEAC de 11-5-2000, citada en “*Comentario sistemático...*” Pág. 669.

se tramiten por los órganos correspondientes al domicilio inicial, “*siempre que las notificaciones derivadas de dichos procedimientos se realicen de acuerdo con lo previsto en el art. 110 de esta Ley*”. No nos cabe duda que, pese a que pueda resultar competente el órgano correspondiente al domicilio fiscal anterior, las notificaciones del procedimiento deberán practicarse, a partir de la comunicación del cambio, en el nuevo domicilio.

3.1.1.1. Algunos supuestos de notificación infructuosa relacionados con el domicilio y posibles defectos de notificación

a) Cambio de domicilio

El problema puede venir si el obligado tributario, por simple desconocimiento o despiste, **omite comunicar a la Administración tributaria el nuevo domicilio**. Podría parecer que, en este caso, no resultaría correcto acudir por una sola vez al domicilio fiscal antiguo, donde obviamente el interesado resultará “desconocido”, y proceder directamente a la comunicación por comparecencia (art. 112 LGT), si la Administración constancia de otros lugares adecuados para practicar la notificación, como por ejemplo, el centro de trabajo.

Sin embargo, en ocasiones, la jurisprudencia se ha mostrado bastante estricta a la hora de exigir la **obligatoriedad de la comunicación expresa** del domicilio²¹, al proclamar, haciéndose eco de la doctrina del Tribunal Constitucional que, cuando el destinatario no es hallado en el lugar designado, **la Administración no tiene obligación de llevar a cabo “largas, arduas y complejas indagaciones ajenas a su función”**.²²

Así, se ha estimado correcta la notificación edictal ante la omisión de la declaración obligatoria de cambio de domicilio fiscal, aunque **en otros expedientes relacionados con el mismo interesado figurase otro domicilio**, pues en el ámbito tributario el interesado tiene obligación de comunicar expresamente el cambio.²³ Es estos supuestos, según la doctrina jurisprudencial, no puede mantener una alegación de indefensión quien, con su propio comportamiento omisivo o falta de la diligencia necesaria (al no cumplir la obligación de comunicar a la Administración el cambio de domicilio según lo dispuesto en la LGT), es el causante de la limitación de los medios de defensa que se haya podido producir.²⁴

Es más, es doctrina legal que **el cambio de domicilio declarado a otros efectos administrativos (sea el padrón de habitantes u otro registro administrativo no sustituye a la declaración tributaria expresa de cambio de domicilio fiscal** (STS de 9-10-2001, en interés de Ley). Sin embargo, esta misma Sentencia, contiene una declaración en su Fundamento Cuarto harto interesante desde nuestro punto de vista, y que supone una evolución hacia posturas menos rígidas, en contra de lo que pretendía la Administración recurrente: la declaración expresa a que hace referencia el art. 45 LGT/1963 (actual art.

²¹ Vid. SSTs 12-12-1997, NFJ006402; 9-10-2001, NFJ 11208 y 28-5-2001, NFJ 11209, entre otras.

²² SSTC 133/1986, de 29 de octubre y 188/1987, de 27 de noviembre.

²³ Vid. STS 28-05-2001 citada.

²⁴ SSTC 56/1985, de 19 de abril, 54/1987, de 13 de mayo, 22/1992, de 14 de febrero, 68/1993, de 1 de marzo y 103/193 de 22 de marzo, a las que se remite expresamente la STS 28-5-2001 ya citada.

48 LGT) tanto puede ser una declaración específica y singularizada como la contenida en una declaración liquidación o autoliquidación realizada con motivo de un tributo municipal (en el caso juzgado) del que deba tener conocimiento el propio Ayuntamiento en el desarrollo de la gestión tributaria de aquel. Dicho de otro modo, a estos efectos, **sustituye a la declaración expresa de cambio de domicilio la mención del nuevo domicilio en una declaración tributaria de la que tenga encomendada la gestión tributaria la misma Administración.**

Esta corriente jurisprudencial, que se apoya en una interpretación rigorista de la norma que impone la obligatoriedad de la comunicación del cambio de domicilio, viene a chocar con otra tendencia sostenida por la llamada jurisprudencia menor, que interpreta **que la Administración tiene la responsabilidad de desarrollar las actividades pertinentes para la correcta notificación del acto y que tal responsabilidad no puede trasladarse al sujeto pasivo.** Así pues, estamos de acuerdo con la afirmación de GARCIA NOVOA²⁵ de que ese deber obliga a la Administración a desarrollar con una **mínima diligencia** la actividad notificadora, por lo que no sería admisible ante un cambio de domicilio, que la Administración pueda notificar, sin más, en el último conocido, si proceder a una averiguación o comprobación del domicilio real, máxime teniendo en cuenta las facilidades que ofrece hoy día el uso de la informática. En este sentido, cita el autor la Sentencia del TSJ de Valencia de 4 de julio de 1998²⁶ que considera ante el fallo de la notificación en el domicilio anterior del sujeto pasivo, que es el consignado en su día en la declaración, que no puede procederse sin más a la notificación edictal, sin la práctica de las mínimas gestiones de investigación *“máxime si se trata de una sociedad, cuyo domicilio puede fácilmente averiguarse consultando registros públicos como ha hecho la Administración, cuando realmente le ha interesado, al averiguar el domicilio en vía ejecutiva.”*

A nuestro modo de ver, la simple consulta telemática a un registro o buscador de internet, si puede acreditarse que hubieran dado resultado, no puede sostenerse que sea una “ardua tarea” de investigación inexigible a la Administración, por lo que tal conducta entraría dentro de la diligencia que le es perfectamente exigible.

Pues bien, la exigencia de una **mínima diligencia en la actividad notficatoria** a la Administración ha obtenido su refrendo en la doctrina del Tribunal Constitucional a partir de la **STC 54/2003, de 24 de marzo**, que, ocupándose de la situación, hartó frecuente en la práctica, de que la Administración “localiza” al interesado por primera vez precisamente cuando le notifica la providencia de apremio, sienta la doctrina de que la Administración, *“... pese a tener conocimiento, o, al menos evidente posibilidad de adquirirlo, del verdadero domicilio (...), no ha actuado con la diligencia que le era exigible...”* (FJ 4º). Debemos recordar que, para que pueda apreciarse indefensión en un procedimiento administrativo, según la doctrina del TC plasmada, por ejemplo, en la STC 29 I/200, de 30 de abril, deben concurrir los siguientes requisitos:

²⁵ Op. Cit. Pag. 49.

²⁶ JT 1998, I 148

- a. Que el interesado tenga un derecho o interés legítimo que pueda verse afectado por la resolución.
- b. Que el no emplazado personalmente haya padecido una situación de indefensión, pese a haber mantenido una actitud diligente.
- c. Que el interesado pueda ser identificado a partir de los datos que obren en el expediente.

Ciertamente, el TC en varias sentencias ha reiterado que *“no puede mantener una alegación de indefensión quien, con su propio comportamiento omisivo o falta de la necesaria diligencia es el causante de la limitación de los medios de defensa que se haya podido producir”*.²⁷ Pero, a nuestro juicio, la STC 54/2003 introduce una novedosa interpretación de que no cabe apreciar falta de diligencia en el interesado cuando no consta en el expediente ningún dato que permita concluir que tuvo conocimiento del procedimiento antes de haber concluido el mismo, al serle notificada la providencia de apremio, ni cuando por la propia Administración no se le ha reprochado en ningún momento esa falta de diligencia (vid. FJ 4º, segundo párrafo). Entiende, además, el Alto Tribunal, que el interesado pudo ser identificado a partir de los datos que constan en el expediente, puesto que el cambio de domicilio social constaba inscrito en el Registro Mercantil dos años antes del primer intento infructuoso de notificación, y fue en éste nuevo domicilio social donde fue notificada sin problemas la providencia de apremio, momento en el que tuvo conocimiento del procedimiento.

En suma, aunque esto no lo diga el TC, cabe entender que en los casos de cambio de domicilio social debidamente inscrito en el Registro Mercantil, y en otros casos similares, el deber de diligencia en la actividad notificadora de la Administración le impone la obligación de consultar ese registro público, ya que ello en pleno Siglo XXI no puede sostenerse que sea una “ardua tarea”, pues puede hacerse incluso sin necesidad de desplazarse a la sede de los registros, y, además, entra dentro de la pura lógica exigir este actuar al notificador.²⁸ Esta doctrina, ciertamente, viene a chocar con el criterio establecido por el Tribunal Supremo en la Sentencia de 28 de mayo de 2001, a la que antes nos hemos referido.

b) Períodos de ausencia temporal del domicilio

En otras ocasiones, la imposibilidad de notificación en el domicilio fiscal no radicarán en un comportamiento negligente del obligado tributario, sino en **períodos circunstanciales de ausencia del domicilio**. También encontramos en la jurisprudencia del Tribunal Supremo (anterior a la actual LGT) un rigor, a priori, quizá excesivo a la hora de entender las exigencias del constitucional “deber de contribuir”, que, en nuestra opinión, debe ponderarse según los casos:

²⁷ SSTC 56/1985, de 19 de abril; 54/1987, de 13 de mayo; 22/1992, de 14 de febrero; 68/1993, de 1 de marzo y 103/1993, de 22 de marzo.

²⁸ Un interesante estudio, aunque ciertamente crítico, dada la extracción profesional de su autor, puede verse en Crónica Tributaria nº 112/2004, Gomar Sánchez, Juan Ignacio, *“La diligencia en la actividad notificadora. Un apunte a la luz de la Sentencia del Tribunal Constitucional 54/2003, de 24 de marzo.”* Pags. 129 y ss.

“El procedimiento de notificación previsto y regulado en el artículo 59, apartado 4, de la Ley 30/1992, de 26 noviembre, para el caso de intento de notificación domiciliaria, sin poder practicarla, por supuesto, sin culpa de la Administración Postal, ni de la Administración Tributaria (posibles errores en la consignación del domicilio), constituye una trascendental innovación de la nueva Ley de Procedimiento Administrativo, que puede «prima facie» sorprender, sobre todo si se recuerda la doctrina jurisprudencial dictada al amparo de la Ley de Procedimiento Administrativo 17 julio 1958, notoriamente garantista; sin embargo, **se justifica plenamente desde la perspectiva del cumplimiento del deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos que a todos impone el artículo 31.1 de la Constitución**, resaltado notoriamente por el Tribunal Constitucional, en especial en su Sentencia 76/1990, de 26 abril (RTC 1990\76), **que implica no sólo una obligación de dar, sino obligaciones de hacer muy diversas, como por ejemplo declarar, autoliquidar, informar, llevar registros, conservar documentos, expedir facturas, obtener el número de identificación fiscal, y declarar el domicilio fiscal para facilitar una fluida comunicación con las Administraciones Tributarias (Estado, Comunidades Autónomas y Entes Locales), normalmente, y por ahora, a través del Servicio postal, lo cual obliga a una conducta diligente por parte de los contribuyentes que implica el adoptar las disposiciones pertinentes para recibir las notificaciones por correo, en primer lugar el atender los Avisos de Llegada de las cartas certificadas, introducidas en los buzones y casilleros domiciliarios, el proveer la reexpedición de la correspondencia, en caso de ausencia de su domicilio, el designar a determinadas personas (Abogados, Procuradores, Asesores fiscales, Gestores Administrativos, etc.) para la recepción de las notificaciones, etc., es decir el adoptar las medidas adecuadas para cumplir el deber de contribuir, pues no debe olvidarse que la eficacia de los actos de liquidación depende inexcusablemente del hecho de su notificación.**”²⁹

En otras palabras, en estos casos la jurisprudencia del TS ha entendido, como consecuencia de la doctrina del Tribunal Constitucional que deber de contribuir no es sinónimo de deber de pagar impuestos, es un deber más amplio que implica numerosas conductas exigidas por la normativa tributaria, entre ellas, la de adoptar la disposición pertinente para recibir las notificaciones por correo o por el medio que sea, considerándose que ello no se queda sólo en el deber de atender los avisos de llegada (de cuya recepción en el domicilio del contribuyente deberá haber prueba en el expediente, entendemos), sino incluso de solicitar la reexpedición de la correspondencia en períodos de ausencia o designar a profesionales del derecho o de la asesoría fiscal para recibir las notificaciones, so pena de que, de no verificarlo, se le someterá a una ficción de notificación, cual es el procedimiento de notificación por comparecencia, “por no haber actuado con la diligencia que la vida moderna exige”³⁰ Y ya que hablamos de modernidad, ¿por qué no exigir que, en estos casos, el contribuyente use el servicio de notificaciones telemáticas?, hasta aquí no llegó el TS en 1997, pero en el futuro quién sabe.

En nuestra opinión, la anterior doctrina es sumamente criticable y, desde luego, solo debería aplicarse, en el caso de las notificaciones por correo, cuando conste debidamente acreditado el día y la hora en que se intentó la entrega de los dos repartos consecutivos y las

²⁹ STS 12-12-1997. NFJ000402, Fundamento octavo (las negritas son nuestras).

³⁰ Ibidem.

causas concretas que impidieron la entrega, *“así como la hora en que se hizo entrega del aviso de llegada, que normalmente será la misma que la del segundo intento”*³¹

Los **periodos de ausencia del domicilio** no son cambio de domicilio y, por tanto, no constituyen infracción del art. 48 de la LGT, ni de ningún otro artículo de la normativa tributaria. Así incluso lo ha entendido en algunas sentencias el Tribunal Supremo, como la de 23 de diciembre de 1.996³² cuando ha declarado la invalidez de la notificación edictal producida tras la remisión de la misma por correo y que fue devuelta con la expresión *“se ausentó sin dar señas”*.

No puede pretenderse con seriedad que todo contribuyente tenga un abogado o asesor fiscal, que, incluso, no le designarán de oficio si carece de medios económicos, a no ser que el procedimiento tributario ya estuviere iniciado y la intervención de los profesionales fuere preceptiva, que normalmente no lo será. Por otro lado proveer la reexpedición puede no ser posible, según el destino o la urgencia de la partida.

En este sentido, se ha entendido inválida la notificación efectuada en periodo de **ausencia vacacional del interesado llevada a cabo en domicilio distinto**, el de otra persona que estaba vinculada al primero por razones de trabajo y que no estaba en condiciones de valorar su trascendencia (STSJ 23-12-2002, JT 2003/801). También se ha reputado inválido la notificación por boletín cuando el interesado durante las **vacaciones de navidad** resulta ausente de su domicilio, sin que conste la mas mínima diligencia de búsqueda por parte de la Administración: *“Del expediente administrativo resulta que el expediente sancionador se incoa el 11 de diciembre de 1.997, se intenta una notificación por correo certificado los días 18 y 19 de diciembre de 1.997 y constando ausente no se hace ninguna diligencia para llevar a cabo la notificación personal por lo que no es suficiente la publicación en el BOP de dicha citación. No consta, por tanto, ni la inserción del edicto en el tablón de anuncios del Ayuntamiento, ni diligencia alguna en busca del destinatario, ya que lo único que aparece es que el funcionario de correos se personó en dos días sucesivos en el domicilio, donde no lo encontró; pero eso no representa ninguna diligencia concreta en busca, como hubiere sido preciso, sobre todo, tratándose de una fecha propia de vacaciones, sin que el actor haya cambiado de domicilio, en cuyo domicilio se le han hecho otras notificaciones, lo que demuestra que era localizable. Y, como tantas veces se ha dicho, no es sino un sucedáneo de notificación a fin de impedir que una actitud rebelde del administrado pueda paralizar la actuación administrativa, a la que sólo cabe acudir cuando efectivamente no sea posible una notificación propia, lo que exige una actuación diligente de la Administración en orden a la busca del destinatario de la notificación.”* (STSJ Andalucía 31-10-2001).³³

Lo mismo podría decirse de los periodos de ausencia de domicilio por **razones laborales**, cuando a la Administración le consta, por ejemplo, el centro de trabajo del obligado tributario, y ello, a nuestro juicio, por las siguientes razones:

³¹ STS 12-12-1997 cit. Fundamento 9º

³² NFJ005747

³³ Vlex OTTV053

- a) Porque interpretarlo de otro modo, haría inoperantes el resto de los lugares señalados en el art. 110.2 LGT, que, en mi opinión, no aparecen relacionados con un orden de prioridad, ni resultas excluyentes unos de otros.
- b) Porque la notificación por comparecencia, como en su día ocurrió con la notificación edictal, debe ser utilizada excepcionalmente, como veremos más adelante.
- c) Porque los actos de comunicación procedimental, sujetos a requisitos formales, no deben impedir el ejercicio de derechos reconocidos en el art. 34 LGT, ni mucho menos en el texto constitucional (principio de indefensión, art. 24 CE) y, en estos casos, no se está exigiendo a la Administración arduos esfuerzos de investigación, sino tan solo, algunas veces, examinar detenidamente el expediente o la base de datos nacional en el caso de la AEAT, por lo que también cabe exigirle a ella un actuar diligente.

3.1.2. Personas legitimadas para su recepción

El art. 111.1 de la nueva LGT se encarga de la regulación de las **personas legitimadas** para recibir las notificaciones:

“1. Cuando la notificación se practique en el lugar señalado al efecto por el obligado tributario o por su representante, o en el domicilio fiscal de uno u otro, de no hallarse presentes en el momento de la entrega, podrá hacerse cargo de la misma cualquier persona que se encuentre en dicho lugar o domicilio y haga constar su identidad, así como los empleados de la comunidad de vecinos o de propietarios donde radique el lugar señalado a efectos de notificaciones o el domicilio fiscal del obligado o su representante.”

Respecto a la anterior regulación (art. 105.4 LGT de 1963) observamos que se mantiene que, en principio, la notificación debe hacerse al obligado tributario o a su representante personalmente, y de no hallarse éste presente en ese momento, se puede efectuar la notificación a cualquier persona que se encuentre en el domicilio y haga constar su identidad. En la nueva regulación se añade que **también puede practicarse fuera del lugar físico del domicilio, a los empleados de la comunidad de vecinos o de propietarios** donde radique el domicilio o lugar señalado.

Un par de observaciones queremos hacer:

Una obvia, la notificación a persona distinta del interesado o su representante únicamente cabe en el caso de no hallarse estos presentes en el momento de la entrega, lo que debe estar acreditado en el expediente, por lo que no cabe la notificación directa a los empleados de la comunidad, por ejemplo, sin constar nada más en el expediente.

La segunda es que la jurisprudencia ya había admitido la validez de las notificaciones efectuadas al portero del inmueble (STS 8-10-2002,³⁴), cuando no fue posible la entrega en el domicilio, precisando que el *dies a quo* el que figura en el acuse de recibo y no la fecha que el contribuyente manifieste como de recepción.

³⁴ NFJ012648. En el mismo sentido, pueden verse STS 12-2-2003 (NFJ 013548) y STS 8-10-2002 (NFJ012648).

Los **problemas**, en este sentido, se pueden ocasionar, también, por los **periodos de vacaciones o ausencias prolongadas del obligado tributario de su domicilio**. Quizás una forma de salvarlos en la práctica sería dar instrucciones a los empleados del inmueble que constituye el domicilio, en el sentido de que no se hagan cargo de las notificaciones en tales periodos, haciendo constar que no lo hacen por este motivo (por encontrarse el destinatario de vacaciones o ausente temporalmente), pues la Ley no les impone la recepción, ni liga al rechazo por su parte, los efectos de la notificación rehusada por el interesado o su representante, por lo que, cuando menos, se abriría la necesidad de notificar por segunda vez (y, de paso, la Administración tendría constancia del motivo de la ausencia del obligado, lo que creemos no es indiferente a la hora de examinar la futura conducta administrativa). Además, cuando menos, obligaría al procedimiento de notificación por comparecencia.

El TEAC ha rechazado la posibilidad de **notificar a otros vecinos** del inmueble (Resolución de 16-12-1999) y, en nuestra opinión, la nueva LGT ratifica plenamente a esta doctrina, al no incluirlos entre las personas que pueden recibir la notificación.

Por otro lado, ninguna mención se hace en la nueva LGT a un supuesto de representación “ex lege” que se ha reputado bastante conflictivo en la doctrina y la jurisprudencia y que plantea serias dudas de constitucionalidad. Nos referimos a la figura del **presentador del documento**.

Tanto la Ley del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (RDLeg 1/1993, art. 53) como la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (Ley 29/1987, art. 36.2) confieren al presentador del documento, por el sólo hecho de la presentación, el carácter de mandatario de los obligados al pago del impuesto, y todas las notificaciones que se le hagan en relación con el documento presentado, así como las diligencias que suscriba, tendrán el mismo valor y producirán iguales efectos que si se hubieran entendido con el mismo interesado.

El TS, con anterioridad a la “legalización” de la figura por las citadas normas, había reputado inválida la notificación al **presentador del documento**, pues solo se encontraría legitimado para recibirlas el interesado o su representante, y el presentador solo desarrolla un encargo fáctico desprovisto de cualquier representatividad, que sólo se presume para actos de mero trámite.³⁵

La cuestión no es actualmente pacífica, incluso algunos Tribunales Superiores de Justicia como el de Castilla-La Mancha se han planteado la constitucionalidad de esta representación legal.³⁶

3.1.2.a. El rechazo de la notificación

Regula la nueva LGT, en el párrafo 2 del art. 111, el **rechazo de la notificación**, que se equipara a la misma, bajo determinadas circunstancias:

³⁵ STS 2-7-1987 NFJ000303.

³⁶ Cfr GARCIA NOVOA, Op. Cit. Pag. 59 y ss.

“2. El rechazo de la notificación realizado por el interesado o su representante implicará que se tenga por efectuada la misma.”

En este sentido, disponía el art. 105. 5. LGT de 1963 que *“Cuando el interesado o su representante rechacen la notificación, se hará constar en el expediente correspondiente las circunstancias del intento de notificación, y se tendrá la misma por efectuada a todos los efectos legales.”*

El actual art. 111.2 LGT no supone, pues, novedad alguna, aunque la expresión es más simple, el rechazo **del interesado o su representante** implica que la notificación se tenga por efectuada, aunque a primera vista parece más correcta la redacción del precepto de la LGT de 1963, ya que el vigente no alude a la constancia de esa circunstancia en el expediente. No obstante, esta omisión pensamos se suple por la remisión a las normas administrativas generales, que si exigen tal constancia, como veremos más adelante.

En cualquier caso, **sólo el intento de notificación personal** al interesado o a su representante puede producir este efecto, nunca el intento fallido a otras personas legitimadas para la recepción, ya que, como señala DELGADO GARCIA, *“dicha persona no tiene la obligación legal de hacerse cargo de la notificación, simplemente está facultada para ello.”*³⁷

3.1.3. Notificación por comparecencia

Como reiteradamente ha puesto de manifiesto la jurisprudencia, tanto constitucional como contenciosa -valga por todas la **STS de 10 de noviembre de 1993**, de la Sala 3ª de lo Contencioso-Administrativo -, *“los actos de comunicación procesal, por su acusada relación con la tutela judicial efectiva que como derecho fundamental garantiza el art. 24.1 de la Constitución Española y muy especialmente, con la indefensión que, en todo caso proscribe el citado precepto, no constituyen meros requisitos formales en la tramitación del proceso, sino exigencias inexcusables para garantizar a las partes o a quienes puedan serlo, la defensa de sus derechos e intereses legítimos, de modo que la inobservancia de las normas reguladoras de dichos actos podría colocar a los interesados en una situación de indefensión contraria al citado derecho fundamental. La citación edictal requiere por su cualidad de último medio de comunicación no sólo el agotamiento previo de las otras modalidades que aseguren en mayor grado la recepción por el destinatario de la correspondiente notificación, así como la constancia formal de haberse intentado practicar, sino también que el acuerdo o resolución judicial de considerar que la parte se halla en ignorado paradero se funde en criterios de razonabilidad que lleven a la convicción o certeza de la inutilidad de aquellos otros medios normales de citación”*.

Es por ello que el TS no ha considerado correcta la notificación edictal cuando, pese a que el obligado tributario no haya notificado un cambio de domicilio social, exista en la propia **documentación del expediente**, que necesariamente tenía que analizar el órgano revisor, otro domicilio.³⁸

³⁷ DELGADO GARCIA, ANA MARIA. *Las notificaciones tributarias en el ordenamiento jurídico español*. Tirant lo blanch, Valencia, 1997. Pág. 188.

³⁸ STS 20-01-2003, BD Difusión 68453.

En este orden de cosas, tampoco ha considerado la llamada jurisprudencia menor cumplido el requisito de apurar hasta el último resquicio el deber de notificación personal cuando no se ha ensayado la citación a una sociedad **en la persona de su administrador único**, dato este publicado registralmente y, por tanto, a disposición de la Administración.³⁹

Sentado lo anterior, vamos a ocuparnos de esta ficción de notificación tal y como queda configurada en la nueva LGT, que contiene una norma especial.

El **art. 112 de la LGT** actual regula la notificación por comparecencia de forma muy similar a la que se contenía en el número 6 del art. 105 LGT de 1963, norma ésta que fue introducida por la Ley 66/1997, de 30 de diciembre. La actual redacción del núm. 1 de precepto se debe al art. quinto. Siete de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, que introduce alguna modificación de tipo técnico:

“1. Cuando no sea posible efectuar la notificación al obligado tributario o a su representante por causas no imputables a la Administración e intentada al menos dos veces en el domicilio fiscal, o en el designado por el interesado si se trata de un procedimiento iniciado a solicitud del mismo, se harán constar en el expediente las circunstancias de los intentos de notificación. Será suficiente un solo intento cuando el destinatario conste como desconocido en dicho domicilio o lugar.

En este supuesto, se citará al interesado o a su representante para ser notificados por comparecencia por medio de anuncios que se publicarán, por una sola vez para cada interesado, en el «Boletín Oficial del Estado» o en los Boletines de las Comunidades Autónomas o de las provincias, según la Administración de la que proceda el acto que se pretende notificar y el ámbito territorial del órgano que lo dicte. La publicación en el boletín oficial correspondiente se efectuará los días cinco y veinte de cada mes o, en su caso, el día inmediato hábil posterior.

Cada Administración tributaria podrá convenir con el boletín oficial correspondiente a su ámbito territorial de competencias que todos los anuncios a los que se refiere el párrafo anterior, con independencia de cuál sea el ámbito territorial de los órganos de esa Administración que los dicten, se publiquen exclusivamente en dicho boletín oficial. El convenio, que será de aplicación a las citaciones que deban anunciarse a partir de su publicación oficial, podrá contener previsiones sobre recursos, medios adecuados para la práctica de los anuncios y fechas de publicación de los mismos.

Estos anuncios podrán exponerse asimismo en la oficina de la Administración tributaria correspondiente al último domicilio fiscal conocido. En el caso de que el último domicilio conocido radicara en el extranjero, el anuncio se podrá exponer en el consulado o sección consular de la embajada correspondiente.

La Administración tributaria podrá llevar a cabo los anteriores anuncios mediante el empleo y utilización de medios informáticos, electrónicos y telemáticos en los términos que establezca la normativa tributaria.

2. En la publicación en los boletines oficiales constará la relación de notificaciones pendientes con indicación del obligado tributario o su representante, el procedimiento que las motiva, el órgano com-

³⁹ STSJ País Vasco 15-5-2003 NFJ017051.

petente de su tramitación y el lugar y plazo en que el destinatario de las mismas deberá comparecer para ser notificado. En todo caso, la comparecencia deberá producirse en el plazo de 15 días naturales, contados desde el siguiente al de la publicación del anuncio en el correspondiente boletín oficial. Transcurrido dicho plazo sin comparecer, la notificación se entenderá producida a todos los efectos legales el día siguiente al del vencimiento del plazo señalado.

3. Cuando el inicio de un procedimiento o cualquiera de sus trámites se entiendan notificados por no haber comparecido el obligado tributario o su representante, se le tendrá por notificado de las sucesivas actuaciones y diligencias de dicho procedimiento, y se mantendrá el derecho que le asiste a comparecer en cualquier momento del mismo. No obstante, las liquidaciones que se dicten en el procedimiento y los acuerdos de enajenación de los bienes embargados deberán ser notificados con arreglo a lo establecido en esta sección.”

En Derecho tributario, la notificación edictal fue sustituida tras la inclusión del apartado 5 del art. 105 de la LGT 1963, efectuado por la Ley 66/1997, por la notificación por comparecencia, forma ésta que salvaguarda mucho mejor la intimidad de los obligados tributarios y en la que lo que se publica no es en sí el acto administrativo, sino simplemente un anuncio donde se hace constar la existencia de una notificación pendiente de practicar por motivos no imputables a la Administración.

Las **novedades y modificaciones de la nueva LGT**, con respecto a la anterior regulación son las siguientes:

- Será suficiente un solo intento cuando el destinatario conste como desconocido en dicho domicilio o lugar. La constancia de esta circunstancia debe quedar plenamente reflejada en el expediente, entendemos, por medio de manifestaciones de los vecinos, del portero, etc., recogiendo, en todo caso, por elemental respeto a los derechos del contribuyente, la identidad de quienes las efectúan; o resultar acreditada por otras razones que claramente la prueben.
- La publicación en los boletines debe producirse en los días 5 y 20 de cada mes, o inmediato hábil posterior.
- La publicación en los tabloneros de anuncios es facultativa (“Estos anuncios *podrán* exponerse...”).
- Se habilitan los medios electrónicos, informáticos o telemáticos para llevar a cabo los anteriores anuncios, en los términos que se establezca por la normativa tributaria.
- Se amplía el plazo de la comparecencia, que pasa de 10 a 15 días.
- La norma contenida en el núm. 3 del art. 112, que por su importancia, comentamos seguidamente.

Efectivamente, el art. 112.3 LGT contiene una norma novedosa, que, a juicio del autor de estas líneas, es un gravísimo atentado contra el derecho de defensa y contra la interdicción de la indefensión, y es, por tanto, claramente inconstitucional. Dice el nuevo precepto que, cuando en un procedimiento tributario o cualquiera de sus trámites se entiendan notificados por no haber comparecido el obligado tributario o su representante, “**se le tendrá por**

notificado de las sucesivas actuaciones y diligencias de dicho procedimiento, aunque se mantendrá el derecho que le asiste a comparecer en cualquier momento del mismo".

Es decir, supongamos que, en un procedimiento inspector, se intenta la notificación el 2 de enero de inicio de actuaciones al Sr. X, quien por motivos profesionales se encuentra fuera de España por un período supongamos de tres meses. Tras un segundo intento fallido en su domicilio fiscal, se procede a notificarle por comparecencia, una vez que este ya se encuentra de vuelta en España y, como es natural no se entera de la notificación. A partir de ahí, el Sr. X que no ha cambiado de domicilio, no recibe ninguna notificación en el procedimiento inspector, del que se entera cuando recibe la resolución del inspector jefe por la que se resuelve un acta de disconformidad y se le practica liquidación, junto con las correspondientes cartas de pago. La situación puede parecer kafkaiana, pero en modo alguno es un raro supuesto "de laboratorio", la Administración se habrá ahorrado ponerle de manifiesto el expediente, notificarle las actas de disconformidad con la propuesta de liquidación y conferirle el trámite de audiencia previa a la resolución.

La omisión de la notificación de todos los siguientes actos de trámite puede dejar al contribuyente en la más absoluta indefensión y no se entienden las razones de esta norma, que nos parece absolutamente desproporcionada.

Por excepción, las **liquidaciones que se dicten** en ese procedimiento y **los acuerdos de enajenación de bienes** deben ser notificados con arreglo a lo establecido en la LGT, pero ello, pensamos, no salva la posible inconstitucionalidad de la norma.

En nuestra opinión, en suma, la norma sólo tiene justificación si el domicilio resulta desconocido para la AEAT, porque el interesado haya omitido totalmente su deber de comunicar el nuevo domicilio, pero sería contrario a la Constitución y absolutamente desproporcionado tenerle por notificado de los sucesivos trámites cuando la Administración, a pesar de que el interesado no haya comparecido inicialmente en el procedimiento, no tenga constancia de que el interesado haya cambiado de domicilio, o, habiéndolo hecho, tenga noticias sobrevenidas de un nuevo domicilio, o sepa los motivos de la ausencia del domicilio fiscal (vacaciones, motivos laborales, enfermedad y hospitalización...), o disponga de otro medio más o menos idóneo para intentar -cuando menos- la notificación (por ejemplo, una dirección de correo electrónico, un fax...).

3.2. Requisitos de la práctica de la notificación en las normas administrativas generales y su coordinación con las normas especiales tributarias

3.2.1. Medios de notificación y forma de practicarla

El **art. 59 de la LRJAPPAC**, bajo la rúbrica "*Práctica de la notificación*",⁴⁰ se ocupa del modo de practicar las notificaciones. De las diversas normas que se contienen en el precepto, entendemos que resultan claramente **aplicables en los procedimientos tributarios** las contenidas en los apartados 1 (ésta claramente, no hay norma especial que lo contradiga), apartado 2 (norma relativa a la hora distinta del segundo intento), el apartado 3 (no

⁴⁰ Precepto modificado por la Ley 4/1999 y la Ley 24/2001.

hay norma sobre las notificaciones telemáticas en la nueva LGT) y apartado 4 (la constancia en el expediente del rechazo). El apartado 5 creemos que no resulta aplicable, pues existe norma específica en el art. 112 LGT y del apartado 6 acaso pudiera aplicarse el párrafo a), por lo que las normas generales aplicables en un procedimiento tributario se resumirían en:

*“1. Las notificaciones se **practicarán por cualquier medio que permita tener constancia de la recepción por el interesado o su representante**, así como de la **fecha, la identidad y el contenido** del acto notificado.*

*La acreditación de la notificación efectuada **se incorporará al expediente.***

2. En los procedimientos iniciados a solicitud del interesado (...)

*Quando la notificación se practique en el domicilio del interesado, de no hallarse presente (...) Si nadie pudiera hacerse cargo de la notificación, se hará constar esta circunstancia en el expediente, junto con el día y la hora en que se intentó la notificación, intento **que se repetirá por una sola vez y en una hora distinta dentro de los tres días siguientes.***

*3. Para que la notificación se practique utilizando **medios telemáticos** se requerirá que el interesado haya señalado dicho medio como preferente o consentido expresamente su utilización, identificando además la dirección electrónica correspondiente, que deberá cumplir con los requisitos reglamentariamente establecidos. En estos casos, la notificación se entenderá practicada a todos los efectos legales en el momento en que se produzca el acceso a su contenido en la dirección electrónica. Cuando, existiendo constancia de la recepción de la notificación en la dirección electrónica, 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 siguiente apartado, salvo que de oficio o a instancia del destinatario se compruebe la imposibilidad técnica o material del acceso.*

4. (...)

5. (...)

6. La publicación, en los términos del artículo siguiente, sustituirá a la notificación surtiendo sus mismos efectos en los siguientes casos:

a) Cuando el acto tenga por destinatario a una pluralidad indeterminada de personas o cuando la Administración estime que la notificación efectuada a un solo interesado es insuficiente para garantizar la notificación a todos, siendo, en este último caso, adicional a la notificación efectuada. (...)”

Dicho lo anterior, no nos resistimos a comentar brevemente algunas de estas normas, que consideramos aplicables al procedimiento tributario.

La notificación, en principio, **debe efectuarse por medio idóneo para tener constancia de la recepción por el interesado**, pues la edictal o por comparecencia, en nuestro caso, es totalmente excepcional, ya que se admite, incluso por la jurisprudencia antes citada del TS, que no es mas que una mera ficción de notificación, dada su nula eficacia práctica.

Son medios idóneos, que la administración viene utilizando:

- a) La notificación por medio de agente tributario (muy utilizada en el procedimiento inspector)
- b) La notificación por correo certificado.
- c) Las notificaciones telemáticas.
- d) Las notificaciones por telegrama o por burofax, que en la práctica no se utilizan. O por fax, si el interesado se da por notificado.⁴¹
- e) Las notificaciones por otros operadores postales privados, en principio, posibles, pero deberían cumplirse los requisitos de las notificaciones por correo y debería quedar plena constancia en el expediente de los requisitos exigidos por la norma tributaria, que vemos difícil que se respeten es este caso.

Llegados a este punto, creemos conveniente examinar —siquiera brevemente— dos medios concretos por que la Administración tributaria puede utilizar para efectuar las notificaciones: uno absolutamente tradicional, el correo certificado y otro, totalmente novedoso, la notificación por medios telemáticos.

3.2.1.a). Notificaciones tributarias por correo certificado:

Si la notificación, como hasta ahora ha sido muy frecuente, se efectúa por el Servicio de Correos y por correo certificado⁴² deberá examinarse en el expediente que se hayan cumplido los requisitos del **Reglamento de Prestación de los Servicios Postales (R.D. 1829/1999, de 3 de diciembre**, para lo sucesivo, Reglamento de Correos), concretamente en sus **arts. 39 a 44**, en relación con los arts. 110 y ss LGT y art. 59 LRJAPPAC.

La observancia de tales normas procedimentales es muy importante, porque el **cumplimiento de estos requisitos hace presumir que el interesado ha recibido la notificación en la fecha consignada**⁴³ en la documentación postal, luego, si no se cumplieran, cabría presumir lo contrario. Tales requisitos pueden sintetizarse de la siguiente forma:

a) En los supuestos de notificación a personas físicas:

a') Requisitos generales:

⁴¹ La Resolución del TEAC de 31-5-1995 (JT 1995, 935) niega su validez ya que la carátula de fax no permite demostrar la relación con las actuaciones administrativas y además no incorpora prueba alguna de haber sido conocidas por el contribuyente.

⁴² Artículo 39 RD 1829/1999. “Carácter fehaciente de la notificación.

La entrega de notificaciones de órganos administrativos y judiciales realizada por el operador al que se ha encomendado la prestación del servicio postal universal tendrá como efecto la constancia fehaciente de su recepción, sin perjuicio de que los demás operadores realicen este tipo de notificaciones en el ámbito no reservado, cuyos efectos se regirán por las normas de derecho privado.”

⁴³ STS 14-03-2003, NFJ015094. FJ 6º

- Debe intentarse en el **lugar correcto** (según los casos, el designado por el interesado, domicilio fiscal, si hubiera designado representante en el domicilio del mismo, etc.)
- Debe intentarse las **dos veces preceptivas, la segunda dentro de los tres días siguientes a la primera**, en caso de haber resultado fallido el primer intento por no poderse nadie hacer cargo de la notificación, lo que exige que el segundo intento se verifique en día distinto al primero, dentro de esa franja de los tres días siguientes.
- Deben constar ambos intentos de notificación en el expediente, y resultar acreditado que el segundo se hizo **en hora distinta** con referencia al primero. Aunque la LGT no lo prevé, dado el carácter más garantista en este aspecto de la LRJAPPAC entendemos que debe aplicarse la misma con carácter supletorio, por exigirlo, además, el RD 1829/1999. Por tanto deberían constar las horas de los intentos de notificación en el expediente.

Sobre lo que debemos entender por “**en hora distinta**” existe doctrina legal sentada por dos sentencias del TS dictadas ambas en recursos de casación en interés de ley, si bien **absolutamente contradictorias**:

Por un lado, la STS de 28 de octubre de 2004⁴⁴ ha interpretado: “**La expresión en una hora distinta determina la validez de cualquier notificación que guarde una diferencia de al menos sesenta minutos a la hora en que se practicó el primer intento de notificación**”.⁴⁵

De otra parte, la STS de 10 de noviembre de 2004⁴⁶, sienta la siguiente doctrina: “...esta Sala, estima, adecuada la doctrina de la Sala de Instancia, pues de un lado, tratándose cual se

⁴⁴ Rec. 70/2003, NFJ018610. BOE de 27-12-2004 pag. 41828

⁴⁵ La sentencia de instancia había fallado que no resulta razonable ni riguroso reiterar la diligencia a las 12 horas de un día laborable cuando el intento precedente resultó infructuoso otro día laborable a las 11 de la mañana pues resulta evidente que la mayor parte de la población no se encuentra en su domicilio en esas horas por motivos de trabajo, por lo que estimó inválida la notificación edictal. Sin embargo, el TS en interés de ley fija la doctrina legal que antes hemos transcrito, argumentando que “*La tesis de la sentencia de instancia no es aceptable porque, como advierte el Abogado parte del supuesto erróneo de que la ausencia del domicilio durante la mañana se debe a que en ese tiempo se desarrolla la jornada laboral. Habida cuenta de que la jornada laboral se desarrolla también durante la tarde la lógica de la argumentación exigiría que la segunda notificación se practicara en día no laborable, con la consecuencia de que no podría prestarse por el personal encargado del servicio postal universal. La ley no ha pretendido eso; la recepción de la notificación por el interesado en persona no es imprescindible, puede hacerse cargo de ella cualquier persona que se encuentre en el domicilio y haga constar su identidad. La ley no pretende con esa segunda notificación que sea el propio interesado quien se hará cargo de ella, sino que, en defecto de aquél, exista alguna persona en el domicilio que pueda recibirla, y considera que existe una mayor probabilidad de que esto ocurra si la notificación se practica en “hora distinta” a aquella en que se intentó la primera. Por ello parece suficiente, tal como sostiene la Generalidad de Cataluña, observar una diferencia de sesenta minutos respecto a la hora en que se practicó el primer intento de notificación. La ausencia en el domicilio del interesado de persona alguna que se haga cargo de la notificación no puede frustrar la actividad administrativa, habida cuenta, por otra parte, que el principio de buena fe en las relaciones administrativas impone a los administrados un deber de colaboración con la Administración en la recepción de los actos de comunicación que aquélla les dirija y que el intento fallido de notificación ha de ir seguido de la introducción en el correspondiente casillero domiciliario del aviso de llegada*”, en el que se hará constar las dependencias del servicio postal donde el interesado puede recoger la notificación.” (Fundamento Quinto, el subrayado es nuestro). Esta interpretación nos parece criticable pues peca de literalista y presume la falta de colaboración del ciudadano, a no ser que se interprete en el sentido que proponemos: debe quedar acreditado en el expediente la entrega del aviso de llegada y la conducta negligente del destinatario.

⁴⁶ Cendog 28079130042004100450, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sec. 4ª Recurso 4/2003.

*trata de interpretar una norma que regula el régimen de las notificaciones, su aplicación ha de tratar de posibilitar, que se consiga el fin de la notificación, que esta llegue al interesado, y si un día no estaba en el domicilio en las primeras horas de la mañana se ha posibilitar, **que la segunda notificación sea en franja horaria distinta**, por ejemplo, al final de la mañana, y de otro, porque esa interpretación la exige en parte la norma, cuando dice, dentro de los tres días y en hora distinta, pues, si al Legislador le hubiese dado igual el horario concreto, debía haberse limitado a decir, que la segunda notificación se practicará en el día siguiente o en el otro, y no dice eso, sino que dice, **dentro de los tres días en hora distinta, y hora distinta a los efectos de la notificación, no es 9,30 cuando la anterior se había realizado a las 10, aunque ciertamente las nueve y las diez sean horas distintas según el Diccionario, pues ese horas distintas, se ha de entender a los efectos de la notificación, las que se practican en distintas franjas horarias, como pueden ser, mañana, tarde, primeras horas de la mañana o de la tarde.***

Creemos que las sentencias citadas excluyen la interpretación de que la notificación pueda hacerse en “momento del día” diferentes (una de las acepciones del término hora en el Diccionario de la Real Academia Española de la Lengua), que daría validez a una notificación a las 9,30 horas y la siguiente a las 10 horas. También queda descartada la interpretación que se base en la otra acepción de hora: “cada una de las 24 partes en que se divide el día solar”, porque en ese caso sería válida una notificación a las 9,59 y otra a las 10,01, porque pese a que entre esas dos horas solo median 2 minutos, son diferentes los dos primeros dígitos.

Ahora bien, habrá que esperar un tercer pronunciamiento del TS, porque la interpretación una hora que guarde una diferencia de al menos 60 minutos con la del primer intento es abiertamente dispar de la que sostiene que debe hacerse en franja horaria distinta.⁴⁷

- Debe constar **acreditado en el expediente**⁴⁸, en caso de haberse intentado las dos veces preceptivas infructuosamente, las **causas concretas que impidieron la entrega** y que se dejó, normalmente en el segundo intento, **el aviso de llegada con expresión de la hora en que se hizo entrega del mismo** (STS 12 de diciembre de 1.997, ya citada).

Este requisito, derivado de la propia doctrina del Tribunal Supremo es, en nuestra opinión, absolutamente imprescindible y salvaría la posible inconstitucionalidad de la doctrina de la diferencia de sesenta minutos, de prevalecer esta interpretación en el futuro, pues hace recaer la responsabilidad de la notificación fallida en la conducta posterior propio contribuyente.

b') Requisitos de la **notificación personal** al interesado:

- En las notificaciones personales al interesado, o en sus intentos, deberán figurar con corrección las **circunstancias**, el DNI, domicilio⁴⁹ y la firma del interesado.

⁴⁷ Cfr. en parecidos términos. RODRÍGUEZ CARBAJO, JOSE RAMON, *Sentencias contradictorias sobre la forma de practicar las notificaciones administrativas*. Actualidad Administrativa 03, 1ª quincena de febrero 2005.

⁴⁸ Vid STS 17-11-2001. NFJ011655. El TS ha declarado reiteradamente que las notificaciones son actos administrativos que han de constar necesariamente y que sólo a la Administración incumbe acreditarlo sin que pueda hacerse cargar a los interesados con la probanza del hecho negativo de no haberse practicado.

⁴⁹ Vid STS 16-7-2002 NFJ013715, que anula la notificación edictal por defectos insubsanables en el intento de notificación personal: nombre incorrecto del destinatario, ambigüedad de los integrantes subjetivos de la masa hereditaria.

- En el caso de que se haga constar que **el interesado o su representante rehúsan o rechazan la notificación**, debe constar esta circunstancia con la firma de estos, identificación y fecha en la documentación del empleado del operador postal. En este caso, sólo será necesario un intento (art. 43 del Reglamento de correos).

Si **no consta firmada** y, por tanto, aceptada por el interesado o su representante la manifestación de rechazo, es preceptivo siempre un segundo intento (art. 42.4 y 43 del Reglamento).

b') Requisitos de la **notificación a persona distinta** del interesado:

- De no hacerse personalmente al interesado o su representante, puede notificarse **a cualquier otra persona que se halle en el domicilio y pueda recibir la notificación** (familiar, empleado de hogar, dependiente): ha de constar la **identificación completa, DNI y la condición del mismo** en el aviso de recibo, y, según el Reglamento, también en la documentación del operador postal, aunque esto no suele constar en el expediente.⁵⁰ No es necesario que se encuentre autorizado para recogerla por el interesado.

En este sentido, la jurisprudencia ha entendido válida la notificación en la que conste la plena y correcta identificación de la persona que recibió la notificación y su relación de dependencia con la expresión **“criada”**, aunque se aporte certificado de la Seguridad Social que demuestre que nunca ha estado de alta como empleada de hogar.⁵¹

Sin embargo, si no se hace constar en el acuse de recibo o en la documentación del operador postal la **condición del receptor**, no tratándose del interesado y aun constando su identidad y firma, el TS entiende que no se acredita la legalidad de la notificación, debiendo la Administración acreditarla conforme a las reglas de la carga de la prueba.⁵²

También ha considerado la jurisprudencia eficaz la notificación a una persona que la recibió **en calidad de dependiente**, aunque no aparezca identificado, pues así se infiere del domicilio, siempre coincidente y de la **repetición monótona** de la forma de practicar la notificación, que siempre había sido eficaz y nunca se había formulado reparo alguno.⁵³

Puede plantearse la duda de si un **menor de edad** puede recibir la notificación, en estos casos, el art. 32.1 del Reglamento de Correos exige para los envíos postales que la persona que los reciba sea mayor de edad, pero el art. 41.2 del mismo Reglamento nada especifica para las notificaciones, habla de cualquier persona que haga constar su identidad.

⁵⁰ La jurisprudencia reputa indiferente que conste en uno u otro documento y no es exigible que conste en ambos, son requisitos formales que sólo se justifican en el sentido y en la medida que cumplan una finalidad: la constancia de la condición del firmante impuesta legalmente, “pues lo esencial es que conste el parentesco o razón de la permanencia del receptor en el domicilio del destinatario” (STS 29-06-1996 NFJ004754).

⁵¹ STS 7-4-2001 NFJ011994. Según el TS ello solo demuestra que no estaba de alta en Seguridad Social, pero no que el día de la notificación no estuviera en el domicilio una persona que aceptara la diligencia con el funcionario de correos y manifestara como motivo de su presencia que era la “criada”.

⁵² STS 27-1-1992 NFJ001459.

⁵³ STS 22-3-1997, NFJ005886

Ahora bien, el núm. 3 siguiente del precepto reglamentario exige que se haga constar el DNI en la documentación del empleado postal y en el aviso de recibo. Por tanto, cuando menos, el menor de edad debe estar en posesión de documento nacional de identidad o documento que lo sustituya.

b) En la entrega de notificaciones a personas jurídicas y a organismos públicos:

El Reglamento del Servicio exige lo que a continuación se expone, cuya constancia en el expediente y debido cumplimiento deberemos comprobar. En el supuesto de entrega de notificaciones a personas jurídicas y organismos públicos, se observarán las **normas establecidas para la admisión y entrega de notificaciones en los artículos 39 a 43**, a las que antes nos hemos referido al tratar de notificaciones a personas físicas, con las **peculiaridades** establecidas en el artículo 44 del Reglamento. Tales peculiaridades son:

- La entrega de notificaciones a las personas jurídicas se realizará en el domicilio social **al representante** de éstas, o bien, **a un empleado** de la misma, haciendo constar en la documentación del empleado del operador postal y, en su caso, en el aviso de recibo que acompañe a la notificación, su identidad, firma y fecha de la notificación, estampando, asimismo, el sello de la empresa.

Se ha reputado válida la notificación a empleados de una empresa en un lugar donde tenía **instalaciones fabriles y administrativas**, al no constar declarado el domicilio social, dado que puede presumirse que están en condiciones de hacerlo llegar al responsable de la entidad.⁵⁴ Igualmente se ha considerado válida la notificación efectuada personalmente por error al **presidente de la entidad**.⁵⁵ También se admite la notificación efectuada en el **registro general** de una entidad, aunque no conste identificado el empleado que la recogió.⁵⁶

- La entrega de notificaciones a **organismos públicos** se realizará a un empleado de los mismos, haciendo constar en la documentación del empleado del operador postal y, en su caso, en el aviso de recibo que acompañe a la notificación, su identidad, firma y fecha de la notificación, estampando, asimismo, el sello del organismo público. Asimismo, podrán entregarse en el registro general del organismo público de que se trate, bastando, en este caso, la estampación del correspondiente sello de entrada en los documentos citados en el párrafo anterior.

c) Rechazo de las notificaciones practicadas por correo certificado:

- Estando en el domicilio la **persona que pueda recibir la notificación**, si se negase a aceptarla y a manifestar por escrito dicha circunstancia con su firma, identificación y

⁵⁴ STS 7-10-96 NFJ005746.

⁵⁵ STS 28-7-200 NFJ010043, que incluso aprecia fraude procedimental en la actuación del mismo al recurrir la notificación pues sabía perfectamente a quién iba dirigida, utilizando el error cometido a su conveniencia, no como una auténtica defensa, sino de obstrucción a la actuación de la Administración tributaria.

⁵⁶ Vid. STS 11-12-2001, NFJ11793

fecha en la documentación del empleado del operador postal, se entenderá que no quiere hacerse cargo de la misma. Debe constar este extremo en la expresada documentación del empleado del operador postal y, en su caso, en el aviso de recibo que acompañe a la notificación, junto con el día y la hora en que se intentó la misma.

- Habrá de **repetirse el intento** por una sola vez y en una hora distinta dentro de los tres días siguientes, dejando constancia de ello en la citada documentación.
- En el caso anterior, si practicado el segundo intento, éste resultase infructuoso por la misma causa consignada en el párrafo anterior; o bien por el conocimiento sobrevenido de alguna de las previstas en el artículo 43 del Reglamento del Servicio (notificación ahora es rechazada por el interesado o su representante, la dirección es incorrecta, el destinatario resulta ser desconocido, el destinatario ha fallecido, o cualquier causa análoga que haga improcedente el segundo intento), deberá dejarse **constancia de dicho extremo en la oportuna documentación del empleado del operador postal** y, en su caso, en el aviso de recibo que acompañe a la notificación, junto con el día y la hora en que se realizó el segundo intento, si tuvo lugar. Ello, porque a partir de este momento, dicha notificación tendrá el mismo tratamiento que las que hubieren sido rehusadas o rechazadas.

3.2.1.b) Notificaciones telemáticas

El art. 105 LGT de 1963, en su apartado 8, introducido por la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, regulaba la notificación utilizando medios telemáticos.⁵⁷ Tal forma de notificar fue objeto de reglamentación por el RD 209/2003.

Esta norma se suprime en la actual LGT, pero la razón de ello debe encontrarse en la **remisión general** a las normas administrativas que si la contienen, ya que el apartado 3 del art. 59 de la LRJAPPAC, introducido en su actual redacción por el número 2 del artículo 68 de la misma Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, regula el procedimiento en idénticos términos que el anterior art. 105 LGT, modificado por la misma norma:

“3. Para que la notificación se practique utilizando medios telemáticos se requerirá que el interesado haya señalado dicho medio como preferente o consentido expresamente su utilización, identificando además la dirección electrónica correspondiente, que deberá cumplir con los requisitos reglamentariamente establecidos. En estos casos, la notificación se entenderá practicada a todos los efectos legales en el momento en que se produzca el acceso a su contenido en la dirección electrónica. Cuando, existiendo constancia de la recepción de la notificación en la dirección electrónica, transcurrieran diez días naturales sin que se acceda a su contenido, se entenderá que la notifica-

⁵⁷ “8. Para que la notificación se practique utilizando medios telemáticos se requerirá que el interesado haya señalado dicho medio como preferente o consentido expresamente su utilización, identificando además la dirección electrónica correspondiente, que deberá cumplir con los requisitos reglamentariamente establecidos. En estos casos, la notificación se entenderá practicada a todos los efectos legales en el momento en que se produzca el acceso a su contenido en la dirección electrónica. Cuando, existiendo constancia de la recepción de la notificación en la dirección electrónica, 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 apartado 5 de este artículo, salvo que de oficio o a instancia del destinatario se compruebe la imposibilidad técnica o material del acceso.”

ción ha sido rechazada con los efectos previstos en el siguiente apartado, salvo que de oficio o a instancia del destinatario se compruebe la imposibilidad técnica o material del acceso”.

Pues bien, aunque sea brevemente, nos ocuparemos aquí de las características que debe reunir este modo de proceder de la Administración, de otro lado, **absolutamente voluntario** en cuanto a su elección como medio para recibir notificaciones por los obligados tributarios.

En desarrollo de la previsión legal, se creó el Servicio de Notificaciones Telemáticas Seguras, que se configura como un servicio que ofrece el Ministerio de las Administraciones Públicas, en colaboración con Correos, para la gestión de notificaciones telemáticas de todas las administraciones públicas (no solo de la tributaria).

Para ello, el obligado tributario, que esté interesado, deberá obtener por medios telemáticos una Dirección Electrónica Única.⁵⁸ Se trata de una dirección electrónica asignada a cualquier persona física o jurídica que lo solicite, y que será única para la recepción de todas las notificaciones que por vía telemática pueda practicar la Administración General del Estado y sus organismos públicos. A esta dirección se le asociará un buzón en el que el que su titular podrá gestionar las notificaciones recibidas, para aceptarlas y leerlas o rechazarlas.

En esta Dirección Electrónica Única, su titular únicamente recibirá las notificaciones correspondientes a aquellos procedimientos administrativos a los que se haya suscrito previamente. Por tanto, puede suscribirse sólo para unos procedimientos tributarios, pero no para otros y, además, ello en tanto sean habilitados por la Administración Tributaria.

La Dirección Electrónica Única tendrá una vigencia indefinida, excepto en los supuestos de revocación por parte del titular; el fallecimiento de la persona física o extinción de la personalidad jurídica en el caso de empresas, o porque así lo establezca una resolución administrativa o judicial. No obstante, se podrá inhabilitar esta dirección por el transcurso de tres años sin que se utilice para la práctica de notificaciones.

Desde el momento en el que una notificación se pone a su disposición en el buzón, el interesado **dispone de 10 días naturales para su lectura**. Si no procediera a su lectura en ese plazo, ésta se **consideraría rechazada** y no podrá acceder a su contenido, generándose un acuse automático de rechazo de dicha notificación.

Según se nos ha informado, la puesta a disposición de la notificación se comunicará mediante un mensaje de correo electrónico y, próximamente, también a través de mensaje al teléfono móvil. Ello supondrá, en la práctica que si, recibido ese mensaje previo, el interesado no accede a su buzón en el plazo de 10 días para tener conocimiento del acto administrativo que se le pretende notificar; la notificación se entendería rechazada con los efectos del art. 111.2 LGT, esto es, se hará así constar en el expediente y se tendrá por efectuada a todos los efectos.

⁵⁸ En la página web http://notificaciones.administracion.es/portalcidudadano/acceso_servicio.asp puede verse el procedimiento para hacerlo.

3.2.2. Acreditación del rechazo de la notificación en el expediente

Señalábamos anteriormente que la constancia del rechazo en el expediente no se contiene en la redacción del actual art. 111.2 LGT, no obstante como la exigencia de la acreditación, si bien no el modo de efectuarla, se contiene en las normas administrativas generales. En este sentido, señala el art. 59 LRJAPPAC:

“1. (...)

La acreditación de la notificación efectuada se incorporará al expediente.

4. Cuando el interesado o su representante rechace la notificación de una actuación administrativa, **se hará constar en el expediente, especificándose las circunstancias del intento de notificación** y se tendrá por efectuado el trámite siguiéndose el procedimiento.”

Esta es, sin duda una cuestión que puede resultar conflictiva en la práctica. No hay duda de que en el expediente, deberá quedar suficientemente acreditado, con las debidas garantías, que fue realmente el interesado o su representante quienes personalmente rechazaron la notificación, lo que implica la identificación plena de cualquiera de ellos. Lo que no señala la citada norma administrativa es la forma en que deben hacerse constar las circunstancias del rechazo de la notificación. Estamos de acuerdo con DELGADO GARCIA, en que, para evitar ulteriores problemas de prueba, debe exigirse un mínimo de seguridad jurídica, detallándose suficientemente el intento de forma precisa y pudiéndose acreditar por la presencia de testigos, que avalen con su identificación y firma el rechazo del interesado. Estos testigos deben ser hábiles y tener capacidad civil para serlo ⁵⁹.

En este sentido, compartimos la opinión de GARCIA NOVOA⁶⁰ de que para que el rechazo quede acreditado deben constar documentalmente los pormenores del intento de notificación, incluida la identificación de las personas intervinientes. En este sentido, cita el autor la STS de 21 de mayo de 1.987 (RJ 1997, 3774) que dio por practicada la notificación en la que el rechazo de la misma quedó acreditado por la firma de dos testigos, cuyo DNI consta en la diligencia de notificación y que además se ratificaron en la testifical practicada en la primera instancia.

Y es que, como bien pone de relieve el citado autor, si no se acreditan los pormenores de la actuación a través de la cual se ha pretendido notificar, “no podemos hablar de un intento de notificación al que se pueda ligar la consecuencia de que tal notificación se tenga por efectuada”.⁶¹ En este sentido, la STSJ País Vasco de 15 de febrero de 1999⁶² entendió que no cabe tener por acreditado el rechazo de la notificación por la mera “virtualidad anónima del “rehusado” postal, puramente abstracto e inverificable”.

⁵⁹ Cfr. DELGADO GARCIA, pag. 189, que incluso cita los antecedentes legales de la norma (la Ley de Bases de Procedimiento Administrativo de 1.889, el Reglamento de Obras Públicas de 1890 y otras normas) avalarían la necesidad de que el agente notificador requiriera la presencia de dos testigos.

⁶⁰ Op.Cit. pag. 124.

⁶¹ Idem. Ibidem.

⁶² JT 1999, 718

4. La notificación “por depósito” en las reclamaciones económico administrativas

La nueva LGT contiene una norma específica para las notificaciones en el procedimiento económico-administrativo en el **núm. 3 del art. 234**:

“Todos los actos y resoluciones que afecten a los interesados o pongan término en cualquier instancia a una reclamación económico-administrativa serán notificados a aquéllos en el domicilio señalado o, en su defecto, en la secretaría del tribunal correspondiente, mediante entrega o depósito de la copia íntegra de su texto.”

Por su parte, el art. 214.1 de la misma Ley, incardinado dentro del Título V que regula la “Revisión en vía administrativa” y, dentro de este título, en el Capítulo I dedicado a las “Normas comunes” de los procedimientos de revisión, ordena que:

“1. En los procedimientos especiales de revisión, recursos y reclamaciones previstos en este título serán de (...) las normas sobre (...) notificaciones establecidas en las secciones 2.ª y 3.ª del capítulo II del título III de esta ley.

2. Lo dispuesto en los apartados anteriores se aplicará teniendo en consideración las especialidades reguladas en el capítulo IV de este título.”

Con este panorama, parece que el régimen general de notificaciones previsto en los arts. 109 a 112 LGT se aplicaría a todos los procedimientos de revisión, incluidas las reclamaciones económico-administrativas, teniendo en cuenta las especialidades de estas, ya que se encuentran reguladas precisamente en el citado capítulo IV del título V de la LGT. Las especialidades, como hemos visto, se refieren al lugar de la notificación, y se reducen a la primacía del domicilio señalado a efectos de notificaciones, y la posibilidad de efectuarla en la propia secretaría del tribunal, mediante entrega “o depósito”. Nada aclara la Ley de que deba entenderse por depósito, ni declara inaplicables para las reclamaciones el resto de las normas administrativas y tributarias generales sobre la materia.

Pues bien, ha sido la nueva reglamentación de las reclamaciones, contenida en el **Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa**, la que se ha encargado de aclarar lo que entiende, por lo menos el autor del reglamento, por notificar mediante “depósito”. La norma se contiene en el **art. 50** del texto reglamentario, que regula el “Domicilio para notificaciones”, concretamente en su apartado 5. Reproducimos textualmente la nueva norma:

“1. Cuando en el expediente de la reclamación figurasen varios domicilios para la práctica de notificaciones designados por el interesado, se tomará en consideración el último señalado a estos efectos.

2. Cuando en el expediente de la reclamación no figure ningún domicilio señalado expresamente a efectos de notificaciones, estas podrán practicarse en el domicilio fiscal del interesado si el tribunal tuviese constancia de él.

3. Cuando **no sea posible conocer ningún domicilio** según lo dispuesto en los dos apartados anteriores, **la notificación deberá practicarse directamente mediante depósito en la secretaría**, según lo establecido en los párrafos segundo y tercero del apartado 5.

4. La notificación podrá practicarse mediante correo certificado o por un funcionario del tribunal que extenderá una diligencia de constancia de hechos para su incorporación al expediente y dejará una copia de aquella en el domicilio donde se realice la actuación.

5. Cuando **no sea posible efectuar la notificación al interesado por causas no imputables al tribunal e intentada la notificación al menos dos veces, se harán constar en el expediente las circunstancias de los intentos de notificación sin resultado y se efectuará la notificación en la secretaría del tribunal. En este supuesto, el interesado podrá recoger en la secretaría del tribunal una copia del acto en el plazo de un mes contado a partir del día siguiente a aquel en el que se efectuó el último intento, previa firma del recibí. En dicho momento, se le tendrá por notificado. Será suficiente un solo intento cuando el destinatario conste como desconocido.**

Transcurrido el plazo a que se refiere el párrafo anterior, una copia del acto será depositada formalmente en la secretaría del tribunal. Se considerará como fecha de notificación del acto la fecha en que se produzca dicho depósito, de lo que se dejará constancia en el expediente.

Al interesado que se persone posteriormente se le entregará dicha copia, sin firma de recibí. Dicha entrega no tendrá ningún valor a los efectos de notificaciones o de reapertura de plazos y no será preciso dejar constancia de ella en el expediente.”

Los imperativos términos del precepto no dejan lugar a dudas, en aquellos casos en los que, o bien no sea conocido el domicilio del interesado, o bien intentada dos veces la notificación no fuera posible la misma por causa no imputable al tribunal, o una sola vez si resulta desconocido, de todo lo cual se debe dejar constancia en el expediente, se procederá necesariamente a la notificación por depósito, que no consiste en otra cosa que abrir el plazo de un mes contado desde el día siguiente al del último intento, para que el interesado comparezca en la secretaría del tribunal para ser notificado. Si transcurre ese plazo sin que el interesado comparezca, quedará depositada una copia del acto en la secretaría y lo más grave, se le tendrá por notificado con la fecha de este depósito, dejándose constancia en el expediente.

Si el interesado comparece posteriormente, se le hará entrega de la copia depositada pero sin efectos de notificación, sin siquiera recabarle la firma y sin dejar constancia en el expediente de esta entrega, lo que resulta una prevención un tanto absurda, pero sin duda muestra la intención del autor del Reglamento de dejar bien claro que tal entrega no es una notificación y, por tanto, nunca supondrá la reapertura de plazos, que pudieran haber precluido o no, según la demora en la personación del interesado. Lo aclaramos con un ejemplo:

Supongamos que el interesado comparece en secretaría del TEAR el 3 de enero para interesarse por una reclamación que lleva allí, como suele ser desgraciadamente habitual, varios meses sin tener la menor noticia de ella. En la secretaría, se le comunica que se

intentó por dos veces la notificación personal en su domicilio, que es correcto, del trámite de puesta de manifiesto para alegaciones y proposición de prueba, siendo el último intento de fecha 30 de noviembre, por lo que se le informa que se procedió al depósito en la secretaria, conforme marca el reglamento, con dicha fecha, por lo que el acto se entendió notificado el 30 de diciembre. Se le entrega una copia del acuerdo del tribunal. Dado que dicho trámite tiene un plazo de un mes para ser evacuado, el mismo no habría prepulido y el interesado habría llegado a tiempo de poder cumplimentarlo y ejercitar su derecho de defensa.

Pero no todos los supuestos van a tener un final feliz como éste del ejemplo. Pensemos en las consecuencias que tendría que transcurriera el plazo para formular el recurso contencioso-administrativo contra el fallo del tribunal, sobre todo si este fuera desfavorable.

A nuestro modo de ver, la solución que ofrece el Reglamento y esta recién creada nueva forma de notificar “por depósito”, que ya ni siquiera merece el calificativo de ficción de notificación, sino que debe tacharse directamente de **omisión o dispensa reglamentaria de notificación**, nos parece absolutamente desproporcionada, pensamos que puede ser contraria al art. 24 de la Constitución Española y, además, reviste visos de ilegalidad, por contravenir tanto a las normas administrativas generales, como las tributarias generales que regulan la práctica de la notificación.

Entendemos que la expresión “*mediante (...) depósito*” del art. 234.4 LGT no puede convertirse lisa y llanamente en la derogación para las reclamaciones económico-administrativas de toda la regulación de la notificación por comparecencia que se contiene en el art. 112 LGT, pues en modo alguno se establece esto⁶³. Depósito es, según el Diccionario de la RAE “*la acción y efecto de depositar*” y este verbo, entre sus muchas acepciones, tiene las de “*Colocar algo en un sitio determinado y por tiempo indefinido*”, la Secretaría del tribunal es donde se custodian y están colocadas por tiempo indefinido todas sus resoluciones, por lo que custodiar en los mismos autos la copia no entregada nada añade ni siquiera como posible acto de comunicación meramente formal (cual sería la edictal prevista “*in extremis*” en el art. 164 de la Ley de Enjuiciamiento Civil, que se practica fijando la resolución en el tablón de anuncios del Tribunal).

Desde nuestro punto de vista, el Reglamento se ha excedido en lo que es su misión, dando cobertura a una dispensa de notificación con los efectos de la notificación y, por tanto, contraria a la garantía constitucional de la tutela judicial efectiva.⁶⁴

⁶³ Así lo cree, en cambio SANCHEZ PEDROCHE, JOSE ANDRES, *El nuevo reglamento general de desarrollo de la Ley General Tributaria en materia de revisión en vía administrativa*. Revista Estudios Financieros núms. 269-270, pag. 125. CEF.

⁶⁴ EL Reglamento de Procedimiento para las Reclamaciones Económico-Administrativas anterior, aprobado por RD 391/1996, de 1 de marzo, regulaba para supuestos de imposibilidad de notificación personal la notificación por anuncio, en su art. 86, de forma mucho más respetuosa con el derecho a la defensa. El anuncio se debía publicar por 10 días en el tablón de la secretaria del Tribunal, en el BOE o en el BOP, según los casos. E incluso, en determinados supuestos, en el tablón de anuncios del Ayuntamiento y en dichos boletines. Vid. Arts 78 a 86.

5. Convalidación de notificaciones defectuosas. Posibles reacciones contra los actos de notificación inexistentes o defectuosos

a) Notificación DEFECTUOSA de liquidaciones y resoluciones tributarias

Realizado el examen previo de los controles de legalidad que hemos propuesto, y llegados a la conclusión de que la notificación de una resolución o de una liquidación no reúne los requisitos establecidos en la normativa aplicable, por lo que, en suma, es defectuosa, podrían procesalmente adoptarse dos posturas alternativas:

1) *Presentar un escrito de protesta formal*

Supone confeccionar un escrito en el que solicitaremos estrictamente que se subsanen los defectos de la notificación defectuosa, detallando los mismos y solicitando que se notifique el acto en legal forma.

No obstante, debe advertirse:

- a) Bajo ningún concepto en ese escrito conviene hacer alusión alguna a cualquier extremo que implique, o del que se deduzca fácilmente, que tenemos conocimiento del contenido del acto objeto de notificación, ni realizaremos actuación alguna que permita suponer que conocemos el acto.

Como dice GONZALEZ PEREZ⁶⁵ los escritos de protesta “*deben limitarse a admitir que tenemos noticia de que existe un acto administrativo que nos puede afectar; pero sin la menor referencia al posible “objeto” o “contenido”*”.

La razón de lo anterior, se encuentra en lo que dispone el art. 58.3 LRJAPPAC: “*Las notificaciones defectuosas surtirán efecto a partir de la fecha en que el interesado **realice actuaciones que supongan el conocimiento del contenido** de la resolución o acto objeto de la notificación, o interpongan el recurso procedente*”. Dicha norma es, en este sentido, bastante menos garantista que el art. 79.4 de la antigua Ley de Procedimiento Administrativo.

Dada la remisión general a las normas de las notificaciones de la LRJAPPAC, ante la ausencia de norma específica en la LGT, es la norma aplicable.

- b) Bajo el régimen de la LGT de 1963 (aplicable hasta 30 de junio de 2.004), si la notificación hubiera sido hecha personalmente al interesado e incluyera el texto íntegro del acto, **existía un plazo expreso de seis meses para hacer protesta formal, pues en otro caso surtían efecto aun siendo defectuosas (convalidación)**, de acuerdo con lo establecido en el art. 125.2 LGT de 1963, en consonancia con el art. 79.4 de la antigua LPA. Por prudencia, no era, bajo su régimen, aconsejable dejar pasar esos seis meses sin hacer la protesta y solicitar la rectificación.

No hay norma similar en la LRJAPPAC, ni tampoco en la nueva LGT, lo que es coherente con la remisión general a las actuales normas generales administrativas que se efectúa en

⁶⁵ GONZALEZ PEREZ, JESÚS. “Manual de Práctica forense Administrativa”. Pág. 107, Civitas 1.993.

la misma. Con ello se asumen por la nueva LGT las críticas de la doctrina contra ese plus de eficacia de los actos tributarios, en detrimento del principio de seguridad jurídica ⁶⁶, habida cuenta –además– de que la jurisprudencia había sido muy estricta a la hora de entender subsanados los defectos de las notificaciones defectuosas por el mero transcurso del tiempo.

Por tanto, tras la entrada en vigor de la actual LGT, las **notificaciones defectuosas** solo surtirán efecto en los siguientes casos:

- a. Cuando el interesado realice cualquier acto que implique que conoce su contenido (por ejemplo, pague la liquidación voluntariamente).
- b. Cuando interponga el recurso procedente (no cualquier recurso).

Nada impide, sin embargo, presentar un escrito de protesta formal, con el que quedaría interrumpido el plazo para interponer el recurso admisible. Ello no quiere decir que el interesado tenga que esperar indefinidamente la nueva notificación, si no llega, esperado un tempo prudencial se podría:

- Formular escrito de queja (insistiremos en que se ha incumplido el art.58 LRJAPPAC).
- Interponer el recurso que consideremos pertinente.

Aunque pudiera resultar beneficioso esperar indefinidamente, puede acarrear que otros interesados aleguen el principio de buena fe y el de seguridad jurídica ante una cuestión resuelta y admitida por ellos.

2) Formular el recurso que se considere admisible

Si el defecto no es de tal envergadura que impida la interposición del recurso pertinente (si lo sería por ejemplo si la notificación no contiene el texto íntegro del acto), puede evitarse el anterior incidente, que necesariamente alargará la tramitación del procedimiento de revisión y, por economía procesal, interponer el recurso que se considere oportuno, en el plazo que la Ley prevea, de ser posible. En materia tributaria, generalmente interpondremos un recurso de reposición o una reclamación económico administrativa.

En los casos en los que no fuera posible interponer el recurso en plazo, habrá que hacer especial mención en el escrito de interposición de que el plazo no ha comenzado a correr, al tratarse de una notificación defectuosa, y que, pese a ello, se interpone el recurso que estimamos procedente.

Por otra parte, si el interpuesto no fuera el recurso pertinente, debería darse al recurso el carácter del que proceda y su correspondiente tramitación (en base al art. 110.2 LRJAPPAC). Esto no estaría de más pedirlo, en caso de duda, por ejemplo, por otrosí en el recurso.

⁶⁶ Cfr. MARTÍN FERNÁNDEZ, JAVIER, en obra colectiva "Comentario sistemático a la nueva Ley General Tributaria". Ediciones Estudios Financieros, Madrid 2004.

En cualquier caso, según reiterada jurisprudencia la interposición de un recurso, que no fuere el procedente, no convalida la notificación, ni puede perjudicar al interesado, por lo que no se corre ningún riesgo.⁶⁷

Para terminar, también conviene advertir que, aún en el supuesto de que no encontremos defectos en la notificación, es prudente verificar si los recursos que se indican como admisibles, son los que realmente proceden, para evitar dilaciones innecesarias. En algunas ocasiones, en nuestra práctica profesional hemos detectado que el pie de recurso era erróneo (por ejemplo, la secretaría del Tribunal Económico Administrativo Regional notificó una resolución con expresión de que, contra la misma cabe recurso de alzada ante el Tribunal Económico Administrativo Central, cuando no es admisible por la cuantía y lo procedente es interponer directamente recurso contencioso administrativo).

En estos casos, si no existen dudas respecto del recurso a interponer, lo lógico es interponer el pertinente, aunque, como cautela, puede hacerse la advertencia del art. 110.2 LRJAPPAC (v.gr., por otrosí).

En otro caso, lo aconsejable es interponer el que dice la notificación, exponiendo en el escrito (por otrosí o en los fundamentos jurídico procesales, cuando se trate de la competencia y del procedimiento) que se hace por seguir el texto de la notificación, pero que si se estima que puede proceder otro (sobre lo que existen dudas), debe darse al escrito la tramitación que proceda (art. 110.2 LRJAPPAC) y remitirse al órgano competente (art. 20 LRJAPPAC) si fuese distinto al expresado en el recurso.

b) Notificación INEXISTENTE de liquidaciones y resoluciones tributarias

Pero puede ocurrir también que la notificación nunca haya tenido lugar. El contribuyente, por ejemplo, diligente empresario que presenta su alta en la Tasa municipal de recogida de basuras del Ayuntamiento X, nunca recibe notificación de la primera liquidación. Al cabo del tiempo, pregunta en las oficinas municipales y le informan que existe una liquidación practicada, de la que consta notificación según el sistema informático municipal.

En supuestos similares, podrá presentarse un **escrito solicitando que se notifique la liquidación con todos los requisitos legales**, fundamentándolo únicamente en ello. Deben tenerse las mismas precauciones al formularlo que las que deben inspirar la redacción del escrito de protesta formal antes aludido, y ello por las mismas razones.

Si se trata de una resolución que no es favorable al interesado, podrá **interponer el recurso que se considere admisible**. Vale, en este extremo, cuanto se ha expuesto sobre las notificaciones defectuosas.

⁶⁷ La STS 11-11-1976, RA 5873 considera que en los casos de vía errónea existe nulidad de actuaciones. Las STS 20-6-1991, RA 4893, y STS 19-1-1988, RA 88, niegan la posibilidad de que el error de la notificación perjudique al interesado y le impidan la tutela judicial efectiva a que tiene derecho.

a) Notificación inexistente o defectuosa de trámites esenciales de los procedimientos tributarios

Las reacciones que hemos expuesto hasta aquí se refieren a la notificación de los actos que ultiman un procedimiento tributario, sea de gestión, de recaudación o de revisión. Pero la ausencia de notificación o la notificación defectuosa puede afectar actos que, aún siendo de trámite, se configuren como esenciales de un procedimiento, hasta el punto de que, faltando éstos o faltando el conocimiento formal de estos mediando válida notificación, el procedimiento puede resultar irreconocible, o se vulneren derechos susceptibles de amparo constitucional, como el de tutela judicial efectiva y defensa. Las dimensiones de este trabajo nos impiden examinar la incidencia de los defectos en la notificación en los trámites de los diversos procedimientos tributarios, pero a título de ejemplo y sin ánimo exhaustivo alguno citaremos:

- Notificación del requerimiento inicial o la propuesta de liquidación en el procedimiento de verificación de datos (art. 132 LGT).
- Notificación de la comunicación de valoración en los procedimientos de comprobación de valores o de las actuaciones que precisen de la colaboración de los interesados (art. 134. 1 y 2 LGT).
- Notificación de inicio de actuaciones gestoras de comprobación limitada (art. 137.2 LGT).
- Notificación de la propuesta de liquidación y trámite de alegaciones en el procedimiento de comprobación limitada (art. 139.3 LGT).
- Notificación de inicio de actuaciones inspectoras (art. 147.2 LGT).
- Notificación de la providencia de apremio (art. 167 LGT).
- Notificación de acuerdo de incoación de procedimiento sancionador (art. 209.1) y notificación de la propuesta de resolución y trámite de alegaciones (art. 210.4 LGT).

La omisión de algunos de la notificación en estos trámites, que se argumentará, normalmente, en el **correspondiente recurso administrativo** o, en su caso, **procedimiento especial de revisión**, puede motivar la anulación de la resolución que lo ultime, e incluso la nulidad radical y absoluta de lo actuado (se ha apreciado la nulidad en la iniciación de actuaciones inspectoras sin conocimiento del interesado⁶⁸, por prescindir absolutamente del procedimiento legalmente establecido; por omisión del trámite de audiencia en procedimientos sancionadores, la indefensión genera también nulidad absoluta⁶⁹).

Por tanto, como no cabe duda de la relevancia del conocimiento por los obligados tributarios de su derecho a usar de los trámites aludidos, en orden a entender salvaguardado su derecho de defensa, entendemos que la observancia de los mecanismos y las garantías previstas en las leyes para los actos de comunicación es, también aquí, de vital impor-

⁶⁸ STS 2-7-1997, RA 5665.

⁶⁹ STSJ Baleares 16-11-1999 RJCA 4554.

tancia, por lo que insistimos en la necesidad de verificar su cumplimiento y de denunciar –en caso contrario– su omisión, conforme hemos tratado de esbozar a lo largo de esta exposición.

6.A modo de conclusion: reflexion final

Sabido es que las formas de por sí no tienen valor jurídico. Los requisitos formales deben examinarse y observarse desde el punto de vista de que incorporen o garanticen derechos materiales, de manera que, si no se han observado, pueda concluirse –sin dudas– que se ha causado indefensión al obligado tributario; en el caso del procedimiento establecido para las notificaciones, por cuanto que este no ha llegado a tener conocimiento del contenido del acto que le afecta, ni de las vías de recurso que contra el mismo le asistían. Notificar, según el Diccionario de la RAE es *“hacer saber una resolución de la autoridad con las formalidades preceptuadas para el caso”*, aquí las formas si importan, si no se respetan esas formalidades debe presumirse que no se produjo esa participación de conocimiento.

La notificación, pues, no condiciona la validez del acto administrativo, pero si su eficacia respecto del obligado tributario, de ahí que sea muy importante verificar si los ritos procesales se han cumplido en esa participación de conocimiento que supone para el mismo, de tal manera que se presume que si se han respetado los requisitos el conocimiento del acto ha podido tener lugar.

Desde este punto de vista, la nueva LGT no altera demasiado el panorama procedimental anterior. Incorpora novedades que ya eran doctrina jurisprudencial (posibilidad de notificar a empleados) o da protagonismo, a nuestro juicio a veces desmesurado, al domicilio fiscal (procedimientos iniciados a instancia del interesado) Sin embargo, echamos en falta una regulación más detallada y acorde al sentido común del segundo intento de notificación, sobre todo en períodos de ausencia circunstancial o vacaciones. Y nos parece sumamente criticable la excepción a la obligación de notificar, que constituye la notificación por “depósito” en las reclamaciones económico administrativas, a la que la parca y técnicamente insuficiente regulación legal ha dado pie. ■

REVISTA TÉCNICA TRIBUTARIA



Jurisprudencia



Selección de Jurisprudencia



Asociación Española de
Asesores Fiscales



CRONICA DE JURISPRUDENCIA

■ **Tribunal Constitucional Sala Segunda.**

■ Sentencia de 19 de Junio de 2006. Recurso de amparo.

■ **Ponente: Excmo. Sr. Jiménez Sánchez, Guillermo**

Inaplicación del art. 10.1.13 de la Ley 20/1991, por su similitud con la norma declarada ilegal del IVA por el TJCE. Improcedencia.

Dado el idéntico contenido del art. 10.1.13 de la Ley 20/1991 de 7 de Junio, para la modificación del régimen económico fiscal de Canarias, con el art. 20.1.13 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, este último declarado contrario por el Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea (Sentencia de 7 de mayo de 1998), el Tribunal Superior de Justicia de Canarias dejó de aplicar la norma contenida en la Ley 20/1991, lo que, a juicio del Tribunal Constitucional no puede hacerse sin plantear cuestión de inconstitucionalidad o cuestión prejudicial.

Fundamentos jurídicos

4. Para efectuar el enjuiciamiento de la cuestión central planteada por el recurso de amparo del Gobierno de Canarias hemos de partir de que tanto la resolución judicial como la totalidad de las partes de este proceso constitucional admiten que la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 7 de mayo de 1998, declaró contrario al Derecho comunitario un precepto de la Ley reguladora del IVA literalmente idéntico al contenido en la Ley reguladora del impuesto general indirecto canario que fue dejado de aplicar por el órgano judicial, pero que la declaración efectuada por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas no afectó a dicho último precepto. En consecuencia éste (el art. 10.1.13 de la Ley 20/1991) era una disposición legal vigente y no afectada por la declaración del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, de modo que el órgano judicial no podía dejar de aplicarla sin plantear, o bien cuestión de inconstitucionalidad, si entendía contraria al principio de igualdad la diferencia de trato que respecto de la aplicación del impuesto general indirecto canario y el IVA había ocasionado la anulación de los límites a la exención en el ámbito del último de los indicados tributos, o bien cuestión prejudicial, si estimaba que la regulación establecida en el impuesto general indirecto canario sobre el extremo que a los efectos del caso interesan era contraria al Derecho comunitario...

... ante todo, que recordar que, en cuanto al papel que corresponde a este Tribunal al fiscalizar si el Juez ordinario se ajustó o no al sistema legalmente previsto para el control de las leyes, hemos ya afirmado en el fundamento jurídico 11 de la citada STC 58/2004 (LA LEY JURIS. 1260/2004) que no nos corresponde resolver si existía o no la pretendida contradicción entre la normativa interna y el Derecho comunitario que justificase la inaplicación de aquélla en beneficio de ésta, sino, única y exclusivamente, si el Juez español ha adoptado su decisión inaplicable dentro de su jurisdicción, esto es, en el proceso debido y con todas las garantías...

5. La necesidad del planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad resulta incondicionada en relación con las normas legales posteriores a la Constitución si no parece posible mantener una interpretación de ellas que acomode su sentido y aplicación a la Norma Suprema. No resulta pertinente extenderse más en ello, por cuanto el órgano judicial no ha fundado la parcial inaplicación del precepto legal (en cuanto que condiciona el disfrute de la exención a la cuantía de las cuotas de entrada o admisión y de las periódicas) en la vulneración del principio de igualdad, sino que, dado el paralelismo existente entre el art. 20.1.13 de la Ley 37/1992, del IVA, y el art. 10.1.13 de la Ley 20/1991, reguladora del impuesto general indirecto canario, extendió a éste último precepto la declaración efectuada por la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas respecto del primero.

... resulta patente que una Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas que declara la incompatibilidad entre la normativa nacional y una Directiva comunitaria no puede justificar la inaplicación de una Ley en un territorio en el cual la Directiva no despliega sus efectos... Que su contenido material sea idéntico no supone sino el ejercicio de la libertad de configuración del legislador que, incluso cuando opera con un margen de actuación distinto, puede optar por introducir allí donde tiene tal margen (Canarias) la misma regulación que donde no lo tiene (territorio peninsular)... , la constatación de que el legislador ha establecido una regulación homogénea de la misma exención en ambos tributos (IVA e impuesto general indirecto canario) no autoriza al órgano judicial para dejar de aplicar un precepto legal vigente sin acudir a los instrumentos que el Ordenamiento jurídico arbitra para el control de su acomodación a la Constitución o al Derecho comunitario.

6. El restablecimiento del derecho fundamental vulnerado requiere la anulación de la Sentencia impugnada para que el órgano judicial dicte otra respetuosa con él. ■

■ Tribunal Supremo (Sala Tercera, Secc. 2.^a)

■ Sentencia de 23 de Mayo de 2006.

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

Régimen organizativo y competencial de la AEAT.

El Tribunal enjuicia el régimen organizativo (y competencial) de la AEAT —en particular, de la Inspección de los tributos— que había sido cuestionado por la Asociación Profesional de Subinspectores al compararse aquella regulación con el régimen general que nuestro ordenamiento tiene establecido en relación con la organización y funcionamiento de los órganos de la Administración pública, llegando a la conclusión de la validez de las disposiciones objeto del recurso en la medida en que la especialidad de la Agencia justifica, creada por norma legal, la existencia de las disparidades examinadas.

Concretamente, la disposición impugnada es la Resolución normativa de 24 de marzo de 1998 de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria por la que se procedió a modificar la Resolución de 24 de marzo de 1992 relativa a la organización y atribución de funciones correspondientes a la Inspección de los Tributos.

Fundamentos de Derecho

Primero.- El recurso contencioso-administrativo se centró en determinar si es ajustado o no al Ordenamiento jurídico la Resolución normativa de 24 de marzo de 1998 de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria por la que se procedió a modificar la anterior Resolución de 24 de marzo de 1992 de la misma Agencia Estatal relativa a la organización y atribución de funciones correspondientes a la Inspección de los Tributos en el ámbito de la competencia del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria...

La Asociación profesional recurrente planteó en la demanda las cuestiones de fondo y de procedimiento que constituyeron el objeto de debate en la litis, a saber: 1) La cuestión relativa a la degradación del rango normativo en el ámbito de la Agencia Estatal mencionada; 2) La relativa a la insuficiencia de la habilitación contenida en el art. 103.11.5 de la Ley 31/1990, y en el apartado decimoquinto de la Orden de 2 de junio de 1994; 3) La cuestión concerniente a que la atribución de competencias liquidatorias al adjunto del Inspector Jefe vulnera lo dispuesto en el art. 60 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos; 4) La concerniente a que la atribución de competencias sancionadoras al citado adjunto al Inspector Jefe vulnera lo previsto en las Leyes 30/1992 y 1/1998 y 5) La cuestión relacionada con la inobservancia total y absoluta del procedimiento para dictar disposiciones de carácter general...

Tercero.- Entrando en el análisis y valoración de los motivos de casación formulados, es preciso hacer las siguientes consideraciones:

El primer motivo de casación que alega la Asociación recurrente se funda en que ... la sentencia coloca indebidamente en cabeza de la parte recurrente la carga de la prueba de la inobservancia del procedimiento para dictar disposiciones de carácter general...

Es claro, pues, que la Resolución que se recurre no ha infringido en su tramitación el mandato contenido en los arts. 105 de la Constitución y 24 de la Ley 50/97, de 27 de noviembre, por el hecho de no haberse dado audiencia a la Asociación recurrente. De otra parte, es constante la jurisprudencia de este Tribunal acerca de que el preceptivo trámite de audiencia sólo es tal para las entidades que por Ley ostenten la representación y defensa de intereses de carácter general o corporativo, afectados por la disposición. Lo que no era el caso al estarse ante una asociación profesional de tipo voluntario. Debe rechazarse, en consecuencia, este primer motivo de casación.

Cuarto.- En el segundo motivo de casación alega la Asociación de Subinspectores de Tributos que la sentencia recurrida incurre en infracción de los arts. 91 de la Ley General Tributaria y 67 de la Ley 6/1997, de Organización y Funcionamiento de la Administración del Estado, que exigen rango de Decreto u Orden Ministerial para regular la competencia para emanar liquidaciones e imponer sanciones...

La simple consideración de la Agencia Estatal de Administración Tributaria como un ente de Derecho Público, con personalidad jurídica propia y plena capacidad pública y privada, como establece el art. 103 de la Ley 31/1990, de 27 de diciembre, que la creó, permite concluir, de una parte, que la invocación de lo dispuesto en la Ley General Tributaria ha de atemperarse a lo establecido en una Ley posterior, como es la de creación de la Agencia Estatal, a cuya normativa propia sobre competencia liquidatoria y sancionadora debe estarse.

De otra parte, es de tener en cuenta que la Ley 6/1997, de 14 de abril, de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado, no es de aplicación directa al funcionamiento y régimen orgánico y de actuación de la Agencia Tributaria... Debe desestimarse, por tanto, este segundo motivo de casación.

Quinto.- En el tercer motivo de casación la Asociación recurrente denuncia la vulneración del art. 103 de la Ley 31/1990, en la redacción dada por la Ley 18/1991, así como del apartado decimoquinto de la Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 2 de junio de 1994, al estimar erróneamente que dichas disposiciones contienen una habilitación suficiente para dictar una disposición como la impugnada.

1. El art. 103 de la Ley 31/1990 establece en el párrafo final de su apartado once, número 5, que «el Ministro de Economía y Hacienda, por Orden, podrá organizar las unidades inferiores a Departamento o habilitar al Presidente de la Agencia para dictar resoluciones normativas por las que se estructuren dichas unidades y se realice la concreta atribución de competencias. Dichas resoluciones deberán publicarse en el Boletín Oficial del Estado como requisito previo a su eficacia».

Al amparo de esta habilitación específica en favor del Ministro, la Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 2 de junio de 1994, en su apartado decimoquinto, dispone que «de

acuerdo con lo establecido en el número 5 del apartado once del art. 103 de la Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1991, se habilita al Presidente de la Agencia Estatal de Administración Tributaria para dictar resoluciones normativas por las que se estructuren y atribuyan competencias a los órganos de las Delegaciones Especiales y Delegaciones de la Agencia, así como para estructurar, atribuir competencias, crear, refundir o suprimir dichas Delegaciones. Asimismo, se habilita al Presidente de la Agencia para que dicte resoluciones normativas por las que se estructuren las unidades inferiores a Subdirección General, así como para que realice la concreta atribución de competencia a las mismas y a las propias Subdirecciones Generales de la Agencia.

... al haber asumido la AEAT la titularidad de las potestades administrativas de gestión de los tributos en el ámbito estatal, surge la duda acerca de si esa asunción conlleva igualmente la de interpretar de modo exclusivo a través de disposiciones de carácter general -instrucciones o circulares- las normas tributarias que la propia AEAT ha de aplicar, quedando, por consiguiente, el art. 18 LGT implícitamente derogado, por ser incompatible con la actual configuración jurídico-organizativa de la Administración tributaria; o, si bien, por el contrario, dicha configuración permite una interpretación del art. 18 LGT según la cual el Ministro de Economía y Hacienda pueda aprobar disposiciones interpretativas de carácter general y vinculante para los órganos de gestión de la AEAT.

Para poder contestar a este interrogante debemos partir del propio fundamento de las Ordenes ministeriales que examinamos: el principio de jerarquía; un principio que despliega sus efectos, de modo exclusivo, dentro del ámbito interno de una organización administrativa y que, por consiguiente, se sustituye, en el ámbito de las relaciones entre un ente institucional y el ente matriz del cual aquél depende, por el principio de instrumentalidad y de tutela administrativa. La conclusión es, así, la incompatibilidad de las Ordenes ministeriales del art. 18 LGT con la distribución jurídica de competencia en materia de gestión tributaria realizada por el legislador a través del art. 103 de la Ley 31/1990, por el que se crea la AEAT...

Sexto.- En el cuarto motivo de casación se aduce por la Asociación recurrente la infracción por la sentencia recurrida del art. 60.1 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos (aprobado por el Real Decreto 939/1986, de 25 de abril), que atribuye en exclusiva la competencia para liquidar al Inspector-Jefe, mientras que la disposición litigiosa prevé liquidaciones dictadas por un Adjunto...

Es lo cierto, sin embargo, que el art. 60.1 del Reglamento General de la Inspección no atribuye «en exclusiva» la facultad de dictar liquidaciones al Inspector-Jefe; simplemente le atribuye tal facultad, pero le permite delegar tal facultad en los términos que se establezcan «por el Ministerio de Economía y Hacienda» (apartado 6 del mismo artículo); remisión que actualmente hay que entender referida a la posteriormente creada Agencia Estatal de Administración Tributaria...

Séptimo.- En el quinto motivo de casación alega la Asociación de Subinspectores que la atribución de competencias sancionadoras al Inspector Adjunto al Inspector Jefe vulnera los siguientes preceptos: art. 81.1.e) de la Ley General Tributaria, en relación con el art. 60 del Reglamento General de Inspección, que atribuyen la competencia para sancionar al Inspector Jefe...

La delegación de la facultad de imponer las sanciones que procedan, como consecuencia de las actuaciones realizadas por los miembros de la Unidad de Inspección experimental, por el Inspector- Jefe en favor de su Adjunto, está amparada en el art. 60, apartados 1 y 6 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos, en cuanto este precepto permite delegar las atribuciones relativas tanto a dictar actos de liquidación como «los demás actos administrativos que procedan», entre los que, sin duda, cabe incluir los relativos a la imposición de sanciones en los términos y con el alcance que establece el art. 81.1.e de la Ley General Tributaria ...

En definitiva, reconocida la competencia de la O.N.I. para llevar a cabo las actuaciones de comprobación e investigación tributaria y también la del Inspector Jefe Adjunto para efectuar la liquidación de la deuda tributaria conforme a lo razonado más arriba, resulta evidente la competencia para imponer sanciones por parte de los Inspectores Adjuntos al Inspector Jefe, sin que el tenor del art. 60 del RGIT se oponga a ello. ■

■ Tribunal Supremo (Sala Tercera, Secc. 2.ª)

■ Sentencia de 18 de enero de 2006.

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

Cuestión de ilegalidad. Nulidad del art. 75.6 de Reglamento del ITP y AJD (primeras copias notariales que documenten el cambio del valor de las acciones...).

Resuelve la sentencia la cuestión de ilegalidad suscitada por el Tribunal Superior de Justicia de Madrid, mediante auto de 23 de abril de 2004, respecto del art. 75.6 del Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados que declara: «Las (primeras copias de las escrituras notariales) que documenten el cambio de valor de las acciones de una sociedad o de su condición de nominativas o al aportador estarán sujetas a la cuota gradual de Actos Jurídicos Documentados sobre la base del valor nominal de las acciones cuyo valor o condición se modifique». En virtud de dicha disposición quedaban sometidas a gravamen las operaciones de mero cambio del valor nominal de las acciones.

La sentencia considera que ni puede justificarse este gravamen en la Ley del impuesto ni es admisible su tributación al entenderse contrario a la Directiva 69/335 CEE del Consejo, de 17 de Julio de 1969 (impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales).

En segundo término, declara la sentencia que el plazo de cinco días establecido para el planteamiento de la cuestión, no debe entenderse con carácter preclusivo.

Una sentencia que tendrá efectos en relación con las actuaciones administrativas que no hayan adquirido firmeza, al margen de la cuestión que se deduzca de la vulneración del ordenamiento comunitario.

Fundamentos de Derecho

Primero...dijo el Tribunal que ha planteado la cuestión de ilegalidad, "sobre dicha cuestión se ha pronunciado el Tribunal Supremo en sentencia de su Sala Tercera, Sección Segunda, de fecha 3 de marzo de 2.001, en recurso número 8914/1995, en la que señala que en una operación de canje de acciones en la que el capital social no experimenta ninguna variación, no cambia el conjunto de las acciones poseídas, por lo que es imposible advertir la existencia de cantidad o cosa valuable y si la sociedad resultó gravada en el momento de su constitución o, en su caso, de ampliación de capital por el concepto de operaciones societarias con arreglo a una base constituida por la cifra nominal del capital social o la representativa de la ampliación, significaría una vulneración de las previsiones de la Directiva Comunitaria 69/335/CEE, del Consejo, de 17 de julio de 1.969..."

Segundo...2. Dentro de esos requisitos o presupuestos procesales está también el del plazo para plantear la cuestión de ilegalidad, que es de cinco días, contados a partir del día siguiente a aquél en que la sentencia sea firme. El art. 123.1 de la Ley de la Jurisdicción delimita el momento inicial del cómputo del plazo refiriéndose a aquél en «que conste en las actuaciones la firmeza de la sentencia», lo que debe interpretarse en el sentido de que el breve plazo de cinco días que se establece empieza a correr, no desde el momento en que se dictó la sentencia firme o en que se produce la firmeza por el transcurso del plazo sin recurrir o, como en este caso ocurre, que habiendo preparado el recurso haya sido después declarado desierto por no sostenerse el recurso de casación, sino desde que se hace constar en autos la firmeza de la sentencia estimatoria del recurso indirecto.

En el caso que aquí nos ocupa la firmeza de la sentencia se hizo constar en autos por providencia de 10 de junio de 2003 y la cuestión de ilegalidad se planteó el 23 de abril de 2004. El problema es, pues, si transcurrido el plazo de los cinco días, puede plantearse la cuestión de ilegalidad...

... no parece que en el marco de la cuestión de ilegalidad, cuya finalidad es también la de depurar el Ordenamiento Jurídico haciendo operativos - según recuerda la Exposición de Motivos de la Ley de la Jurisdicción - los principios constitucionales de seguridad jurídica e igualdad ante la ley, deba el incumplimiento del plazo de cinco días para su planteamiento impedir la depuración del Ordenamiento, máxime teniendo en cuenta que la dilación judicial en el planteamiento no afectaría a quienes fueron parte en el litigio que originó la cuestión ya resuelta por sentencia firme. En definitiva, que la finalidad del proceso como mecanismo de depuración del Ordenamiento Jurídico impide interpretar este plazo como preclusivo y así lo ha entendido la doctrina...

Tercero. 1. La cuestión esencial que en este proceso se plantea consiste en determinar si una escritura de modificación del importe nominal de las acciones, sin variar cuantitativamente el capital social ni alterar la valoración de la cartera de acciones correspondientes a cada accionista tras el oportuno canje, está o no sujeta al Impuesto de Actos Jurídicos Documentados...

Es de significar que la operación de desdoblamiento de acciones a la que se refiere el Tribunal Superior de Justicia de Madrid que dictó la sentencia no representaba «cosa valuable», puesto

que lo valuable era el capital social, que no fue objeto de alteración, cambio o modificación alguna por la escritura pública del caso, puesto que el capital social permanece el mismo e inalterable antes y después del acuerdo societario y de la escritura que lo elevó a público, sin que por esto mismo pueda atribuirse valor alguno al hecho de que una acción, con inicial valor de 500 pesetas, fuera sustituida a partir de un determinado momento por cinco acciones de 100 ptas. de valor nominal cada una de ellas.

2. ... Una vez sentado que la Ley del I.A.J.D. no acoge la operación como hecho imponible por cuanto el documento gravado no tiene por objeto cantidad o cosa valuable, resulta evidente que no es posible consagrar este hecho imponible a través de una norma reglamentaria como es el art. 76.5 del Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, por el que se aprobó el Reglamento del I.T.P. y A.J.D., en el que se califica como hecho imponible por la modalidad de A.J.D., cuota gradual, la escritura pública que instrumente el cambio de valor de las acciones de una sociedad...

Esta Sala, por el mero hecho de que las escrituras que documentan determinadas operaciones (transformación de la sociedad, cambio de su condición de acciones nominativas o al portador, "destrucción" de títulos previamente amortizados) contengan la expresión de la cifra del capital social o de la parte del mismo afectada por la operación, nunca ha considerado tales instrumentos representativos de un objeto consistente en cantidad o cosa valuable...

Pero es más. Si la sociedad resultó gravada en el momento de su constitución o, en su caso, de ampliación de capital por el concepto de «operaciones societarias» (art. 19 del Texto Refundido de 1993) y con arreglo a una base constituida por la cifra del nominal del capital social o la representativa de la ampliación, habrá que recordar que, con arreglo a la Directiva Comunitaria 69/335/CEE, del Consejo, de 17 de julio de 1969, está vedado para los Estados miembros cualquier impuesto indirecto que presente las mismas características que el que grava sobre las aportaciones de capital, o los impuestos, cualquiera que sea su forma, sobre las modificaciones de la escritura constitutiva de la sociedad o de sus Estatutos que no impliquen mutación de ese capital...

De someter a tributación la escritura que documente el desdoblamiento de las acciones, se daría lugar a una sobreimposición, lo que intenta eliminar la Directiva comunitaria citada ya que el valor nominal de las acciones quedó gravado por el Impuesto sobre Operaciones Societarias en el momento de la constitución o ampliación de capital. Esta sobreimposición contraviene la Directiva Comunitaria 69/335/CEE en cuanto que prohíbe, con carácter general, establecer impuestos adicionales a lo que graven la constitución o aumento de capital sobre los títulos representativos de dicho capital social, precisamente porque este capital ya ha sido gravado en la constitución de la sociedad o aumento de su capital (art. 10 en relación con el art. 4).

Esta colisión provoca la aplicación de la Directiva con carácter preferente al apartado 6 del art. 75 del Reglamento del Impuesto. Cuando la transposición de una Directiva por parte de Estado miembro se efectúe de manera incorrecta, la Directiva puede aplicarse directamente en el ámbito interno siempre y cuando su contenido sea claro, preciso e incondicional.

En consecuencia de todo lo expuesto, procede declarar la ilegalidad del art. 75.6 del Reglamento del I.T.P. y A.J.D. aprobado por el Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo. ■

■ Tribunal Supremo (Sala Tercera, Secc. 2.^a)

■ Sentencia de 14 de Junio de 2006.

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

Pago de liquidación e impugnación de la misma sin que el TEAR hubiese actuado durante más de cinco años. Prescripción. Solicitud de devolución de ingresos indebidos por el pago realizado e impugnado posteriormente.

La entidad recurrente había efectuado el pago de una liquidación que inmediatamente impugnó ante el TEAR competente, habiendo transcurrido más de cinco años sin que éste dictara resolución.

Ante esta situación la entidad formuló petición de devolución de ingresos indebidos al considerar prescrito el derecho de la Administración para liquidar, ya que el efecto jurídico de la prescripción -al haber transcurrido ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional los plazos precisos para producir la misma-, es que el pago de la deuda tributaria deviene en ingreso indebido, Asimismo añadía que el pago efectuado., sería un pago «cautelar o condicional», tendente a evitar la acción ejecutiva de la Administración, razón por la que no podía jugar el efecto solutorio, así como que las liquidaciones no eran firmes y, en consecuencia, el derecho a determinar la deuda tributaria se hallaba en situación de pendencia provisional, que permitía efectuar el pago con carácter cautelar. Finalmente, señaló que la impugnación de una liquidación, aún pagada, no impedía como tal la prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda por la inactividad del Tribunal Económico, al no ser firme.

Por su parte, el Tribunal de instancia desestimó su petición considerando que “el pago se produjo antes de una posible prescripción y fue el actor el que al optar por ello, dio al ingreso función solutoria y extintiva de la deuda tal y como establece el art. 44 del RGR, cuando podía haber optado por canalizar el ingreso hacia la suspensión y de ahí que el art. 7 del RD 1163/1990 de 21 de septiembre solo prevea la devolución de un ingreso como indebido cuando este ingreso se produce después de la prescripción de la acción para exigir su pago o una vez prescrito el derecho de la Administración para practicar la oportuna liquidación”.

La sentencia que ahora transcribimos viene a declarar, con un voto particular en contra, que, en este supuesto, el pago puede equivaler a la consignación, figura que se emplea con finalidad suspensiva y no solutoria, por lo que es posible reconocer el derecho a obtener la devolución del ingreso efectuado ya que este no extinguió la obligación tributaria.

Fundamentos de Derecho

Cuarto.- La Sala anticipa que procede aceptar el motivo alegado por la entidad reclamante por las siguientes razones:

Primera.- Ante el principio de ejecutoriedad de los actos administrativos tributarios, que comporta la no producción, en principio, de efectos suspensivos de las reclamaciones económico-administrativas, cuando el sujeto pasivo se muestra disconforme con una liquidación y decide acudir a la vía de reclamación, necesariamente tiene que optar para evitar la vía de apremio entre pedir la suspensión o bien efectuar el ingreso en el plazo establecido...

En los supuestos en que se obtiene la suspensión este Tribunal declaró, en sentencia de 18 de Marzo de 1992, que la suspensión del acto administrativo que regulaba el art. 81 del Reglamento de 1981 no afectaba al plazo de prescripción, porque se trataba de una moratoria que el acreedor concedía al deudor, mientras que se revisaba la conformidad a Derecho de la deuda exigida, y que perteneciendo a la esfera de facultades del acreedor revisar el acto antes de que se consumase el plazo de prescripción, atentaría al principio de seguridad jurídica confiar al proceder de una de las partes la existencia o inexistencia de prescripción.

La misma solución ha de resultar aplicable en caso de impugnación de la liquidación e ingreso, pues la interposición de la reclamación implica la disconformidad del sujeto pasivo con el acto impugnado, a pesar de satisfacer el tributo, cuyo pago resulta obligado para evitar la acción ejecutiva de la Administración.

Otra cosa equivaldría a hacer de peor condición al reclamante que ingresa con respecto al que obtiene la suspensión de la deuda.

Segunda.- Es cierto que el Reglamento General de Recaudación de 1990 considera que el efecto del pago o cumplimiento de la deuda es la extinción de la misma, no aludiendo a un pago con otra finalidad, pero no lo es menos que el mismo Reglamento, al regular la consignación, admite que en el procedimiento tributario existen algunas notas diferenciales con respecto a esta figura en Derecho Civil, pues puede hacerse no sólo con la finalidad de extinción, sino también con otra estrictamente procedimental, como es la de suspender la ejecución del acto impugnado...

... cabe también la consignación con finalidad de suspensión de la ejecutoriedad del acto impugnado, que tiene lugar en los casos de interposición de reclamación o recursos, aunque en estos casos puede conseguirse el mismo efecto y es lo usual, en la actualidad, simplemente afianzando la deuda impugnada.

Ante esta realidad, si se admite la consignación con efectos suspensivos de la ejecución del acto, nada impide, que el ingreso pueda entenderse que se realiza también con estos mismos efectos en caso de reclamación o recurso...

Quinto.- El segundo de los motivos tiende a reforzar la tesis de la prescripción pretendida por la recurrente, alegándose que la argumentación de la tesis de la sentencia supone una indebida aplicación del principio general solve et repete, invitando a los contribuyentes a no pagar las deudas reclamadas ante la eventualidad de una prescripción en la resolución...

Sexto.- ... La estimación del recurso comporta la anulación de los actos recurridos, debiendo declararse, por tanto, prescrito el derecho de la Administración a girar liquidación por el Impuesto de Sociedades al año 1985, con devolución de la cantidad ingresada y sus intereses.

VOTO PARTICULAR QUE EMITE EL MAGISTRADO DE SALA EXCMO. SR. DON MANUEL MARTÍN TIMÓN EN RELACIÓN CON LA SENTENCIA DICTADA EL 14 DE JUNIO DE 2006, EN EL RECURSO DE CASACION 5170/01

1.º.- En el primero de los motivos del recurso de casación, la entidad recurrente, Composan S.A., alega infracción del artículo 64 a) y b) de la Ley General Tributaria de 28 de diciembre de 1963...

...a pesar de que el instituto de la prescripción tributaria ha sido abordado por la jurisprudencia en casi todos sus matices, no ha existido pronunciamiento expreso acerca del problema que se plantea el presente recurso de casación, esto es el efecto que debe darse al pago de la deuda efectuada voluntariamente por el deudor, probablemente con la intención lógica -que resalta la sentencia recurrida- de evitar un procedimiento de apremio tras haberse firmado actas de conformidad, cuando tras dicho pago, la tramitación de la reclamación económico-administrativa entablada por el deudor, se ve paralizada durante el plazo de prescripción.

Desde luego que producida la satisfacción de la obligación tributaria a través del pago por parte del sujeto pasivo, tuvo lugar el efecto extintivo de la obligación,...

Y consumados los referidos efectos -extintivo, satisfactivo y liberatorio-, es obvio que quedó también consumada la acción para exigir el pago de la deuda tributaria, sin que tan siquiera pudiera llegar a nacer la acción ejecutiva y, en consecuencia, la posibilidad de prescripción de la misma.

Por tanto, el único problema que puede plantearse -y que ya adelanto que, según mi criterio, ha de tener respuesta negativa-, es si una vez pagada la deuda tributaria, puede seguirse hablando de prescripción, no de la acción ejecutiva -que ya hemos visto que ni siquiera llega a nacer-, sino de la acción declarativa o, como dice el artículo 64 a) de la Ley General Tributaria de 28 de diciembre de 1963, del «derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación».

Como es sabido, la autotutela declarativa determina que por la generación de actos administrativos se produzcan derechos y obligaciones para los administrados. Traducido al caso contemplado en el presente recurso, la autotutela declarativa supone que practicada la liquidación y notificada al sujeto pasivo, comienza el período voluntario de cumplimiento de la obligación.

Pues bien, el pago de la deuda tributaria efectuado por la entidad recurrente -con el triple efecto antes señalado-, supuso la extinción de la acción o derecho de la Administración y consecuente imposibilidad de nacer el procedimiento de ejecución o de apremio.

Cuestión distinta es que a pesar de la extinción del derecho, subsista la falta de firmeza del acto administrativo que dio lugar a aquél, pero lo cierto es que ejecutividad y firmeza corren distintos caminos en el Derecho Administrativo, por lo que puede producirse el agotamiento de la primera sin que la segunda haya tenido lugar.

Ahora bien, lo que ya no ocurrirá en virtud de lo expuesto, es que la tardanza en resolver por parte del órgano de resolución de reclamaciones económico-administrativas, genere inseguridad acerca de la existencia o no de prescripción -que es lo que justifica la uniforme doctrina juris-

prudencial de esta Sala-, por la sencilla razón de que no pueden concurrir al mismo tiempo la inexistencia del derecho -por satisfacción del mismo- con su prescripción.

Entiendo que no debe aceptarse la tesis de la actora, expuesta ahora, de que el pago fue «cautelar o condicional», sin efecto solutorio. Si solo se quería evitar la acción ejecutiva de la Administración, bien pudo obtenerse la suspensión mediante «depósito en dinero» de conformidad a lo previsto en el artículo 81.4.a) del Real Decreto 1999/1981, de 20 de agosto, regulador del procedimiento de reclamaciones económico-administrativas en el momento de tener lugar los hechos.

2.º.- En el segundo de los motivos se alega infracción del principio de igualdad en la aplicación de la ley -artículo 24. CE- e indebida aplicación del principio solve et repete en el ámbito tributario.

Se sostiene que no aceptar la existencia de prescripción es tanto como hacer de peor condición ante la inactividad de la Administración, a quien paga la deuda tributaria, que quien obtiene la suspensión.

Sin embargo, tampoco puede aceptarse el motivo, pues dejando al margen la cita de un precepto que no resulta adecuado, es lo cierto que el sujeto pasivo que voluntariamente ha pagado tiene una circunstancia esencialmente diferente de aquél otro que no ha pagado. ■

■ Tribunal Supremo (Sala Tercera, Secc. 2.ª)

■ Sentencia de 10 de Mayo de 2006.

■ Ponente: Excmo. Sr. Garzón Herrero, Manuel Vicente.

El régimen de las rentas irregulares no es de aplicación a los rendimientos percibidos como complementos de prestaciones públicas derivados de prejubilaciones de expedientes de regulación de empleo.

El Tribunal, con el voto particular en contra del Excmo. Sr. M. Garzón Herrero, fija como doctrina legal que el régimen de las rentas irregulares no es de aplicación a los rendimientos percibidos como complementos de prestaciones públicas derivados de prejubilaciones de expedientes de regulación de empleo, rendimientos satisfechos mensualmente por una compañía aseguradora y según la póliza de seguro colectivo concertada para tales casos.

El Tribunal Superior de Justicia de Cantabria había declarado que el periodo de generación del rendimiento era el periodo de prestación de servicios laborales retribuidos, pues el rendimiento estaba fijado en el momento de suscripción del contrato de prejubilación y

se percibía de forma fraccionada mensualmente hasta la edad de jubilación, “sin que del mero dato de la percepción mes a mes quepa concluir que la renta sea regular”.

Fundamentos de Derecho

Cuarto. El artículo 17.2 a) de la Ley 40/98 de 9 de Diciembre establece: «Como regla general, los rendimientos íntegros se computarán en su totalidad, excepto que les sea de aplicación alguna de las reducciones siguientes: a) El 30 por 100 de reducción, en el caso de rendimientos que tengan un período de generación superior a dos años y que no se obtengan de forma periódica o recurrente, así como aquellos que se califiquen reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo. El cómputo del período de generación, en el caso de que estos rendimientos se cobren de forma fraccionada, deberá tener en cuenta el número de años de fraccionamiento, en los términos que reglamentariamente se establezcan.». El precepto citado supedita la reducción que en él se contempla a que el rendimiento 1) tenga un período de generación superior a dos años, y a 2) un requisito de índole negativa, que no se obtenga de forma periódica o recurrente. Además, se considera rendimientos irregulares los que se determinan así reglamentariamente.

Por lo que hace al período de generación: No existe un período de generación, pues el nacimiento del derecho no va unido a la duración de la vida activa del trabajador y que se extingue en la situación que se contempla; y es que esa vida no origina el derecho a la prestación complementaria, que, por el contrario, naciendo de un expediente de regulación de empleo (ERE) está encaminada a compensar la pérdida de tal vida activa del trabajador...el nacimiento del derecho, sin ningún período temporal de generación, se produce con la aprobación del ERE por la Autoridad Laboral y conforme a la legislación laboral aplicable, lo que puede tener lugar, bien porque aquella Autoridad homologue un acuerdo previo, cuando existe, o bien porque la Autoridad, si no hay acuerdo, resuelva aprobando la propuesta.

...no se trata de un derecho del trabajador, que se haya acumulado por algún tipo de capitalización, sino que no es otra cosa que una verdadera indemnización, que nace con el daño o perjuicio consistente en la extinción del contrato de trabajo, con sus efectos inherentes a pérdida también de período de cotización temporal para un cálculo futuro de la pensión de la Seguridad Social.

... En conclusión pues, no existiendo período alguno de generación, la misma -ya sólo por ello- no puede ser siquiera, ni superior, ni inferior a dos años, con lo que claramente se está fuera del supuesto previsto en el artículo 17.2 a), párrafo primero de la Ley...

En lo referente a la forma de su obtención: Las indemnizaciones entregadas a los trabajadores, según lo expuesto, eran en forma de renta mensual y por consiguiente, absolutamente periódicas o recurrentes, con el marcado carácter que se deriva precisamente de aquel abono mensual.

En rigor, ni siquiera se trataría de un pago que, habiendo nacido ya el derecho a percibirlo, pudiese sufrir un aplazamiento o fraccionamiento, puesto que en realidad, la situación jurídica derivada de los pagos por el Seguro Colectivo, es la siguiente: El trabajador percibirá las indemni-

zaciones, en la medida que prolongue su vida (en desempleo) hasta el momento de la jubilación, sea esta anticipada o no, por lo que si el trabajador falleciese con anterioridad, el derecho, así concebido, también se extinguiría (y sin perjuicio de otros efectos distintos, que no son ahora el caso). Quiere decirse con ello, en conclusión, que se trata de un derecho no predeterminado en su extensión, duración y efectos, por lo que en tal sentido, se trata de una percepción condicional y con carácter aleatorio. Y si ello es así, ni siquiera se estaría en presencia de un supuesto de fraccionamiento. ■

■ **Tribunal Supremo (Sala Tercera, Secc. 2.ª)**

■ **Sentencia de 12 de Julio de 2006.**

■ **Ponente: Excmo. Sr. Frías Ponce, Emilio.**

Procedimiento de apremio contra cuentas bancarias pignoradas en garantía de un préstamo. Prelación frente a la Hacienda Pública.

Los hechos que motivan esta sentencia consisten en un incidente suscitado en un procedimiento de apremio seguido por la AEAT sobre determinadas cuentas bancarias –imposiciones a plazo– de que era titular una entidad que estaban pignoradas en garantía de un préstamo. Esta situación determinó que la entidad bancaria, al recibir la orden de embargo, no hiciese el ingreso en el tesoro y que, tras algunas incidencias, impugnase la actuación seguida en el procedimiento administrativo de embargo.

El objeto de este recurso se centró en resolver si, al tenor de lo previsto en los artículos 71 de la Ley General Tributaria (1963) y 177 del Reglamento General de Recaudación (1990), el acreedor gozaba de prelación frente a la Hacienda Pública, al hallarse su crédito garantizado por el derecho real de prenda.

La Sala de instancia desestimó el recurso contencioso-administrativo por entender que no podría operar la excepción a la regla general de prelación de los créditos de la Hacienda Pública, por no encontrarse la póliza pignoraticia inscrita en el oportuno registro, requisito que exigía el art. 71 de la Ley General Tributaria, sin perjuicio del derecho de la actora a plantear una tercería al amparo de lo dispuesto en el art. 171 del Reglamento de Recaudación.

Como antecedente, mencionado en la propia sentencia del Alto Tribunal, señalaremos que el Tribunal Supremo, Sala 1ª, en sentencias de 19 de Abril de 1997 (LA LEY JURIS. 8280/1997), de 7 de Octubre de 1997 (LA LEY JURIS. 10309/1997) y de 13 de Noviembre de 1999 (LA LEY JURIS. 3092/2000), reconoció la posibilidad de pignoración de las imposiciones a plazo fijo y su eficacia frente a terceros como consecuencia de su

instrumentalización en póliza intervenida por fedatario público, a tenor de lo dispuesto en el art. 1865 del Código Civil.

Aunque la sentencia comparte la tesis de la recurrente, desestima el recurso al señalar que la vía en que debiera haberse sustanciado la cuestión era el planteamiento de una tercería de mejor derecho en la propia vía de apremio.

Fundamentos de derecho

Tercero.- La Sala anticipa que comparte la interpretación que defiende la recurrente en relación al art. 71 de la Ley General Tributaria de 1963 (actual art. 77 de la Ley vigente) que establecía que "la Hacienda Pública gozará de prelación para el cobro de los créditos tributarios vencidos y no satisfechos en cuanto concurra con acreedores que no lo sean de dominio, prenda, hipoteca, o cualquier otro derecho real debidamente inscrito en el correspondiente registro con anterioridad a la fecha en que se haga constar en el mismo el derecho de la Hacienda Pública, sin perjuicio de lo dispuesto en los art. 73 y 74."

No hay duda que el precepto recogía una serie de límites al privilegio que regulaba, cediendo, entre otros casos, por la concurrencia del crédito tributario con acreedores prendarios.

Es cierto que la prenda es un derecho real de garantía que, por recaer sobre bienes muebles, art. 1864 del Código Civil, no es inscribible en el Registro de la Propiedad, por lo que para que la prenda se anteponga al privilegio del art. 71 no puede exigirse la inscripción, siendo no obstante preciso para que surta efectos frente a Hacienda que conste por instrumento público la certeza de su fecha, como establece el art. 1865 del citado Código Civil.

No cabe confundir, pues, el supuesto del acreedor prendario, con los acreedores de cualquier otro derecho real que conste inscrito en el correspondiente Registro con anterioridad a la fecha en que se haga constar en el mismo el derecho de la Hacienda Pública.

El inciso hace referencia al correspondiente Registro, no al de la Propiedad, como señalaba tanto la Ley de Administración y Contabilidad de 1911 como el Estatuto de Recaudación de 1948. El cambio de redacción se explica por la intención de añadir al de Propiedad otros Registros creados como el de hipoteca mobiliaria y prenda sin desplazamiento, pero no puede afectar a la prenda de cuentas bancarias, al no existir un registro especial para estos casos.

Cuarto. Sin embargo, lo anterior no nos puede llevar a la estimación del recurso de casación, en donde se pretende la anulación de la diligencia de embargo y ello por las siguientes razones:

Primera.- La lectura de la sentencia recurrida pone de manifiesto que no fue la falta de inscripción de la prenda el único fundamento para la desestimación del recurso contencioso-administrativo, pues la Sala deja a salvo el derecho de la parte a promover una tercería de derecho, encontrándonos con que la argumentación de la sentencia en este punto no es objeto de recurso de casación.

Segunda.- Ante el embargo decretado por la Administración, si la recurrente entendía que su derecho era preferente tenía que acudir a la tercería de mejor derecho, como sienta la sentencia acertadamente, pues sólo Hacienda viene obligada a promover la tercería cuando en el

curso de un proceso de cualquier naturaleza que sea se embarguen bienes en garantía de un crédito sobre el que el tributario goce de preferencia, pero no cuando la Administración inicia la vía de apremio.

En definitiva, la tercería de mejor derecho era el único medio y la verdadera sede donde podía discutirse la preferencia y, en su caso, los requisitos necesarios para gozar la preferencia, cauce que, sin embargo, obvió la recurrente, mezclando el tema del vencimiento de las imposiciones a plazo con su pretensión principal, e incluso el relativo a la extensión de la diligencia de embargo, que sólo afectaba al apremiado.

Por todo ello, aunque se comparta sustancialmente el motivo del recurso, el fallo de la sentencia recurrida no puede variarse, al haberse impugnado sólo una de las razones en que se basó la Sala para confirmar la resolución del TEAC. ■

■ Tribunal Supremo (Sala Tercera, Secc. 2.ª)

■ Sentencia de 19 de Abril de 2006.

■ Ponente: Excmo. Sr. Garzón Herrero, Manuel Vicente

La anulación de un acto administrativo, declarada por los TEA, no priva siempre de todos sus efectos a dicho acto.

La anulación de un acto administrativo, declarada por los TEA –en ese caso– no priva siempre de todos sus efectos a dicho acto. En particular, en relación con los efectos interruptivos de la prescripción que tuviese el acto anulado, debe estarse al vicio que conlleva su nulidad.

En relación a este tema, y aplicando la Ley 58/2003, General Tributaria, el Tribunal fija como doctrina legal la siguiente: <<La anulación de una liquidación tributaria por causa de anulabilidad no deja sin efecto la interrupción del plazo de prescripción producida anteriormente por consecuencia de las actuaciones realizadas ante los Tribunales Económicos-Administrativos, manteniéndose dicha interrupción con plenitud de efectos>>.

La sentencia reacciona contra lo establecido en la sentencia de 22 de Abril de 2004 de la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso Administrativo de Valencia, del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana.

Fundamentos de Derecho

Segundo. La apreciación de la prescripción requiere al menos dos requisitos: 1.º Que haya silencio en la relación jurídica que prescribe. 2.º Que la norma jurídica reconozca la prescripción que se declara.

Ninguna de estas dos circunstancias concurren en el supuesto analizado donde, primero, se dictó un acto dirigido a la liquidación de la deuda, y; posteriormente, el recurrente impugnó la liquidación, sosteniendo, la reclamación administrativa pertinente, cuya estimación ha dado lugar a la nueva liquidación controvertida. De otra parte, el artículo 66.1 a) de la LGT establece: «Los plazos de prescripción a que se refieren las letras a), b) y c) del artículo 64 se interrumpen: a) Por cualquier acción administrativa, realizada con conocimiento formal del sujeto pasivo, conducente al reconocimiento, regulación, inspección, aseguramiento, comprobación, liquidación y recaudación del impuesto devengado por cada hecho imponible. A estos efectos se entenderán como realizadas directamente con el sujeto pasivo las actuaciones de Juntas y Comisiones, en el procedimiento de estimación global, para los que estuvieren debidamente representados.». El texto de dicho precepto es plenamente aplicable al impuesto debatido. La primitiva acción administrativa, dirigida a la liquidación del hecho imponible, ulteriormente anulada configura el hecho interruptivo de la prescripción que el precepto citado contempla.

Tercero. La doctrina afirmada en la sentencia de instancia, en el sentido de que es irrelevante el que la anulación de los actos de la Administración sea por causa de anulabilidad, o, por razón de nulidad, es claramente inasumible. En primer término, porque contradice la doctrina de esta Sala sentada, entre otras, en su sentencia de 19 de junio de 2004 (LA LEY JURIS. 14097/2004), sentencia en la que claramente se distinguen los actos anulables y los nulos a efectos de apreciar la interrupción de prescripción que de ellos pueda derivarse; en segundo lugar, porque tal distinción no es irrelevante para el ordenamiento jurídico que considera no convalidables los actos nulos, siendo imprescriptible (en principio) la acción para exigir su anulación. Por el contrario, los actos anulables son convalidables y son susceptibles de impugnación en los plazos (breves) legalmente establecidos.

Pudiera argüirse que aunque sean ciertas esas diferencias las mismas se vuelven irrelevantes cuando de la prescripción se trata. Pero esta tesis carece de fundamento legal si se tiene presente que el artículo 66.1 a) al regular la interrupción de la prescripción se refiere a «cualquier acción administrativa» expresión que pone de relieve que lo trascendente, a efectos de interrumpir la prescripción, es el silencio de la relación jurídica, lo que no se puede afirmar cuando el acto de la Administración es meramente anulable, como es el caso.

No es ocioso recordar que este tratamiento jurídico no es diferente al que consagra el artículo 1973 del Código Civil a efectos de interrupción de la prescripción y que establece la capacidad interruptiva de la prescripción en términos claramente genéricos, llegando también a utilizar la expresión «cualquier», como el precepto citado de la LGT, por lo que el efecto interruptivo no se supedita al éxito de la reclamación sino a la ausencia de silencio en la relación jurídica que prescribe.

Cuarto. De todo lo razonado se infiere la necesidad de estimar el Recurso de Casación en Interés de Ley interpuesto por el Abogado del Estado, y sin hacer expresa imposición de costas en ambas instancias, en virtud de lo dispuesto en el artículo 139 de la Ley Jurisdiccional. ■

■ **Tribunal Supremo (Sala Tercera, Secc. 2.ª)**

■ Sentencia de 31 de Mayo de 2006.

■ **Ponente: Excmo. Sr. Martín Timón, Manuel.**

Admisión del acto de resolución –firma del acta- como fijador o modificador de la calificación de “previa”.

El Tribunal aborda diversas cuestiones en esta sentencia de la que extraemos exclusivamente algunas de ellas.

En primer término, califica la naturaleza de los rendimientos derivados de la “Libreta 2000 SM a dos vidas” entendiendo que, si bien no puede negarse totalmente la existencia de riesgo en la operación cubierta por dicho producto, sin embargo, el elemento riesgo ha sido desplazado hasta un nivel mínimo por el de la imposición de capital a interés, que se constituye en auténtica causa del contrato -art. 1274 CC-. En consecuencia, procede exigir la práctica de retenciones al pagador.

En segundo lugar, admite que sea el acto de resolución –la firma del acta, en este caso- el que fije o modifique la calificación de “previa”. Siendo también factible que, en casos de improcedencia de acta previa, no se proceda a anular el acta y la liquidación derivada de la misma, sino a calificarla, en su caso, como definitiva.

Fundamentos de Derecho

Séptimo. Plantea también la entidad demandante la cuestión relativa a haberse formalizado el acta por la Inspección con el carácter de previa, sin dejar constancia suficiente en el expediente de las causas que justifican dicha calificación y sin que tampoco se estime suficiente la mera referencia a que se producen los supuestos previsto en el artículo 50 del Reglamento de Inspección. Se afirma que hasta la propuesta de liquidación o firma del acta de disconformidad no se consignó en parte alguna el carácter parcial de la comprobación y hasta el informe ampliatorio del acta no se expresaron los motivos, por los que la Inspección justifica realizar una regularización de carácter parcial; igualmente se afirma que la calificación del carácter parcial de la comprobación y su justificación ha de realizarse cuando se inicia o, en cualquier caso, antes de la finalización de las actuaciones de comprobación.

La Sala no puede compartir la tesis de la demandante.

En efecto, el artículo 50 del Reglamento de la Inspección no se refiere a la clasificación de las actuaciones inspectoras, sino de las actas. Claramente se dice en el apartado 1 de dicho artículo que «las actas que extiende la Inspección de los Tributos pueden ser previas o definitivas».

Quiere ello decir, que hasta la extensión del acta misma, no existe límite temporal alguno para que la actuación inspectora pueda calificarse de previa o definitiva. Pero, es que además, al con-

tener el acta una propuesta, puede sufrir la modificación derivada de su carácter de tal y, en consecuencia, es posible que en el acto de liquidación se justifique el carácter previo del acta...

...siendo de señalar que esta misma Sala, en casos de improcedencia de acta previa, ha entendido que no procedía anular el acta y liquidación derivada de la misma, sino calificarla, en su caso, como definitiva -Sentencias de 19 de octubre de 1994, 22 de marzo de 2003 y 26 de marzo de 2004...

Noveno. La cuestión de fondo que se discute en el presente recurso contencioso-administrativo, es la de si existe o no obligación de practicar retención por el concepto de rendimientos de capital mobiliario, por los beneficios o utilidades devengados como consecuencia de las operaciones contenidas en las Libreta 2000 SM a dos vidas, comercializada por la Caja de Ahorros y Vejez de Barcelona (La Caixa)...

Undécimo... En el caso del seguro de vida, el riesgo se liga a la muerte de la persona -seguro para caso de muerte- o justamente al hecho contrario -la supervivencia-.

Pues bien, es precisamente en el seguro de vida en el que el elemento riesgo se ha visto desvirtuado a consecuencia de la acumulación de condiciones a la figura contractual básica, de tal forma que aquél ha quedado reducido al mínimo, si bien se ha seguido utilizando la forma contractual del seguro para lo que es en realidad, al menos de forma preponderante, una operación financiera de imposición de capital y pago de intereses.

Decimotercero. Lo anteriormente expuesto hace que en aplicación de la doctrina mantenida hasta el presente por la Sala, haya de calificarse la operación contenida en la Libreta 2000 SM a dos vidas, como de contrato de imposición de capital, sin perjuicio de que, efectivamente, deba admitirse la existencia de un contrato de seguro que cubre un mínimo riesgo y actúa como garantía de la operación principal.

Por tanto, no es que neguemos totalmente la existencia de riesgo en la operación cubierta por la Libreta 2000 SM, pues los asegurados viven en el momento de la celebración del contrato - artículo 83 de la Ley del Contrato de Seguro en relación con el 4 de la misma Ley-. Lo que afirmamos es que el elemento riesgo ha sido desplazado hasta un nivel mínimo, por el de la imposición de capital a interés, que se constituye, como elemento preponderante, en auténtica «causa para cada parte contratante» -artículo 1274 del Código Civil-. ■

■ Tribunal Supremo (Sala Segunda, de lo Penal)

■ Sentencia de 6 de Octubre de 2006.

■ Ponente: Excmo. Sr. Soriano Soriano, José Ramón.

Criterio del TS en relación a la posibilidad de aplicar el régimen legal del delito continuado al delito fiscal.

De la totalidad de motivos aducidos en el recurso de casación que resuelve esta sentencia, solamente uno es estimado: el que tiene por objeto fijar el criterio del Tribunal en relación a la posibilidad de aplicar el régimen legal del delito continuado al delito fiscal.

Reproducimos ahora la argumentación de la Sala, dado que, según dice la propia sentencia, anteriormente no se había pronunciado expresamente al respecto.

Fundamentos de Derecho

Quinto. *En el correlativo el Abogado del Estado, con base en el art. 849-1.º LECrim. (corriente infracción de ley), estima indebidamente aplicado el art. 69 bis CP (ahora 74) al apreciar la sentencia la continuidad delictiva, con respecto a la omisión de la declaración del impuesto sobre la renta de las personas físicas de los ejercicios de 1990 a 1994.*

1. Antes de exponer los argumentos impugnativos que el recurrente aduce conviene aclarar que el delito no se cometió estrictamente por omisión, sino que también se hizo una declaración falaz (acción) en la que se omitieron o enmascararon (omisión) relevantes datos con finalidades fraudulentas. Asimismo los delitos habremos de referirlos a cuatro ejercicios fiscales, con exclusión del correspondiente a 1994, por el que no se condena, por cuanto resulta preceptivo, dado el cauce procesal del motivo, someterse al tenor de los hechos probados. Así pues, la procedencia o no de estimar el delito continuado versará sobre cuatro periodos impositivos todos ellos coincidentes con una anualidad (1990, 1991, 1992 y 1993).

2. El recurrente cuestiona la decisión de la Audiencia, que en esencia resume en los siguientes criterios resolutivos.

La sentencia combatida reconoce el criterio jurisprudencial que no considera al delito fiscal como susceptible de fundar la aplicación de la construcción conceptual del delito continuado y aun así estima que tal doctrina debe limitarse a lo estrictamente previsto en el art. 305.2 CP que establece como cuantía de la defraudación 15 millones de pesetas (ahora 120.000 euros), cifra a partir de la cual la conducta se convierte en delictiva. Sobre este punto la ley nos dice: «se estará a lo defraudado en cada periodo impositivo o de declaración, y si estos son inferiores a doce meses, el importe de lo defraudado se referirá al año natural. En los demás tributos, la cuantía se entenderá referida a cada uno de los distintos conceptos por los que un hecho imposible sea susceptible de liquidación».

La Audiencia ante tal precepto nos explica que la peculiaridad consistiría en no incluir como hecho parcialmente relevante la defraudación no constitutiva individualmente de infracción penal. Se excluye la posibilidad de adicionar cantidades defraudadas del mismo impuesto o de impuestos diferentes, que no constituyan por sí mismas delito. Ello no debiera impedir, hecha tal salvedad, que aquellos hechos individualmente delictivos puedan ser tratados unificadamente bajo la abrazadera del delito continuado, si todos ellos han sido perpetrados respondiendo a un plan, aprovechando igual ocasión y no lesionan un interés personalísimo, tratándose de un mismo sujeto activo y de igual sujeto pasivo (Hacienda Pública).

3. Frente a tal doctrina explícita o implícitamente reflejada en la sentencia el recurrente opone dos argumentos esenciales:

a) que la voluntad de eludir el impuesto se ha de producir respecto a cada uno de los periodos impositivos, en los que el sujeto activo ha de manifestar un dolo específico de defraudar, sin relación alguna con el que haya manifestado en periodos precedentes...

b) de estimar la continuidad delictiva se afectaría a la prescripción del delito...

4. El M.^o Fiscal, contrariando el criterio sostenido en la instancia, apoya el motivo y considera que nos hallamos ante un concurso real de delitos sin posibilidades de estimar la continuidad delictiva, basándose en la jurisprudencia de esta Sala, que siempre sancionó individualmente los distintos delitos fiscales. Refiere como sentencias determinantes la n.^o 1629 de 10 de octubre de 2001 y especialmente la n.^o 2.476 de 26 de diciembre del mismo año que es la que realmente aborda la cuestión material...

5. De acuerdo con tales declaraciones es patente que la jurisprudencia de esta Sala nunca ha apreciado la continuidad delictiva en el delito fiscal.

Es obvio y habrá que reiterarlo ahora, por constar así en el precepto, teleológicamente interpretado, que no procederá la continuidad:

1) con relación a retenciones, ingresos a cuenta o devoluciones, de carácter periódico que deberá estarse a lo defraudado en cada periodo impositivo a efectos de integrar el delito.

2) cuando se trate de otros tributos o conceptos impositivos que no posean el carácter de periodicidad la determinación de la cuantía defraudada a efectos de tipificación atenderá a los distintos conceptos tributarios por los que un hecho imposible sea susceptible de liquidación.

3) de lo dicho se desprende:

a) que no podrán adicionarse impuestos de la misma naturaleza, en los que la defraudación no alcance la cifra de 120.000 euros;

b) tampoco podrán hacerlo, cuando las cuantías defraudadas, unas sean constitutivas de delito y otras de infracción administrativa;

c) no podrán adicionarse tampoco impuestos de diversa naturaleza, cuando todos ellos o alguno o algunos, no alcancen la cuantía precisa para integrar el delito.

De la previsión legal del art. 349 (ahora 305-2 C.P.), se deduce la imposibilidad de considerar conjuntamente a efectos de cuantificar la defraudación, las infracciones administrativas (cuantía inferior a 120.000 euros) y las de carácter delictivo superiores a tal cifra. Pero no queda despejada la duda si sería factible adicionar defraudaciones delictivas consecutivamente realizadas del mismo impuesto.

6. Se hace necesario llegados a este punto recordar los requisitos, que con reiteración ha venido establecido esta Sala, para poder estimar el delito continuado:

a) diversidad o pluralidad de acciones, las cuales se refunden o aglutinan merced a dos criterios legales, uno de ellos subjetivo y el otro de naturaleza objetiva, esto es, ejecución de un plan preconcebido, lo que equivale al dolo unitario o designio único, mediante el cual, lo plútime, se unifica en una sola infracción, gracias a que, el agente o agentes conciben como único lo que necesita para su perpetración acciones fragmentadas... o aprovechando idéntica ocasión, expresión un tanto enigmática que, esta Sala, con una hermenéutica que permita aplicar lo que el legislador expresa tan oscuramente, ha interpretado como ocasión semejante, parecida o análoga.

b) homogeneidad de precepto penal violado, pues, la pluralidad de acciones o de omisiones, ha de infringir los mismos o semejantes preceptos penales.

c) no se refiere la definición legal a la unidad o pluralidad de sujetos activos, con lo cual, no parece este obstáculo insuperable, aunque, de ordinario, se requerirá que los sujetos activos, es decir, los partícipes en las acciones que se trata de refundir, sean los mismos.

d) los sujetos pasivos pueden ser el mismo o distintos, pues el art. 69 bis se refiere a la ofensa a uno o varios sujetos.

e) finalmente los lugares y fechas de comisión de hechos delictivos, aunque el precepto no aluda a ellos, pueden ser diversos, si bien se comprende que un distanciamiento temporal prolongado o una distribución geográfica distante entre los diferentes hechos delictivos contemplados en su singularidad, puede romper todo vínculo de unión entre las acciones e imposibilitar la aplicación de la figura del delito continuado.

7. La sentencia de esta Sala n.º 2476/2001 (LA LEY JURIS. 368/2003) al tratar del delito continuado nos dice que «el delito fiscal tiene cierta semejanza con muchos delitos contra el patrimonio y el orden socioeconómico» y si tiene tal semejanza ello significa que formalmente no se halla inserto en el título correspondiente de delitos patrimoniales, a los que el n.º 2 del art. 74 (en su momento inciso 2 del párrafo 1.º del 69 bis CP de 1973) se refiere para someterlo, en caso de continuidad delictiva, a un régimen punitivo distinto.

Se ha dicho que por analogía in bonam partem la continuidad delictiva puede extenderse a otros delitos de indudable contenido patrimonial, como puede ser el de malversación de caudales públicos. También en el delito fiscal es indudable la existencia de un componente patrimonial, si consideramos que el bien jurídico protegido en el art. 305 es el patrimonio de la Hacienda Pública en su dimensión recaudatoria y perfectamente podría alcanzar la previsión del n.º 2 del art. 74.

8. Realmente la doctrina científica más destacada no ha considerado que el delito fiscal integre una modalidad de delito patrimonial...

...pues, que el bien jurídico protegido no es exclusivamente el patrimonio estatal, afectado indirectamente, sino la perturbación ocasionada a la actividad recaudatoria del mismo, como presupuesto básico para cubrir patrimonialmente imperiosas necesidades públicas.

9. En nuestra hipótesis se sigue manteniendo la duda acerca de si es posible la aplicación del n.º 1 del art. 69 bis CP de 1973, pero tal cuestión jurídica debe quedar fuera de este motivo porque no ha sido propugnado por ningún recurrente, no habiendo tenido las partes posibilidad de contradecir este extremo, amén que podría ocasionar un aumento de la pena (non reformatio in peius) sin propugnarla en recurso alguno, al ser la prevista en el párrafo 1.º, en principio, de mayor gravedad, dependiendo de la previsión penológica para el caso de considerar en conjunto el perjuicio patrimonial causado.

En el art. 69 bis CP de 1973, inciso primero, la pena podía alcanzar hasta el grado medio de la superior en grado, esto es, podía llegar hasta 10 años de prisión mayor...

10. Desde otro punto de vista el alegato último del Abogado del Estado sobre la posible contradicción entre la prescripción de la obligación tributaria de naturaleza administrativa (4 años) y la prescripción del delito fiscal (5 años), no sería un obstáculo de primer orden para impedir la continuidad.

Sobre esta cuestión ya han recaído numerosas resoluciones de esta misma Sala que ha dejado definitivamente zanjado el problema ...

No obstante tal doctrina, podría la prescripción constituir un argumento excluyente de la continuidad delictiva, si algunos periodos impositivos se han regularizado y otros no, ocasionando un distanciamiento entre una defraudación y otra incumpliendo el requisito espacio-temporal que demanda el delito continuado.

11. En atención a todo lo expuesto podemos concluir lo siguiente:

a) la posibilidad de continuidad delictiva hemos de referirla al n.º 2 del art. 74 C.P., en atención al principio acusatorio, por ser tal modalidad la alegada y combatida por las partes.

b) el delito fiscal no es un delito patrimonial en sentido estricto, según expresa el art. 74-2.º CP («infracciones patrimoniales»).

c) aunque lo reputáramos tal, existe un obstáculo insalvable para estimar la continuidad, cual es, la previsión legal del art. 305.2 (antes 349 CP), en que la delimitación del injusto típico debe atenerse imperativamente a la defraudación de cada impuesto, de tal suerte que resulta excluida toda posibilidad de aglutinar defraudaciones inferiores a 120.000 euros con otras superiores a esta cifra.

Ello supone un apartamiento del criterio o fundamento jurídico que impone la continuidad delictiva en delitos patrimoniales, previsto en el art. 74-2.º CP Según tal precepto cualquier quebranto al patrimonio ajeno (sea de un euro o de un millón) debe adicionarse y conceptuarse

como un sólo ataque. Tal idea no se ajusta a la filosofía del delito fiscal, en el que no es posible aglutinar una defraudación de 19.000 euros con otra de 21.000, lo que repugna al principio sustentador de la contemplación unitaria de las diversas infracciones patrimoniales a efectos de configurar el delito continuado.

En definitiva, si partimos de que el delito fiscal, como precepto en blanco, debe integrarse con preceptos administrativos, harto cambiantes, es lógico que el legislador excluya de forma indirecta la consideración conjunta de los diversos delitos fiscales, si cada ejercicio tributario puede estar sometido en su reglamentación a condicionamientos en alguna medida dispares, lo que le privaría de la homogeneidad del dolo, que prácticamente se renovarían en cada año fiscal. Como es lógico quedaría excluido el ejercicio de 1994, por los propios argumentos aducidos para estimar el motivo.

El motivo debe ser acogido, procediendo a una nueva individualización de la pena.

Fallo

Que debemos DECLARAR Y DECLARAMOS HABER LUGAR al recurso de casación interpuesto por el Sr. ABOGADO DEL ESTADO, por estimación de su Motivo Quinto ■

■ Juzgado Mercantil n.º 2 (Bilbao)

■ Sentencia de 11 de Octubre de 2006.

■ Ponente: Etxarandio Herrera, Edorta Josu.

Ley concursal. Prelación de créditos frente a la Seguridad Social.

La Tesorería General de la Seguridad Social recurrió el informe del administrador concursal en cuanto calificaba los distintos créditos del concurso, lo que da lugar a un examen minucioso por parte de la sentencia, de las diferentes posiciones defendidas en relación a los arts. 91 y 92 de la Ley 22/2003 de 9 de Julio.

Fundamentos de Derecho

Tercero.- En punto al segundo capítulo de «litis» en la demanda de la TGSS, el régimen de cálculo del privilegio general, polémico, ha de arraigar en la misma tendencia exegética adstringenda.

El privilegio de art. 91.4.º LECO se entiende variable y complementario, a juicio del disponente, desde los términos literales de la norma:

1.º) Hay divorcio entre la base de cálculo (todos los créditos de Derecho Público), y la base de clasificación (unos privilegiados especialmente, otros en general, algunos ordinarios, y otros subordinados).

Ello resulta de que el art. 91.4.º LECO se refiere a unos créditos privilegiados por su naturaleza, y del ejercicio de ese privilegio sólo hasta un porcentaje del importe del «conjunto de los créditos de... la Seguridad Social» (como de la Hacienda Pública). Esto es, se afirma el carácter privilegiado de una condición de créditos, para pasar a establecer un tope o «plafón» hasta el cual puede ejercerse el privilegio decretado.

2.º) La necesaria deducción del privilegio del art. 91.4.º, de todo otro preferente en LECO. Es así que la norma explícitamente excluye de entre esos créditos privilegiados por su naturaleza, en concreto, los que «no gocen de privilegio especial conforme al apartado 1 del artículo 90, ni del privilegio general del número 2.º de este artículo».

Debe admitirse que la inconsistencia de la literalidad del art. 91.4.º LECO permite soluciones aritméticas variadas, de las que se han ido decantando mayoritariamente dos, que no se consideran las más ajustadas a tales presupuestos literales:

a) Descuento del crédito dotado del más intenso privilegio general de art. 91.2.º LECO -como si hubiera privilegiados especiales-, así como de lo subordinado de art. 92.4.º LECO, para formar la base de cálculo de la mitad hasta la que cabe ejercitar el privilegio general inferior, de art. 91.4.º LECO. Es la tesis de la Audiencia Provincial de Barcelona, y puede ser que prevalezca en la Sección 28.ª de la Audiencia Provincial de Madrid.

Es la línea de cálculo que propugna la administración concursal.

b) Aplicar el 50% a todo el crédito iuspúblico, con independencia de su privilegio o antiprivilegio (subordinación), la catalogación de privilegio general de art. 91.4.º LECO, para luego descontar de los privilegiados aquellos que cuenten con mejor privilegio, especial, o de art. 91.2.º LECO. Está magistralmente explicado en sentencias del Juzgado de lo Mercantil n.º 5 de Madrid.

A pesar de que, por prospección de la tesis que aparenta prosperará, el Juzgado de lo Mercantil n.º 1 de Bilbao, ha asumido inclinarse por la primera de las tesis, no obstante razonar ampliamente sobre la que aquí se mantiene -e incluso secundó en anterior decisión-, no llega a persuadir, salvo a propósito de que gana mayoría en las sentencias de los Juzgados.

Desde luego, el privilegio general de art. 91.4.º LECO aparece expresamente residual de otro mejor privilegio, pero no hay fórmula de conciliar la exégesis contraria a una amplitud de las ventajas del Fisco en la comunidad de pérdidas del concurso, que no incluir los créditos subordinados en la base de cálculo, puesto que incluirlos conduciría irremediabilmente a privilegiar el crédito, o por mejor decir, facultaría el ejercicio del privilegio en mayor medida, lo que contraría la filosofía de la subordinación, y el carácter de hipocrédito del subordinado.

En ello hay acuerdo bastante general entre los Juzgados de lo Mercantil, y por ello, la línea b) tiene a declinar, por mucho que sus apoyos textuales y metodológicos no tengan reproche.

Ahora bien, de la línea a) se sigue sin comprender la razón legal para excluir de la base de cálculo a los créditos privilegiados con mejor preferencia que la de art. 91.4.º LECO, porque no está en la norma. Todo el crédito iuspúblico está privilegiado por dicho precepto, pero sólo se puede ejercer hasta el límite del 50%, descontado aquello que goce de mejor preferencia con base en otro precepto.

Poniéndolo en números de acuerdo con lo probado, la idea es que todos los créditos iuspúblicos están privilegiados, es decir, el crédito total de 964.842,13 euros, aunque sistemáticamente deben soslayarse los créditos subordinados, 214.882,58 euros certificados como recargos e intereses, que nunca pueden venir privilegiados por su naturaleza, y no deben contribuir a privilegiar otro tipo de créditos, prededuciéndose de la base de cálculo, que queda en 749.959,55 euros, pero sólo cabe ejercer el privilegio general residual de art. 91.4.º LECO hasta el cincuenta por ciento del conjunto, excluyendo de éste el crédito ya más privilegiado, por cuotas obreras retenidas de art. 91.1.º LECO, ascendente a 57.863,84 euros, y así, el privilegio general alcanzaría a 317.115,93 euros (la mitad menos lo mejor privilegiado), y el resto sería ordinario (432.843,62 euros). De ahí, que determinado quantum hipotéticamente privilegiable (en nuestro caso, 30.431,93 euros), no puede ejercer privilegio, ni siquiera el general residual, y quedaría como ordinario.

Ahora bien, fijar un pronunciamiento con este detalle, en el supuesto, no corroboraría la aplicación normativa de la administración concursal, quien no estuvo en sintonía con lo que opina el Juzgador, y además supondría un empeoramiento de las condiciones crediticias de la TGSS impugnante que, a pesar de ver incrementado su crédito total respecto del Informe, estaría como acreedor privilegiado por debajo de lo que se le califica en aquél y asume la deudora concursada, y en fin, se produciría una incongruencia en la sentencia respecto del debate de las partes.

Hasta que no exista una doctrina de apelación contraria, el Juzgador en pro de la corrección de las operaciones clasificatorias de las administraciones concursales que se alinean con su criterio, no las ha de modificar por la existencia de una mayoría de sentencias de primera instancia escoradas hacia una solución más simplista. Pero en los supuestos, como el de autos, cuando la administración concursal se inclina por esta otra tesis, tampoco puede, por un prurito de interpretación judicial pretendidamente más científica, fallar in peius del acreedor impugnante. Así pues, se asumirán los cálculos que la contestación a la demanda de la administración concursal consigna.

...

Fallo

Con estimación parcial de las pretensiones de la TESORERÍA GENERAL DE LA SEGURIDAD SOCIAL, y desestimación íntegra de las ... debo declarar como declaro como texto definitivo de la lista de acreedores:

1.- La cuantificación y clasificación de los créditos concursales de la Tesorería General de la Seguridad Social, con el siguiente detalle:

- Crédito total: 964.842,13 euros.
- Con privilegio general de art. 91.2.º LECO: 57.863,84 euros.
- Con privilegio general de art. 91.4.º LECO: 347.548,85 euros.
- Ordinario: 347.548,85 euros.
- Subordinado de art. 92.3.º LECO: 10.394,64 euros.
- Subordinado de art. 92.4.º LECO: 204.487,94 euros. ■

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

■ Jose Manuel Calderón Carrero

Profesor de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de La Coruña.
Miembro de la AEDAF

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera) de 12 de enero de 2006

■ **Asunto:** C-494/03

■ **Partes:** Senior Engineering Investments BV y Staatssecretaris van Financiën

■ **Síntesis:** Directiva 69/335/CEE – Impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales – Régimen nacional que somete a una sociedad de capital (filial) al impuesto sobre las aportaciones con ocasión de una aportación efectuada por su sociedad matriz (matriz) en favor de su filial (subfilial) – Impuesto sobre las aportaciones – Aumento del capital social – Aportación a la cuenta de “prima de emisión” – Incremento del patrimonio social – Aumento del valor de las participaciones sociales – Prestación efectuada por un socio – Aportación realizada por el socio del socio – Aportación a una filial – “Verdadero beneficiario” – Percepción del impuesto sobre las aportaciones una sola vez (en la Comunidad) – Artículo 52 del Tratado CE (actualmente artículo 43 CE, tras su modificación) – Libertad de establecimiento – Práctica nacional que exime del impuesto a la sociedad de capital (filial) únicamente si su filial (subfilial) está establecida también en dicho Estado miembro.

I. Comentario

En esta Sentencia el Tribunal examina la adecuación a la Directiva 69/335/CEE del gravamen realizado por la Hacienda Pública holandesa denominado “kapitaalbelasting” (impuesto sobre las aportaciones), respecto a la sociedad Senior Engineering Investments BV (en lo sucesivo, «Senior BV» o «filial») con ocasión de una aportación financiera realizada por su sociedad matriz, Senior Engineering Investments Ltd. (en lo sucesivo, «Senior

Ltd.» o «matriz»), a la cuenta de «prima de emisión» de su filial, Senior Engineering Trading Gesellschaft für Autozulieferteile mbH (en lo sucesivo, «Senior GmbH» o «subfilial»).

El Tribunal analiza si el gravamen está justificado en base a que la sociedad residente en los Países Bajos ha resultado beneficiada por el aumento de capital realizada mediante el aumento de la prima de emisión en sede de la sociedad subfilial, Senior GmbH residente en Alemania efectuado por la matriz del Grupo, Senior Ltd.

Es relevante señalar que Senior BV no aumenta su cifra de participación en Senior GMBH, sino que en base a la aportación de un tercero, la matriz del Grupo, la filial resulta beneficiaria de la operación de acuerdo con el impuesto sobre las aportaciones establecido por los Países Bajos generando un hecho imponible en este país, además de donde efectivamente se realiza la aportación, Alemania.

A pesar de que jurídicamente Senior BV no realiza una aportación al capital social de Senior GMBH el Tribunal considera que económicamente dicha aportación la ha beneficiado al aumentar el valor de las participaciones de ésta. Por lo que el Tribunal concluye que la aportación de la matriz a la subfilial debe ser considerada una prestación efectuada por un socio para la filial.

Sin embargo, a pesar de que un mismo hecho tiene dos efectos económicos diferentes, el Tribunal asocia como un único hecho gravable la aportación realizada y no entiende que haya dos, como realizaban los Países Bajos, al calificar de accesorio el efecto en la Senior BV.

El Tribunal clarifica que una aportación a una Sociedad sólo puede gravarse una vez en la Comunidad, siendo irrelevante a estos efectos que el Estado donde se localice la operación exima de tributación a la misma.

2. Antecedentes:

Senior BV es una sociedad de responsabilidad limitada neerlandesa cuyas participaciones sociales pertenecen en su totalidad a la sociedad inglesa Senior Ltd. A su vez, Senior BV es propietaria de todas las participaciones sociales de la sociedad alemana Senior GmbH.

El 8 de diciembre de 1997, la sociedad matriz, Senior Ltd., realizó una aportación por importe de 10.071.000 DEM (es decir, 11.349.000 NLG) a su subfilial, Senior GMBH, siendo abonada principalmente a la cuenta de «prima de emisión».

En Alemania, Senior GmbH no fue sometida a ningún gravamen por esta operación, dado que dicho Estado miembro había suprimido el impuesto sobre las aportaciones desde el 1 de enero de 1992 sobre la base del artículo 7, apartado 2, de la Directiva 69/335.

En los Países Bajos, Senior BV hubo de pagar un importe de 113.490 NLG en concepto de impuesto sobre las aportaciones.

Senior BV interpuso entonces un recurso en el que impugnaba la procedencia de dicho impuesto. El recurso fue desestimado por el inspector tributario y por el Gerechtshof te's-Gravenhage, por lo que Senior BV recurrió en casación contra la resolución de este órgano jurisdiccional.

3. Cuestiones planteadas

- 1) ¿Permite el artículo 4, apartado 2, letra b), de la Directiva [69/335] exigir a una sociedad el impuesto sobre las aportaciones por la aportación financiera efectuada de modo directo e informal por la sociedad matriz de dicha sociedad a una filial de ésta? En caso de respuesta afirmativa, ¿qué circunstancias son pertinentes al respecto? ¿Es pertinente, en particular, que, desde un punto de vista económico, dicha sociedad sea la "verdadera beneficiaria" de esta aportación financiera realizada de modo directo e informal?
- 2) ¿Prohíbe la libertad de establecimiento recogida en el artículo 52 [del Tratado CE], en relación con el artículo 58 [del Tratado CE (actualmente artículo 48 CE, tras su modificación)], que las autoridades tributarias de un Estado miembro sigan una práctica que consiste en no exigir a una sociedad el impuesto sobre las aportaciones por la aportación financiera efectuada de modo directo e informal por su matriz a su filial, siempre que dicha filial esté establecida en ese Estado miembro? A este respecto, ¿es pertinente el hecho de que a nivel del grupo de empresas se exija un impuesto sobre las aportaciones superior al que se habría exigido si tanto dicha sociedad como su filial hubieran estado establecidas en los Países Bajos, habida cuenta de que, en el presente asunto, la Directiva autoriza a someter al impuesto sobre las aportaciones tanto a dicha sociedad como a su filial?

4. Fallo:

El Tribunal de Justicia (Sala Primera) declara:

En circunstancias como las del asunto objeto del procedimiento principal, el artículo 4, apartado 2, letra b), 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 la Directiva 85/303/CEE del Consejo, de 10 de junio de 1985, en relación con el artículo 2, apartado 1, y con el sexto considerando de la misma, se opone a que un Estado miembro someta al impuesto sobre las aportaciones a una sociedad de capital (filial) con ocasión de una aportación realizada por su sociedad matriz (matriz) a su filial (subfilial).

El Tribunal de Justicia no se pronuncia sobre la segunda cuestión planteada.

5. Fundamentos de la Sentencia

Sobre la primera cuestión

A la primera cuestión, el Tribunal de Justicia contesta señalando que en virtud de los hechos descritos por el órgano jurisdiccional que remite la cuestión al tribunal se des-

prende que los fondos de que se trata fueron abonados a la subfilial (Senior GmbH) en el marco de una aportación realizada en su favor; sin que en los hechos haya ningún dato que permita afirmar que las circunstancias de dicho asunto constituyen una situación excepcional en la que otra sociedad, como, por ejemplo, la filial (Senior BV), deba ser considerada la «verdadera beneficiaria» de la citada aportación.

Por lo tanto el Tribunal pasa a examinar la operación a la luz de la Directiva 69/335/CEE del Consejo, de 17 de julio de 1969, determinando que por un lado, el artículo 4, apartado 1, letra c), de esta Directiva obliga a someter al impuesto sobre las aportaciones el aumento del capital social de una sociedad de capital mediante la aportación de bienes de cualquier naturaleza; mientras que por otro el artículo 4, apartado 2, letra b), de la misma Directiva dispone que los Estados miembros pueden someter al impuesto sobre las aportaciones el incremento del patrimonio social de una sociedad de capital por medio de prestaciones efectuadas por un socio (o accionista) que no supongan un aumento del capital social, sino que puedan aumentar el valor de las participaciones sociales (o de las acciones).

El Tribunal entiende señala que la subfilial (Senior GmbH) está sujeta al impuesto sobre las aportaciones por la aportación examinada por los siguientes motivos:

- Parte de la idea de que el abono de la aportación financiera «incrementó el patrimonio social» de la subfilial (Senior GmbH).
- En segundo lugar entiende que tal aportación «podía aumentar el valor de las participaciones sociales» de la misma sociedad. A raíz de esta aportación, las participaciones sociales de la subfilial (Senior GmbH) tienen en la práctica mayor valor.
- En tercer lugar, la aportación de que se trata se configura como una «prestación efectuada por un socio».

Además señala que carece de relevancia que la aportación de que se trata haya podido incrementar asimismo el patrimonio social de la filial (Senior BV). Indicando que este incremento no es más que un efecto económico automático y accesorio de la aportación realizada en favor de la subfilial (Senior GmbH). No existe pues un consiguiente aumento del patrimonio social de la filial (Señor BV) que pueda ser objeto de tributación separada.

El Tribunal continua argumentando que con arreglo al tenor literal de la Directiva una aportación de capital sólo puede ser gravada una vez, siendo irrelevante a estos efectos que Alemania, país de residencia de la subfilial (Señor GMBH) haya renunciado a la no tributación de la operación al suprimir en 1992 el impuesto sobre las aportaciones. Por lo que concluye que es contraria al tenor literal de la Directiva la tributación de la operación en los Países Bajos.

... ○ ...

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera) de 12 de enero de 2006

■ **Asunto:** C 354/03, C 355/03 y C 484/03

■ **Partes:** Optigen Ltd, Fulcrum Electronics Ltd, Bond House Systems Ltd y Commissioners of Customs & Excise

■ **Síntesis:** Sexta Directiva sobre el IVA – Artículos 2, punto 1, 4, apartados 1 y 2, y 5, apartado 1 – Deducción del IVA soportado – Actividad económica – Sujeto pasivo que actúa como tal – Entrega de bienes – Operación que forma parte de una cadena de entregas en la que interviene un operador incumplidor o un operador que utiliza sin autorización un número de identificación a efectos del IVA – Fraude en cadena.

I. Comentario

En el caso aquí comentado, el Tribunal se pronuncia acerca de uno de los temas que mayor relevancia ha adquirido en el derecho fiscal de los países desarrollados en los últimos tiempos: el fraude a efectos del IVA. El fraude en el IVA se ha convertido en un problema muy importante en el ámbito comunitario, siendo el fraude en cadena, o fraude “carrusel” una de las prácticas más habituales de implementarlo.

El fraude en cadena tiene varias variantes, aunque generalmente suele consistir en al menos tres partes situadas en al menos dos Estados Miembros, en el que al menos una parte (the missing trader en el argot comunitario) no ingresa en la Hacienda Pública el IVA repercutido, y percibido, de sus clientes, que si lo han soportado (y deducido), procediendo a desaparecer después de realizar varias operaciones. Dicho esquema se puede reproducir en varios Estados miembros y con más que tres partes implicadas.

A pesar de lo que pueda parecer en dicha cadena de fraude pueden existir partes “inocentes”, desconocedoras totalmente de que su proveedor está implicado en una operación de fraude al IVA y que en muchos casos son utilizados por los integrantes del operativo de fraude como “legitimadores” del operativo.

En este caso el Tribunal tiene ocasión de fijar en esta Sentencia la doctrina aplicable a este tipo de operaciones, poniendo en relación el derecho de los Estados Miembros a luchar contra el fraude con el derecho a la deducción de la cuota soportada, y como no podía ser de otro modo, crear seguridad jurídica a las partes que intervienen en el comercio intracomunitario.

De los argumentos del Tribunal puede extraerse la conclusión de que no es admisible la presunción de que el sujeto pasivo conoce, o tiene el deber de conocer, que su proveedor ha cometido un fraude en el IVA, ni siquiera en el caso de que este le haya vendido a un precio inferior al de mercado.

De acuerdo con la doctrina del Tribunal el derecho a la deducción de un operador económico no puede verse afectado por el hecho de que en la cadena de entregas de la que forman parte dichas operaciones sea constitutiva de fraude al impuesto sobre el valor añadido, siempre que el operador sea inocente respecto al fraude.

Esta jurisprudencia debe ser tenida en cuenta por la autoridades fiscales de los Estados Miembros a la hora de aplicar las medidas antiaplicación creadas para evitar los fraudes carrusel, como puede ser el caso de la fijada por España en la Ley 36/2006 de prevención del fraude fiscal que introduce un nuevo supuesto de responsabilidad subsidiaria para quien adquiera mercancías procedentes de "tramas organizadas" en las que se ha producido el impago del IVA en la fase anterior, debiendo no aplicarse en aquellos casos en que la Administración no pueda probar que el sujeto pasivo del IVA ha participado efectivamente en el fraude.

2. Antecedentes

La actividad de las sociedades Optigen, Fulcrum y Bond House consistía principalmente en la compra de microprocesadores a empresas radicadas en el Reino Unido y en la reventa de éstos a compradores establecidos en otro Estado miembro.

Estas tres sociedades solicitaron diversas devoluciones del IVA soportado por la compra de microprocesadores durante el ejercicio 2002. Los Commissioners denegaron dicha solicitud en la medida que las operaciones de las que se derivaban dichas devoluciones formaban parte de las cadenas de entregas en las que había intervenido constituyendo lo que se denominó un fraude «en cadena».

Así se ha organizado en principio un fraude «en cadena» siguiendo estas modalidades:

- Una sociedad (A) establecida en un Estado miembro vende bienes a una sociedad (B) establecida en un segundo Estado miembro.
- La sociedad B, que es el operador incumplidor o que utiliza sin autorización un número de identificación a efectos del IVA usurpado, revende esos bienes a muy bajo precio a una sociedad intermediaria (C), establecida en ese segundo Estado miembro. Las ventas posteriores pueden de este modo realizarse obteniendo beneficios. La sociedad B devenga el IVA que grava la compra de tales bienes, pero, al haberlos utilizado para operaciones imponibles, tiene asimismo derecho a deducir dicho IVA como cuota del impuesto soportado. En cambio, está sujeta al IVA repercutido facturado a la sociedad C, pero desaparece antes de abonar su importe al Tesoro Público.
- La sociedad C revende a su vez los bienes de que se trata a otra sociedad intermediaria (D) en el segundo Estado miembro, abonando el IVA repercutido al Tesoro Público después de haber deducido el impuesto soportado, y así sucesivamente, hasta que una sociedad, en el segundo Estado miembro, exporta esos bienes a otro Estado miembro. Esa exportación está exenta del IVA, pero la sociedad

exportadora, sin embargo, tiene derecho a pedir la devolución del IVA soportado por la compra de dichos bienes. Cuando el comprador es la sociedad A, se trata de un verdadero fraude «en cadena».

Optigen y Fulcrum impugnaron las decisiones de los Commissioners ante el VAT and Duties Tribunal, London. Éste decidió acumular los dos asuntos, denegando en ambos casos el derecho a la devolución, por lo que ambas compañías recurrieron la resolución del VAT and Duties Tribunal, London, ante la High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division.

Bond House interpuso un recurso ante el VAT and Duties Tribunal, Manchester, contra la decisión de los Commissioners, que asimismo negó el derecho a la deducción del IVA, por lo que Bond House recurrió esta resolución ante la High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division

3. Cuestiones planteadas

- 1) Mediante su primera cuestión en cada uno de los asuntos, el órgano jurisdiccional remitente pretende que se dilucide, por una parte, si operaciones como aquellas de que se trata en el asunto principal, que no constituyen en sí mismas fraude al IVA, pero que forman parte de una cadena de entregas en la que otra operación, anterior o posterior a éstas, incurre en tal fraude, sin que el operador económico que efectúa las primeras operaciones tenga conocimiento de ello o pueda tenerlo, constituyen entregas de bienes efectuadas por un sujeto pasivo que actúa como tal y una actividad económica en el sentido de los artículos 2, punto 1, 4 y 5, apartado 1, de la Sexta Directiva y, por otra parte, si en tales circunstancias puede limitarse el derecho de ese operador económico a la deducción del IVA soportado.
- 2) Mediante su segunda cuestión en cada uno de los asuntos, el órgano jurisdiccional remitente pretende que se dilucide si la exclusión del régimen del IVA de las operaciones realizadas por una parte inocente, pero que forma parte de un fraude en cadena realizado por otros, viola los principios generales de proporcionalidad, igualdad de trato o seguridad jurídica.

4. Fallo

El Tribunal de Justicia (Sala Tercera) declara:

Operaciones como las controvertidas en el litigio principal, que no son constitutivas en sí mismas de fraude al impuesto sobre el valor añadido, son entregas de bienes efectuadas por un sujeto pasivo que actúa como tal y una actividad económica en el sentido de los artículos 2, punto 1, 4 y 5, apartado 1, de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios - Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, en su versión modificada por la Directiva 95/7/CE del Consejo, de 10 de abril de 1995, puesto que cumplen los criterios objetivos en que se basan dichos conceptos,

con independencia de cuál sea la intención de un operador diferente del sujeto pasivo afectado que interviene en la misma cadena de entregas y/o del posible carácter fraudulento, del que dicho sujeto pasivo no tenía conocimiento ni podía tenerlo, de otra operación que forma parte de esa cadena, anterior o posterior a la operación realizada por el referido sujeto pasivo. El derecho de un sujeto pasivo que efectúa tales operaciones a deducir el impuesto sobre el valor añadido soportado no puede verse afectado por el hecho de que en la cadena de entregas de la que forman parte dichas operaciones, sin que ese mismo sujeto pasivo tenga conocimiento de ello o pueda tenerlo, otra operación, anterior o posterior a la realizada por este último, sea constitutiva de fraude al impuesto sobre el valor añadido.

El Tribunal de Justicia no se pronuncia sobre la segunda cuestión planteada.

5. Fundamentos de la Sentencia

Sobre la primera cuestión

A la primera cuestión, el Tribunal de Justicia contesta señalando que la Sexta Directiva asigna un ámbito de aplicación muy amplio al IVA al referirse, en el artículo 2, relativo a las operaciones imponibles, además de a las importaciones de bienes, a las entregas de bienes y a las prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el interior del país por un sujeto pasivo que actúe como tal.

El Tribunal reexamina, de acuerdo con su jurisprudencia los elementos que determinan la realización del hecho imponible así como el de los conceptos de entregas de bienes y de sujeto pasivo que actúa como empresario, demostrando que estos conceptos, que definen las operaciones imponibles con arreglo a la Sexta Directiva, tienen todos ellos carácter objetivo y se aplican con independencia de los fines y los resultados de las operaciones de que se trate.

El Tribunal llega a señalar que es contraria a los objetivos de la Sexta Directiva la existencia de una obligación de la administración fiscal, con el fin de determinar si una operación concreta constituye una entrega efectuada por un sujeto pasivo que actúa como tal y una actividad económica, de tomar en consideración la intención de un operador diferente del sujeto pasivo afectado que interviene en la misma cadena de entregas y/o el posible carácter fraudulento, del que dicho sujeto pasivo no tenía conocimiento ni podía tenerlo, de otra operación que forma parte de esa cadena, anterior o posterior a la operación realizada por el referido sujeto pasivo.

De todo lo anterior el Tribunal determina que las operaciones de adquisición de microprocesadores, que no se realizan en fraude del IVA, son entregas de bienes efectuadas por un sujeto pasivo que actúa como tal y una actividad económica en el sentido de la Sexta Directiva, puesto que cumplen los criterios objetivos en que se basan dichos conceptos, con independencia de cuál sea la intención de un operador diferente del sujeto pasivo afectado, sin que, tampoco, se puedan ver afectados por la circunstancia de que en la cadena de entregas de la que forman parte dichas operaciones.

Y dado que el derecho a deducción establecido en los artículos 17 y siguientes de la Sexta Directiva forma parte del mecanismo del IVA y, en principio, no puede limitarse. Siendo irrelevante a estos efectos que las operaciones que generan el derecho a la deducción (y a la devolución) formen parte de una cadena de entregas en fraude al IVA.

... ○ ...

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera) de 12 de enero de 2006

■ **Asunto:** C-246/04.

■ **Partes:** Turn- und Sportunion Waldburg y Finanzlandesdirektion für Oberösterreich.

■ **Síntesis:** Sexta Directiva IVA – Artículo 13, parte B, letra b), y parte C, letra a) – Exención de las operaciones de arrendamiento y alquiler de bienes inmuebles – Derecho de opción en favor de los sujetos pasivos – Asociaciones deportivas sin ánimo de lucro – Requisitos.

I. Comentario

De acuerdo con esta sentencia el Tribunal establece que los Estados miembros, cuando conceden a los sujetos pasivos el derecho a la renuncia a la exención en las operaciones derivadas de alquiler de bienes inmuebles (art. 13 c de la Sexta Directiva), pueden distinguir según la naturaleza de las operaciones o las clases de sujetos pasivos, a condición de que respeten los objetivos y los principios generales de la Sexta Directiva, en particular el principio de neutralidad fiscal y la exigencia de aplicación correcta, simple y uniforme de las exenciones previstas.

El Tribunal indica que la Sexta Directiva no especifica bajo que condiciones se puede restringir el derecho a la renuncia a la aplicación de una exención, quedando bajo la competencia de cada Estado miembro el establecimiento de las condiciones para el ejercicio de dicha opción. Sin embargo esta libertad de configuración se ve limitada por el principio de neutralidad.

De esta manera el Tribunal enfatiza y subraya la importancia del principio de neutralidad como límite a las posibilidades de configuración del IVA por los Estados miembros.

Es relevante señalar que en la sentencia que examinamos el Tribunal le indica al órgano jurisdiccional remitente cuales deben ser los criterios para estimar que la configuración del derecho de opción del artículo 13.C de la Sexta Directiva por Austria es contrarios al principio de neutralidad.

El Tribunal señala que se estaremos ante una violación del principio de neutralidad cuando no permita la competencia en igualdad de condiciones a entidades que desempeñen la misma actividad, pero al tener formas jurídicas diferentes, unas se les permita optar y a otras no.

Lo anterior debe interpretarse en el sentido de que las exenciones señaladas en el artículo 13 B Sexta Directiva, como el arrendamiento de inmuebles, pueden ser excepcionadas en los casos señalados por el artículo 13 C Sexta Directiva, sin que estas excepciones puedan ser negadas invocando una aplicación genérica del artículo 13 A de la Sexta Directiva. O en otras palabras, si una entidad no lucrativa arrienda un inmueble y decide acogerse a la renuncia a la exención, el Estado miembro no podrá negar el derecho de opción por ser una entidad no lucrativa, salvo que dicha negativa al ejercicio de opción sea respetuosa con la libre concurrencia.

2. Antecedentes

Turn- und Sportunion Waldburg es una asociación deportiva calificada de asociación sin ánimo de lucro.

En 1997 comenzó a construir un anexo al local de la asociación, una parte del cual se destinaba a la práctica deportiva, mientras que la otra, cuya superficie era aproximadamente una cuarta parte de la superficie total de dicho anexo, debía utilizarse como bar y se alquilaría a un concesionario.

En la declaración del IVA de 1997, la asociación realizó deducciones por un importe total de 39.285 ATS, correspondientes al IVA soportado exclusivamente por la parte del anexo destinada a la explotación del bar, tras renunciar a la aplicación del artículo 6, apartado 1, número 27, de la UStG 1994, relativo a los pequeños empresarios.

Mediante resolución de 27 de agosto de 1999, el Finanzamt denegó dichas deducciones, sosteniendo que una asociación deportiva exenta en virtud del artículo 6, apartado 1, número 14, de la UStG 1994, que no disfruta del derecho a deducir, no podía renunciar a la exención de las operaciones derivadas del alquiler y arrendamiento de bienes inmuebles utilizando el derecho de opción.

En su opinión, la exención personal prevista para las asociaciones deportivas sin ánimo de lucro en el artículo 6, apartado 1, número 14, de la UStG 1994 prima sobre la exención de las operaciones de alquiler y arrendamiento de bienes inmuebles prevista en el artículo 6, apartado 1, número 16, de la UStG 1994.

El recurso interpuesto contra esta resolución fue desestimado por infundado, basándose en que el artículo 6, apartado 1, número 14, de la UStG 1994 prevalece, como ley especial, sobre el número 16 del mismo apartado. Según la administración, el hecho de que la asociación deportiva renunciase a la normativa aplicable a los pequeños empresarios no modificaba en nada la situación jurídica de que se trataba.

La demandante interpuso recurso contra esta resolución ante el Verwaltungsgerichtshof. En su resolución de remisión, este órgano jurisdiccional estimó que la exención de servicios prestados a personas que no practican el deporte o la educación física, tales como el alquiler o la concesión de un bar, no entra dentro del ámbito de aplicación del artículo 13, parte A, apartado 1, letra m), de la Sexta Directiva y, por ello, no puede basarse en dicha disposición. Sin embargo, el Verwaltungsgerichtshof se planteó la cuestión de si la exención de las operaciones de alquiler o arrendamiento efectuadas por asociaciones deportivas sin ánimo de lucro podía basarse en el artículo 13, parte B, letra b), de dicha Directiva.

Tras comprobar que la UStG 1994 no ofrecía a las asociaciones deportivas ninguna posibilidad de optar por someter al impuesto sus operaciones de alquiler y arrendamiento, el se planteó igualmente ciertas cuestiones sobre la interpretación del artículo 13, parte C, de la Sexta Directiva y sobre la posibilidad de excluir a determinados sujetos pasivos de la posibilidad de optar por la tributación, disponible para los demás sujetos pasivos.

3. Cuestiones planteadas

- 1) ¿Debe un Estado miembro ejercer de manera uniforme la facultad que le atribuye el artículo 13, parte C, de la Sexta Directiva [...], en el sentido de conceder a los sujetos pasivos el derecho a optar por la tributación del arrendamiento de inmuebles, a pesar de la exención establecida en el artículo 13, parte B, letra b), de [dicha] Directiva, o bien puede tal Estado miembro diferenciar a tal efecto en función de la clase de operaciones o de los grupos de sujetos pasivos?
- 2) ¿Permite a los Estados miembros el artículo 13, parte B, letra b), en relación con la parte C, letra a), de la [Sexta] Directiva establecer una disposición como la prevista en el artículo 6, apartado 1, número 14, de la [UStG 1994], en relación con el artículo 6, apartado 1, número 16, de la misma Ley, en virtud de la cual la posibilidad de optar por la tributación de las operaciones de arrendamiento y de alquiler se restringe de tal forma que las asociaciones deportivas sin ánimo de lucro quedan excluidas de la posibilidad de ejercer este derecho de opción?

4. Fallo

El Tribunal de Justicia (Sala Tercera) declara:

- 1) Al conceder a sus sujetos pasivos el derecho a optar por la tributación, establecido en el artículo 13, parte 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, los Estados miembros pueden efectuar distinciones según la naturaleza de las operaciones o las clases de sujetos pasivos, a condición de que respeten los objetivos y los principios generales de la Sexta Directiva, en particular el principio de neutralidad fiscal y la exigencia de aplicación correcta, simple y uniforme de las exenciones previstas.

- 2) Compete al órgano jurisdiccional nacional determinar si sobrepasa la facultad de apreciación concedida a los Estados miembros una norma nacional que, al declarar exentas con carácter general las operaciones efectuadas por las asociaciones deportivas sin ánimo de lucro, restringe el derecho de éstas a optar por la tributación de las operaciones de arrendamiento y alquiler; habida cuenta, en especial, del principio de neutralidad fiscal y de la exigencia de aplicación correcta, simple y uniforme de las exenciones previstas.

5. Fundamentos de la Sentencia

Sobre la primera cuestión

Analiza el Tribunal de si los Estados miembros pueden efectuar distinciones según la naturaleza de las operaciones o las clases de sujetos pasivos a la hora de optar entre eximir o someter a tributación el arrendamiento o el alquiler de bienes inmuebles.

Una vez reiterada la jurisprudencia del Tribunal que determina que el gravamen de las operaciones de arrendamiento y alquiler es una facultad reconocida por el legislador comunitario a los Estados miembros como excepción a la norma general, establecida en el artículo 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva, en virtud de la cual las operaciones de arrendamiento y alquiler están exentas del IVA. De ello resulta que los Estados miembros disfrutan de un amplio margen de apreciación en el marco de las disposiciones del artículo 13, parte C, de la Sexta Directiva. En efecto, les compete valorar si conviene o no establecer el derecho de opción, según lo que consideren oportuno en función del contexto existente en su país en un momento dado.

Sin embargo aunque exista esta libertad de apreciación por los Estados, estos deben respetar los objetivos y los principios generales de la Sexta Directiva, en particular el principio de neutralidad fiscal y la exigencia de aplicación correcta, simple y uniforme de las exenciones previstas. Por lo que de acuerdo con el principio de neutralidad fiscal 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. Por lo que, para valorar si los productos o los servicios son similares, carecen, en principio, de pertinencia la identidad del productor o del prestador de servicios y la forma jurídica adoptada por éstos para ejercer sus actividades.

Lo que conduce al Tribunal a determinar que en relación con el derecho de opción de tributar o no tributar respecto a los arrendamientos de bienes inmuebles los Estados miembros tienen plena competencia para determinar si eximirán, o no los alquileres de bienes

inmuebles en las condiciones por ellos fijadas a fin de asegurar la aplicación correcta y simple de la exención y de evitar todo posible fraude, evasión o abuso, pero en todo caso deben respetar el principio de neutralidad.

El Tribunal afirma que puede existir una violación del principio de neutralidad fiscal si una asociación deportiva que tiene por objeto estatutario el ejercicio o la promoción de la educación física no tiene la posibilidad de optar por la tributación, mientras que disponen de dicha posibilidad otros sujetos pasivos que ejercen unas actividades similares y que, por ello, compiten con las de la referida asociación.

Finalmente el Tribunal remite al órgano jurisdiccional la determinación de si en las circunstancias específicas del si la aplicación de una exención general a la totalidad de las operaciones efectuadas por las asociaciones deportivas sin ánimo de lucro, incluido el alquiler de bienes inmuebles, conlleva o no una violación del principio de neutralidad fiscal.

... ○ ...

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA de 19 de enero de 2006

■ **Asunto:** C-265/04

■ **Partes:** Margaretha Bouanich y Skatteverket

■ **Síntesis:** Fiscalidad directa – Libre circulación de capitales – Impuesto sobre los dividendos – Adquisición de acciones – Deducibilidad de los gastos de adquisición de las acciones – Trato distinto de los residentes y los no residentes – Convenio fiscal para evitar la doble imposición.

I. Comentario

De nuevo el Tribunal tienen ocasión para pronunciarse acerca de la compatibilidad con las libertades comunitarias de diversas medidas fiscales nacionales donde se trata de forma discriminatoria a los no residentes. Asimismo en este caso se le ofrece la posibilidad de analizar el efecto que tiene sobre la norma interna la aplicación a un caso concreto de un Convenio de Doble Imposición.

El caso *Bouanich*, constituye la primera aproximación del TJCE al tratamiento en el Estado de la fuente de rentas que este mismo Estado califica como “dividendos”. La legislación sueca distingue entre los accionistas residentes y no residentes en lo que respecta a la tributación de los pagos al accionista cuando se adquieren acciones el fin de amortizarlas: para los accionistas residentes, las enajenaciones a la sociedad emisora se tratan como

ganancias patrimoniales con derecho a deducir los gastos de adquisición de las acciones compradas, gravadas al 30 por 100; en el caso de los no residentes, la adquisición es tratada como una distribución de dividendos que no da derecho a la citada deducción de los gastos de adquisición, gravada también al tipo del 30 por 100 (aunque este tipo se reduce frecuentemente por aplicación de los CDIs). En el caso de los no residentes, la legislación sueca parece que seguía lo dispuesto en el párra. 31 de los Comentarios al art. 13 ModCDI, que permiten tratar como dividendos, en los casos de venta de acciones a la sociedad emisora, la diferencia entre el precio de venta y el valor nominal.

En el marco de una operación de reducción de capital, la sociedad sueca Ratos adquirió en diciembre de 1998 acciones propiedad de la Sra. Bouanich, residente en Francia, por un importe de 917.000 euros. En un primer momento, la Administración sueca exigió un importe del 15 por 100 de dicha cantidad (en aplicación del CDI Francia-Suecia), pero, en vía de recurso, accedió a calcular el impuesto debido por la Sra. Bouanich sobre la diferencia entre el importe obtenido en la enajenación y el valor nominal de las acciones (siguiendo la interpretación propuesta por los Comentarios al art. 13 ModCDI, párra. 31). La Sra. Bouanich, sin embargo, estimó que estaba siendo discriminada con respecto a los residentes en Suecia pues, a estos, se les permitía la deducción de los gastos de adquisición en relación con el cálculo de la ganancia patrimonial mientras que a ella, por el hecho de ser no residente, no se le permitía tal deducción. El tribunal sueco encargado de conocer el recurso preguntó al TJCE (1) si el tratamiento diferenciado del residente y el no residente en situaciones como la planteada por la Sra. Bouanich podía vulnerar las disposiciones en materia de libre circulación de capitales de los art. 56 y 58 TCE; (2) si, en el caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión, sería diferente si el régimen tributario sueco resultara de la aplicación de un CDI, que fija un tipo impositivo inferior de tributación para los accionistas no residentes (con respecto al aplicable a los residentes) y que interpretado a la luz de los Comentarios al ModCDI sólo permite la deducción del valor nominal de las acciones.

El TJCE constató, en primer lugar, que una transmisión de acciones a la sociedad emisora constituye un movimiento de capitales en el sentido del art. 1 Directiva 88/361/CEE y, por consiguiente, se trata de una operación dentro del ámbito de aplicación de los art. 56 y 58 TCE. Igualmente, para el TJCE, la normativa sueca, al hacer más gravoso el tratamiento del accionista no residente, disuade a los inversores no residentes en Suecia de comprar acciones de sociedades de este país y limita las posibilidades de las sociedades suecas de captar capitales en otros Estados comunitarios. Por consiguiente, concluyó el TJCE, la denegación al no residente de la deducción de los gastos de adquisición constituye una restricción a los movimientos de capitales en el sentido del art. 56 TCE.

A continuación, el TJCE examinó si dicha restricción podía estar justificada desde la óptica del art. 58 TCE, que permite las distinciones fundadas en razones objetivas de quienes se encuentran en situaciones diferenciadas, pero no las discriminaciones arbitrarias (vid., por ejemplo, las STJCE *Manninen o Blanckaert*). Según el TJCE, los gastos de adquisición de unas acciones están relacionados directamente con el importe pagado por la compra de las acciones, de modo que los residentes y los no residentes están, a estos efectos, en una

situación comparable, sin que exista razón alguna que justifique la diferencia de trato de los contribuyentes residentes y no residentes en este punto. En consecuencia, afirmó el TJCE, una normativa como la sueca genera una discriminación arbitraria de los accionistas no residentes frente a los residentes.

Si la respuesta a la primera cuestión parecía clara, la segunda confrontaba al TJCE con una decisión ciertamente controvertida: la posibilidad real de que se declarara que un CDI entre dos Estados miembros, interpretado según la doctrina de los Comentarios al ModCDI, fuera declarado contrario al Derecho comunitario. De hecho, esta era la alegación de la Comisión, que consideró que un régimen como el sueco, aplicable en virtud de un CDI y de su interpretación de conformidad con el ModCDI, vulnera los art. 56 y 58 TCE. El TJCE reiteró su jurisprudencia en el sentido de que corresponde a los Estados miembros, en tanto no existan medidas comunitarias, establecer los criterios de imposición de las rentas y el patrimonio. En este contexto, los Estados miembros son libres, en el marco de los CDIs, para fijar los criterios de sujeción a efectos del reparto de la competencia fiscal (vid. *Gilly, SaintGobain y D.*), si bien este reparto de competencias impide introducir discriminaciones contrarias a las normas comunitarias. Sorprendentemente, sin embargo, el TJCE estableció que el término de comparación no era la base imponible correspondiente al residente y al no residente, sino el sistema total derivado de la legislación interna y el CDI. Realmente, la lectura de la sentencia puede resultar complicada si no se acude a la Opinión de la AG Kokott: la AG realizó una comparación de la tributación del residente y el no residente tomando como base el sistema derivado del CDI y el propio de la legislación interna para concluir que, en ciertos casos, el sistema del CDI, a pesar de aplicar tipos inferiores (15 por 100), puede conducir a tratamientos diferenciados (más gravosos) de los no residentes. En estos casos, según la AG, la primacía del Derecho comunitario exige que se abandone el sistema de tributación del CDI para aplicar al no residente las reglas suecas previstas para los contribuyentes residentes. Las afirmaciones del TJCE, son, sin embargo, un tanto crípticas y pueden no reflejar con claridad el hilo conductor del razonamiento del TJCE. Según el TJCE, la discriminación del no residente sólo se verifica si comparando su tributación derivada del CDI (cálculo de la base deduciendo sólo el valor nominal de las acciones y no los gastos de adquisición y aplicación de un tipo del 15 por 100) y la tributación que se derivaría de la aplicación de la legislación interna (cálculo de la base imponible restando el valor nominal de las acciones y los gastos de adquisición, pero aplicación de un tipo del 30 por 100), la deuda tributaria del no residente resultara ser más gravosa con la aplicación de las reglas del CDI. Corresponde al órgano jurisdiccional nacional, precisó el TJCE, comprobar si la aplicación de las reglas del CDI produce efectivamente un resultado más gravoso para el contribuyente no residente que el derivado de la aplicación de las normas propias de la legislación interna. En estos casos, si la tributación del no residente es más onerosa, existirá una vulneración de los art. 56 y 58 Tratado CE.

La STJCE *Bouanich* pone de manifiesto incluso de forma más clara que *Saint-Gobain*, que un CDI, interpretado de conformidad con el ModCDI, como era el caso, puede generar vulneraciones de las libertades comunitarias (libre circulación de capitales, en este caso). El enfoque del TJCE, sin embargo, no nos convence demasiado: en lugar de declarar contra-

rio al Tratado CE el artículo del CDI que produce el efecto discriminatorio o restrictivo, considera que la disposición sólo debe ser apartada e inaplicada en aquellos casos donde exista una tributación desfavorable para el no residente. Allí donde el no residente resulte más favorablemente tratado, de acuerdo con el CDI, que el residente en Suecia, la disposición convencional no planteará ningún problema. La sentencia y sus conclusiones implican un cambio radical de jurisprudencia con un impacto importante, por varias razones: (1) hasta la fecha, cuando en ciertas situaciones y no en otras una norma nacional podía provocar restricciones o vulneraciones a las libertades del Tratado CE (vid., por ejemplo, *Biehl*), sistemáticamente, venía siendo considerada como contraria al Derecho comunitario; como hemos visto, en *Bouanich* el TJCE sólo considera el art. 10 CDI Francia-Suecia como contrario al Derecho comunitario en las situaciones en las que el tratamiento diferenciado del no residente es más gravoso con respecto al residente; (2) parece que existe un intento del TJCE de considerar la tributación del no residente en el seno del CDI como un todo (sin considerar por separado las reglas de cálculo de la base imponible, por un lado, y los tipos impositivos, por otro); en este sentido, *Bouanich* difiere sustancialmente de las conclusiones que el TJCE alcanzó en *Gerritse*, pero se muestra continuista con ésta al considerar comparable la situación de residentes y no residentes cuando no está implicada la toma en consideración de circunstancias personales y subjetivas; (3) es la primera vez que abiertamente, aunque sin decirlo expresamente, el TJCE considera que un artículo de un CDI, interpretado de conformidad con el ModCDI, puede vulnerar el Tratado CE (recuérdese que en *Saint-Gobain* el TJCE aclaró una cuestión que, desde la óptica de los Comentarios al ModCDI, no estaba cerrada completamente).

2. Antecedentes

En el marco de una operación de reducción de su capital social, Ratos adquirió, el 2 de diciembre de 1998, acciones de categoría B propiedad de la Sra. Bouanich, residente en Francia, por un importe aproximado de 8.640.000 SEK (917.000 euros). En el momento del pago, se exigió un impuesto del 15 % del total de dicha cantidad, a saber, un importe de cerca de 1.300.000 SEK (138.000 euros), con arreglo a la Ley de 1970 en relación con el Convenio franco_sueco.

La Sra. Bouanich solicitó a la administración tributaria competente la devolución, con carácter principal, de la totalidad del impuesto recaudado y, con carácter subsidiario, de la parte del impuesto satisfecho por el valor nominal de las acciones compradas.

El 28 de septiembre de 1999, la citada administración tributaria estimó su solicitud subsidiaria y le devolvió un importe de aproximadamente 167.000 SEK (18.000 euros).

La Sra. Bouanich recurrió contra esta decisión ante el Länsrätten i Dalarnas län, solicitando la devolución de la cuota restante del impuesto retenida en la fuente. Al ser desestimado su recurso por sentencia de 29 de marzo de 2001, la demandante en el litigio principal interpuso recurso de apelación ante el órgano jurisdiccional remitente.

3. Cuestiones planteadas

- 1) ¿Permiten los artículos 56 CE y 58 CE que un Estado miembro grave el pago percibido por la compra de acciones con el fin de amortizarlas, abonado por una sociedad de dicho Estado miembro, como si se tratara de dividendos, sin que exista un derecho a deducir los gastos de adquisición de las acciones amortizadas cuando dicho pago se abona a un accionista que no tiene su domicilio ni su residencia habitual en este Estado miembro, mientras que el pago percibido por la compra de acciones de la misma sociedad con el fin de amortizarlas que se abona a un accionista que tiene su domicilio o su residencia habitual en el referido Estado miembro es gravado como si fuera una ganancia patrimonial, con derecho a deducir los gastos de adquisición de las acciones amortizadas?
- 2) ¿La primera cuestión recibe una respuesta negativa, cuando un convenio para evitar la doble imposición entre el Estado miembro donde tiene su domicilio la sociedad y el Estado miembro donde está domiciliado el accionista establece un tipo impositivo inferior al que se aplica a un accionista del primer Estado miembro y a un accionista del otro Estado miembro en caso de compra de acciones con el fin de amortizarlas, remitiéndose a los comentarios sobre el modelo de convenio fiscal de la OCDE, que permiten deducir el importe correspondiente al valor nominal de las acciones amortizadas, ¿permiten los artículos citados en la primera cuestión que en estas circunstancias un Estado miembro aplique una normativa como la que se ha descrito?
- 3) ¿Permiten los artículos 43 CE y 48 CE que un Estado miembro aplique una normativa como la que se ha descrito?

4. Fallo

El Tribunal de Justicia (Sala Tercera) declara:

- 1) Los artículos 56 CE y 58 CE deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa nacional, como la controvertida en el litigio principal, que prevé que, en caso de reducción del capital social, el importe de la adquisición de las acciones pagado a un accionista no residente se grava como una distribución de dividendos sin derecho a deducir los gastos de adquisición de las citadas acciones, mientras que el importe pagado a un accionista residente se grava como ganancia patrimonial del capital mobiliario con derecho a deducir los gastos de adquisición.
- 2) Los artículos 56 CE y 58 CE deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa nacional que resulta de un convenio para evitar la doble imposición, como el convenio entre el Gobierno de la República Francesa y el Gobierno del Reino de Suecia para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, firmado el 27 de noviembre de 1990, que fija un límite máximo a la tributación de los dividendos para los accionistas no residentes inferior al aplicable a los accionistas residentes y, al interpretar dicho convenio

a la luz de los comentarios de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos sobre su modelo de convenio aplicable, autoriza a deducir el valor nominal de dichas acciones del importe de la adquisición de las acciones, salvo en los casos en que, con arreglo a la citada normativa nacional, los accionistas no residentes no sean tratados de manera menos favorable que los accionistas residentes. Corresponde al órgano jurisdiccional remitente determinar si sucede así en el caso concreto en el asunto principal.

5. Fundamentos de la Sentencia

Sobre la primera cuestión el Tribunal comienza su argumentación señalando, como viene siendo habitual en todos los temas relativos a la imposición directa, que la imposición directa es competencia exclusiva de los Estados miembros pero que debe ser ejercida respetando el derecho comunitario, para luego encuadrar el análisis dentro del ámbito de aplicación de las normas comunitarias relativas a la libertad de circulación (artículo 56 CE).

Analizando ya la Ley Sueca de 1970, que somete a los accionistas que han adquirido acciones de una sociedad sueca a normas diferentes según residan o no en Suecia, se determina que la misma atribuye una ventaja fiscal de reducción de la carga fiscal a los residentes en Suecia. Así, se autoriza al accionista residente en Suecia, en caso de compra de acciones por reducción del capital social, a deducir los gastos de adquisición de las citadas acciones, mientras que no se autoriza tal deducción al accionista no residente. Por tanto, el derecho a deducir constituye una ventaja fiscal reservada únicamente a los accionistas residentes.

Por lo tanto el Tribunal concluye que denegar, en caso de compra de acciones, la deducción de los gastos de adquisición de éstas a los accionistas no residentes constituye una restricción a los movimientos de capitales en el sentido del artículo 56 CE.

Dicha limitación ex art 58 CE, apartados 1 y 3 puede estar permitido, siempre que la misma no constituya ni un medio de discriminación arbitraria ni una restricción encubierta de la libertad de circulación de capitales. Sin embargo, como afirma el Tribunal en el punto 38, para que la discriminación sea admisible es preciso que la diferencia de trato afecte a situaciones que no sean objetivamente comparables o resulte justificada por razones imperiosas de interés general.

Los gastos de adquisición están relacionados directamente con el importe pagado por la compra de las acciones, de modo que los residentes y los no residentes están, a estos efectos, en una situación comparable. No hay una situación objetivamente distinta que pueda justificar una diferencia de trato sobre este extremo entre las dos categorías de contribuyentes, por lo que el Tribunal concluye que la Ley de 1970 constituye una discriminación arbitraria a los accionistas no residentes, ya que les impone mayores gravámenes que a los accionistas residentes en una situación objetivamente comparable.

Sobre la segunda cuestión, el Tribunal examina si hay que tener cuenta el convenio franco-sueco para apreciar la conformidad de una normativa fiscal con las normas comunitarias sobre libre circulación.

Si bien la eliminación de la doble imposición es un objetivo de la Comunidad, los Estados miembros son libres, en el marco de los convenios bilaterales para fijar los criterios de imposición de las rentas y del patrimonio dentro del reparto de la competencia fiscal, aunque este reparto no permite a los Estados miembros a introducir una discriminación contraria a las normas comunitarias. Por lo que si los CDI son aplicables al caso, el Tribunal debe tenerlo en cuenta para dar una interpretación del derecho comunitario eficaz para el juez nacional.

Por ello el Tribunal, al examinar la compatibilidad con el derecho comunitario la aplicación del derecho nacional debe tener en cuenta el convenio para evitar la doble imposición, como el convenio franco-sueco aplicable al caso. Y en este caso concluye que el derecho nacional podría establecer una diferencia de trato entre residentes y no residentes prohibida por el Tratado si sólo autoriza a deducir el valor nominal de dichas acciones del importe de la adquisición de las acciones. Correspondiendo al órgano jurisdiccional remitente determinar si sucede así en el caso concreto del asunto principal.

... ○ ...

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA de 9 de febrero de 2006

■ **Asunto:** C-415/04

■ **Partes:** Staatssecretaris van Financiën y Stichting Kinderopvang Enschede.

■ **Síntesis:** Sexta Directiva IVA – Exenciones – Prestaciones de servicios relacionadas con la asistencia social y con la seguridad social así como con la protección y la educación de la infancia o de la juventud.

I. Comentario

En esta Sentencia el Tribunal trata de dilucidar sobre la clasificación del servicio prestado por la Fundación cuando actúa como intermediario entre los padres y los cuidadores independientes. La controversia entre la Fundación y las autoridades tributarias de los Países Bajos se refiere a la imposición del IVA sobre las cantidades que la Fundación cobra a los padres por cada hora en que un cuidador independiente se ocupa del cuidado de un niño, porque la primera considera que se trata de una actividad exenta al ser una de las contempladas en el artículo 13, parte A, apartado 1, a saber la asistencia social, la protección de la infancia y de la juventud, y la educación de la infancia o de la juventud, respectivamente, mientras que la administración tributaria sostiene lo contrario.

El Tribunal, al igual que en sus Conclusiones el Abogado General Jacobs, analizan si el servicio concreto puede enmarcarse dentro de un servicio de asistencia social. El Tribunal señala que para que los servicios prestados por la Fundación como intermediaria puedan quedar exentos con arreglo al artículo 13, parte A, apartado 1, letras g) a i), de la Sexta Directiva, deben estar directamente relacionados con una de las actividades definidas en dichas disposiciones.

En este punto el Tribunal, de una forma similar a la señalada en la Sentencia de 1 de diciembre de 2005, Ygeia, asuntos acumulados C-394/04 y C-395/04, determina que criterios hay que tener en cuenta para determinar que un servicio este directamente relacionado con el servicio de asistencia social, y por lo tanto puede acogerse a una exención de las contempladas en las disposiciones del artículo 13, parte A, apartado 1, letras b), g), h), i), l), m) y n. Reseñar que estas exenciones tienen en común que todas ellas utilizan el concepto de una relación directa entre la prestación de un servicio y una actividad de interés general, con independencia de que la prestación de que se trate la lleve a cabo un organismo de carácter público, social, cultural, asociativo, sin ánimo de lucro u otro similar; y que todas están sujetas a las salvedades establecidas en el artículo 13, parte A, apartado 2, letra b). Por lo tanto si un servicio que no está exento *per se*, está directamente relacionado con ellos podría estar exento de tributación.

Para el Tribunal existirá esta directa relación cuando:

- Que los servicios prestados por el sujeto pasivo puedan incluirse en alguna de las actividades contempladas en el artículo 13, parte A, apartado 1, letras g) a i), de la Sexta Directiva.
- Que el prestatario sea un organismo reconocido en el Estado miembro como de carácter social en el sentido del artículo 13, parte A, apartado 1, letras g) y h), de la Sexta Directiva.
- Que las prestaciones de servicios de que se trate sean indispensables para la realización de las operaciones exentas.
- Que dicha exención no produzca un falseamiento de la competencia, en el sentido de que las prestaciones de servicios no están esencialmente destinados a procurar ingresos suplementarios al prestador por la realización de operaciones efectuadas en competencia directa con las de las empresas comerciales sometidas al IVA.

2. Antecedentes

Stichting Kinderopvang Enschede, la Fundación, es una institución sin ánimo de lucro que garantiza en varios lugares la guarda de niños en edad no escolar y ofrece acogida a escolares en horario extraescolar. Además, dispone de un fichero de padres de acogida [en lo sucesivo, «cuidadores»] que, tras haber sido objeto de control por dicha institución, se

dedican en sus casas a la guarda de niños. Los cuidadores pueden recibir formación a costa de la Fundación.

La Fundación pone en contacto a los padres que opten por la guarda de su hijo en casa de un cuidador con aquellos que figuran en su fichero y que se ajusten lo más posible a sus deseos. A continuación, la Fundación sirve de intermediaria para la celebración de un contrato por escrito entre los padres del niño y los cuidadores. Si, después de algún tiempo, una de las partes desea rescindir el contrato o si no se cumplen sus términos, los padres del niño pueden recurrir de nuevo a los servicios de la Fundación. La Fundación no se hace responsable de los perjuicios que puedan derivarse del incumplimiento del contrato. Tampoco garantiza que los cuidadores presten efectivamente la guarda durante las horas solicitadas.

Por las prestaciones de servicios que realizaba como intermediaria, la Fundación cobraba a los padres, durante el período de que se trata en el litigio principal, la cantidad de 3,45 NLG por niño y hora cuando se utilizaban los servicios de un cuidador. Además, los padres pagaban a éstos la cantidad de 5 NLG por niño y hora.

Por dichas prestaciones de servicios, la Fundación abonó, conforme a la liquidación relativa al período comprendido entre el 1 de enero y el 31 de marzo de 1998, la cantidad de 6.424 NLG en concepto de IVA. Sin embargo, presentó una reclamación ante el inspector competente para solicitar la devolución de dicho impuesto, basándose en lo dispuesto en el artículo 11, apartado 1, letra f), de la Ley de 1968 en relación con el artículo 7, apartado 1, del Decreto de aplicación, así como con el anexo B, letra b), punto 6, de este Decreto, al sostener que de tales disposiciones se deriva que dichas prestaciones de servicios están exentas del IVA. El referido inspector desestimó esta reclamación.

La Fundación interpuso recurso contra dicha resolución de desestimación ante el Gerechtshof te Arnhem que falló a su favor mediante la sentencia de 9 de abril de 2001 por la que anula aquélla. La Staatssecretaris van Financiën interpuso recurso de casación contra dicha sentencia ante el Hoge Raad der Nederlanden, que planteó cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia.

3. Cuestiones planteadas

Debe interpretarse el artículo 13, parte A, apartado 1, letras g), h) e i), de la Sexta Directiva en el sentido de que la prestación de servicios descrita [en la resolución de remisión], consistente en la intermediación en la guarda de niños en edad preescolar y de escolares en horario extraescolar en casas de padres de acogida, debe calificarse de prestación de servicios a los efectos de alguna de las referidas disposiciones.

4. Fallo

El Tribunal de Justicia (Sala Tercera) declara:

El artículo 13, parte A, apartado 1, letras g) y h), de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, en relación con el apartado 2, letra b), de ese mismo artículo, debe interpretarse en el sentido de que sólo pueden quedar exentas, a tenor de dichas disposiciones, unas prestaciones de servicios como intermediario entre quienes buscan y quienes ofrecen un servicio de guarda de niños, realizadas por una entidad de Derecho público o un organismo al que el Estado miembro de que se trate reconozca su carácter social, si:

- el propio servicio de guarda de niños reúne los requisitos para acogerse a la exención previstos en dichas disposiciones;
- dicho servicio es de un tipo o de una calidad tales que los padres no podrían tener garantizado el acceso a un servicio de un valor idéntico sin recurrir a las prestaciones de un servicio de intermediación como el que es objeto del litigio principal;
- tales servicios de intermediación no están esencialmente destinados a procurar unos ingresos suplementarios al prestador por la realización de operaciones efectuadas en competencia directa con las de las empresas comerciales sometidas al impuesto sobre el valor añadido.

5. Fundamentos de la Sentencia

A la hora de determinar si unas prestaciones de servicios como intermediario entre los padres de un niño al que se cuida y los cuidadores, como las que realiza la Fundación, están exentas del IVA en tanto que servicios directamente relacionados con la asistencia social y con la seguridad social, con la protección de la infancia o de la juventud, y/o con la educación de la infancia o de la juventud, el Tribunal parte de la idea de que los servicios deben estar directamente relacionados con una de las actividades señaladas en el artículo 13, parte A, apartado 1, letras g) a i), de la Sexta Directiva.

El Tribunal, a la hora de analizar el caso concreto, toma como punto de partida que la guarda de niños por los cuidadores a la que corresponden las prestaciones de servicios que la Fundación realiza como intermediaria puede incluirse en alguna de las actividades contempladas en el artículo 13, parte A, apartado 1, letras g) a i), de la Sexta Directiva, a saber, la asistencia social y la seguridad social, la protección de la infancia y de la juventud, y la educación de la infancia o de la juventud, respectivamente.

En segundo lugar, el Tribunal señala que las partes del litigio principal admiten que la Fundación es un organismo reconocido por el Estado miembro de que se trata en el sentido del artículo 13, parte A, apartado 1, letras g) y h), de la Sexta Directiva. Por lo que

este punto no ofrece dudas que la Fundación cumple con los requisitos para acogerse a la exención. En cuanto a los cuidadores, dado que son personas independientes a las que no cabe considerar organismos de Derecho público, los servicios de guarda de niños sólo pueden quedar exentos del IVA con arreglo al artículo 13, parte A, apartado 1, letras g) o h), de la Sexta Directiva, en la medida en que los proporcionen «organismos a los que el Estado miembro de que se trate reconozca su carácter social».

En tercer lugar, las prestaciones de servicios que la Fundación realiza como intermediaria deben estar directamente relacionadas con los servicios de guarda de niños para poder quedar exentas del IVA con arreglo al artículo 13, parte A, apartado 1, letras g) a i), de la Sexta Directiva. Por lo que el Tribunal determina que el servicio estará exento si las actividades de selección y formación de cuidadores realizadas por la Fundación permiten seleccionar únicamente a cuidadores competentes, fiables y que pueden garantizar que el servicio de guarda de niños es de una calidad superior al que habrían podido acceder los padres sin haber recurrido a las prestaciones realizadas por dicha institución, entonces éstas pueden considerarse indispensables para acceder a una guarda de niños de calidad.

Correspondiendo al Hoge Raad der Nederlanden comprobar si, en relación con los hechos del litigio del que conoce, el servicio de guarda de niños del que disfrutaban los padres por razón de las prestaciones de servicios que realiza la Fundación en su condición de intermediaria entre los padres y los cuidadores es de un tipo y una calidad tales que no sería posible obtener un servicio de idéntico valor sin la ayuda de un servicio de intermediación como el que ofrece la Fundación.

Asimismo, ante las alegaciones del Gobierno neerlandés que señala que dichas prestaciones de servicios deben excluirse de la exención a tenor del artículo 13, parte A, apartado 2, letra b), de la Sexta Directiva, porque están esencialmente destinadas a procurar a la Fundación ingresos suplementarios por la realización de operaciones efectuadas en competencia directa con las de las empresas comerciales sometidas al IVA, el Tribunal señala que esto debe ser examinado por el órgano jurisdiccional remitente, con el objeto de determinar que la operación no estará exenta si se produce una distorsión de la competencia.

... ○ ...

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA de 9 de febrero de 2006

■ **Asunto:** C-305/03

■ **Partes:** : Comisión de las Comunidades Europeas contra el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte.

■ **Síntesis:** Incumplimiento de Estado – Sexta Directiva IVA – Artículos 2, punto 1, 5, apartado 4, letra c), 12, apartado 3, y 16, apartado 1 – Operación en el interior del país – Subasta pública de objetos de arte importados en régimen de admisión temporal – Comisión de los subastadores

I. Comentario

Para entender la importancia de esta Sentencia en el Reino Unido se debe tener en cuenta que el comercio europeo de obras de arte tiene su principal centro en Londres. Por lo que muchas veces los objetos se importan con carácter temporal al Reino Unido para ser subastados en una de sus múltiples casas de subastas, para luego ser reexportados a terceros Estados.

La importación y la entrega de objetos de arte están exentas del IVA si tales objetos están sujetos al régimen aduanero especial para mercancías en régimen de importación temporal en la Comunidad. Sólo si los objetos son importados con carácter definitivo la Comunidad tras la subasta, se aplicará el IVA. La Base Imponible de esa operación es la base del precio obtenido en la venta en subasta pública, incluido el margen de beneficios del subastador; para luego se reduzca esta cantidad con arreglo al artículo 11, parte B, apartado 6, de la Sexta Directa, de forma que el tipo de gravamen efectivo sea igual al 5 % de la base imponible aplicable.

Sin embargo, el Reino Unido no somete al impuesto al tipo general el margen de beneficios de los subastadores por la venta en subasta pública de objetos de arte importados, por lo que la Comisión, tras el proceso administrativo previo, denunció esta aplicación del Reino Unido ante el Tribunal.

El Tribunal determina que existe una violación del artículo 16 de la Sexta Directiva por el Reino Unido, en el sentido de que en el caso de que un objeto de arte se venda en pública subasta en régimen de admisión temporal, y se importe posteriormente a esta operación en el territorio comunitario, debe distinguirse entre la venta en subasta pública y la importación, y gravar separadamente ambas operaciones. Por lo que el régimen fiscal establecido por el Reino Unido, donde no se considera que exista una operación gravable en el IVA en el caso de la transmisión de la propiedad de un objeto de arte importado para su reventa, que se produzca cuando ese objeto se halla aún incluido en el régimen de

admisión temporal con exención total de los derechos de importación, es contrario a la Sexta Directiva.

Finalmente es relevante considerar las argumentaciones del Tribunal ante una medida nacional que en contra del régimen fiscal establecido en la Sexta Directiva evita mejor uno de los fines de la misma, en este caso la doble imposición. En este caso el sistema establecido por el Reino Unido evita mejor al doble imposición en el IVA, ya que siguiendo el método establecido por la Comunidad el margen de beneficio del subastador se incluye tanto en la base imponible del IVA a la importación y en la de la entrega interna, mientras que el sistema británico sólo gravaba una vez dicho importe.

Desde el punto de vista del Tribunal la obligación de evitar la doble imposición del artículo 16 Sexta Directiva se cumple en este caso, ya que no se grava dos veces al mismo sujeto pasivo, por lo que el sistema establecido respeta dicha mención ya que no se grava dos veces a la misma persona. Esto es indudable, sin embargo la doble imposición puede ser jurídica (gravar dos veces al mismo sujeto), o económica (gravar dos veces la misma renta), como es el caso, sin que el artículo 16 señale exactamente que tipo de doble imposición trata de evitar. Por lo que podemos concluir que el Tribunal señala que la doble imposición que trata de evitar es la doble imposición jurídica, es decir, la doble imposición en sede del sujeto pasivo.

Además debemos tener en cuenta lo que el Tribunal ha señalado, por ejemplo en su Sentencia de 6 de octubre de 2005, en el asunto *Comisión-España*, C-204/03, que los Estados miembros deben aplicar la Sexta Directiva aunque la consideren mejorable en el ámbito de los principios del Sistema IVA como es el principio de neutralidad o la eliminación de la doble imposición, como es el caso.

Por lo que si la medida establecida por el Reino Unido evita la doble imposición de una forma más completa que la medida general establecida por la Sexta Directiva, pero incumple lo establecido en esta, dicha medida será considerada un incumplimiento de Estado.

Además en este caso la medida implementada por el Reino Unido es contraria al principio de neutralidad del IVA ya que el régimen especial, tal como lo aplica el Reino Unido, da lugar en conjunto a una tributación más favorable. Y esto es así, porque los sujetos pasivos pueden ahorrarse impuestos si en primer lugar se importa con carácter temporal un objeto de arte y se subasta, en lugar de importarlo desde un primer momento con carácter definitivo y solamente después subastarlo.

Por ultimo señalar que algunos expertos británicos han señalado que este potencial incremento del IVA para las subastas pone en peligro la consideración de Londres como la capital mundial de las subastas de objetos de arte.

2. Antecedentes

En el Reino Unido se importan los objetos de arte para su eventual venta en pública subasta en el marco del procedimiento de admisión temporal con exención total de los

derechos de importación. En caso de que, una vez subastados, el objeto se importe definitivamente en la Comunidad Europea, el IVA debe calcularse sobre la base del precio obtenido en la venta en subasta pública, incluido el margen de beneficios del subastador. Acto seguido se reduce esta cantidad con arreglo al artículo 11, parte B, apartado 6, de la Sexta Directiva, de forma que el tipo de gravamen efectivo sea igual al 5 % de la base imponible aplicable.

Tras comprobar que, en contra de las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 28, apartado 1 bis, y 28 quater, parte E, punto 1, de la Sexta Directiva, el Reino Unido no somete al impuesto al tipo general el margen de beneficios de los subastadores por la venta en subasta pública de objetos de arte importados, el 17 de marzo de 1997 la Comisión dirigió un escrito de requerimiento a dicho Estado miembro e inició el procedimiento de infracción previsto en el artículo 226 CE.

Para precisar su punto de vista, el 10 de agosto de 1998 la Comisión remitió un escrito de requerimiento complementario al Reino Unido puntualizando que dicho Estado miembro había incumplido las obligaciones que le incumben, no sólo en virtud de los artículos 28, apartado 1 bis, y 28 quater, parte E, punto 1, de la Sexta Directiva, sino también en virtud de los artículos 2, punto 1, 5, apartado 4, letra c), 12, apartado 3, y 26 bis de la misma Directiva.

Al no considerar satisfactorias las respuestas de las autoridades del Reino Unido de 15 de mayo de 1997 y de 12 de octubre de 1998, el 3 de agosto de 2000 la Comisión remitió un dictamen motivado a dicho Estado miembro, requiriéndole para que adoptara las medidas necesarias para atenerse a dicho dictamen dentro de un plazo de dos meses a partir de su notificación.

Mediante escrito de 16 de noviembre de 2000, las autoridades del Reino Unido respondieron manteniendo los puntos de vista expuestos con anterioridad. Por considerar que dicho Estado miembro no había adoptado las medidas necesarias para atenerse al dictamen motivado dentro del plazo concedido, la Comisión decidió interponer el presente recurso.

3. Cuestiones planteadas

La cuestión principal en este litigio es dilucidar si el margen de beneficio del subastador con motivo de la venta en subasta pública de objetos de arte importados en régimen de admisión temporal debe gravarse como una operación en el interior del país con arreglo a los requisitos establecidos en el artículo 16, apartado 1, de la Sexta Directiva. Sin embargo, la Comisión alega igualmente la infracción de los artículos 2, punto 1, 5, apartado 4, letra c), y 12, apartado 3. Por lo tanto, debe comprobarse si realmente queda acreditada la supuesta infracción de dichas disposiciones.

4. Fallo

El Tribunal de Justicia (Sala Tercera) declara:

- 1) Declarar que el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 2, punto 1, 5, apartado 4, letra c), 12, apartado 3, y 16, apartado 1, de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, en su versión modificada por la Directiva 1999/49/CE del Consejo, de 25 de mayo de 1999, al aplicar un tipo reducido del impuesto sobre el valor añadido a la comisión percibida por los subastadores en las subastas públicas de objetos de arte, objetos de colección y antigüedades importados en régimen de admisión temporal.
- 2) Condenar en costas al Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte.

5. Fundamentos de la Sentencia

Siguiendo su doctrina jurisprudencial anterior el Tribunal señala que el análisis de las características del sistema común del IVA permite deducir que respecto a todas las operaciones en el interior de un Estado miembro, el hecho imponible del impuesto está constituido por la entrega de un bien efectuada a título oneroso por un sujeto pasivo que actúa como tal, mientras que, por lo que se refiere a las operaciones de importación, el hecho imponible del impuesto está constituido únicamente por la entrada de un bien en el interior de un Estado miembro, independientemente de que haya o no una transacción, que la operación se efectúe a título oneroso o gratuito, o por un sujeto pasivo o un particular.

En el caso de autos, los objetos de arte importados para ser vendidos en subasta pública están incluidos desde su entrada en la Comunidad en un régimen de admisión temporal con exención total de los derechos de importación, siempre que no se conozca su destino final antes de la venta. Cuando se vende el bien a un comprador de la Comunidad, la importación se efectúa en el Estado miembro en cuyo territorio el bien salga de dicho régimen.

La Sexta Directiva establece dos regímenes fiscales distintos que deben aplicarse en caso de importación y en caso de venta en subasta pública de objetos de arte, respectivamente. Por una parte, en lo que atañe a la importación, la cual está sujeta al IVA en virtud del artículo 2, punto 2, de la Sexta Directiva, el artículo 12, apartado 3, letra c), y, a modo de excepción, el artículo 11, parte B, apartado 6, de ésta establecen un tipo reducido de IVA que debe aplicarse al valor en aduana del bien importado. Por otra parte, en lo tocante a la venta en pública subasta, el efecto del artículo 26 bis, parte C, de la Sexta Directiva es, en particular, determinar la comisión del subastador en relación con el valor global del bien, cuando éste realiza una entrega en el sentido del artículo 5, apartado 4, letra c), de dicha Directiva. Esta comisión constituye, por lo tanto, la base imponible para la venta en pública subasta, gravada al tipo general establecido en el artículo 12, apartado 3, letra a), de la misma Directiva.

De acuerdo con el artículo 7, apartado 3 de la Sexta Directiva, el momento del devengo de la importación definitiva de un bien que desde su entrada en el interior de la Comunidad haya sido incluido en el régimen de admisión temporal se aplaza al momento en que el bien salga de dicho régimen, de la excepción establecida en el artículo 16, apartado 1, de dicha Directiva se desprende que todas las operaciones efectuadas en dicho régimen temporal deben gravarse como si se hubieran realizado en el interior del país tras la importación definitiva de las mercancías.

En consecuencia, en el caso de que un objeto de arte se venda en pública subasta en régimen de admisión temporal, y se importe posteriormente a esta operación en el territorio comunitario, debe distinguirse entre la venta en subasta pública y la importación, y gravar separadamente ambas operaciones.

Por consiguiente, para gravar tanto la importación como la venta en pública subasta conforme a los requisitos establecidos en el artículo 16, apartado 1, de la Sexta Directiva, procede distinguir en el precio de adjudicación entre la parte que corresponde a la comisión del subastador y la que corresponde al valor en aduana del bien importado.

La primera constituye, así, la base imponible para la venta en pública subasta, calculada en virtud del artículo 26 bis de la Sexta Directiva y gravada al tipo general establecido en el artículo 12, apartado 3, letra a), de dicha Directiva, mientras que la segunda corresponde al valor en aduana de la mercancía que está sujeta al IVA a la importación y gravada a un tipo reducido efectivo aplicable en el Reino Unido, en virtud del artículo 11, parte B, apartado 6, de la misma Directiva.

En estas circunstancias, teniendo en cuenta el hecho de que la venta en pública subasta de objetos de arte en el marco del régimen de admisión temporal, seguida de la importación en el territorio del Estado miembro de que se trate, debe considerarse una operación realizada en el interior del país y debe ser gravada como tal, procede declarar que la imputación de la Comisión basada en la infracción del artículo 16, apartado 1, de la Sexta Directiva es fundada.

En consecuencia, dado que la venta en pública subasta debe calificarse de operación que ha tenido lugar en el interior del país, procede asimismo declarar que se ha probado la infracción de los artículos 2, punto 1, 5, apartado 4, letra c), y 12, apartado 3, de la Sexta Directiva.

... ○ ...

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Gran Sala) de 21 de febrero de 2006.

■ **Asunto:** C-419/02

■ **Partes:** BUPA Hospitals Ltd, Goldsbrough Developments Ltd y
Commissioners of Customs & Excise

■ **Síntesis:** Sexta Directiva IVA – Artículo 10, apartado 2 – Exigibilidad del IVA
– Pago de anticipos – Pagos anticipados por entregas futuras de productos
farmacéuticos y prótesis

I. Comentario

En este caso se examina la posibilidad de recuperar el IVA de la adquisición de un bien durante el periodo en que el derecho a dicha recuperación aun no se ha podido ejercitar. Y el examen del Tribunal se limita a dicho análisis, a pesar de las consideraciones del órgano remitente, y del Abogado General Poiares Maduro, que consideraban que la principal discusión de este caso era si las diversas operaciones que realiza BUPA Hospitals se habían realizado con intención de obtener una ventaja fiscal y por lo tanto defraudar a la Hacienda Pública británica para obtener una sustancial devolución del IVA soportado.

En otras palabras si nos encontrábamos ante un supuesto de abuso de derecho. Así el propio Abogado General consideraba que las diversas operaciones realizadas por BUPA Hospitals con otras sociedades de su grupo se habían realizado para recuperar el IVA, ya que en su caso concreto no debería haber podido deducir o recuperar el IVA soportado excepto en una limitada proporción de la cuota soportada, han puesto en práctica mecanismos que les han permitido eludir ese resultado y recuperar el impuesto soportado en su totalidad.

Además en el caso BUPA las operaciones se realizan en un determinado momento temporal para poder seguir acogiéndose en el régimen del tipo impositivo del 0 % que dejó de estar en vigor en el Reino Unido desde el 1 de enero de 1998, siendo sustituido por un régimen de exención sin ningún derecho a deducción, que le impedía deducirse la mayoría del IVA soportado. Es decir buscaba realizar diferentes operaciones con un plazo elevado y con múltiples condiciones suspensivas para que las operaciones se siguieran rigiendo por un régimen fiscal favorable. En apariencia podría calificarse de que estamos ante operaciones fraudulentas.

Sin embargo el Tribunal ignora estas consideraciones y se centra en si los acuerdos elaborados en el Grupo BUPA deben ser considerados pagos anticipados de acuerdo con el artículo 10, apartado 2, párrafo segundo de la Sexta Directiva. Lo que puede ser de interés, ya que en muchas ocasiones el devengo anticipado del IVA al mediar pagos anticipados ha generado dudas interpretativas relevantes.

El Tribunal partiendo de la interpretación estricta de las excepciones a las reglas generales, considera que el devengo anticipado del IVA en los casos del pago anticipado es una excepción, al no ser aplicable la regla general de devengo en el momento de la prestación del servicio o de la entrega del bien, y como tal excepción debe ser de interpretación estricta.

El Tribunal entiende que para que el impuesto puede devengarse en el momento del devengo del pago anticipado es necesario que se conozcan todos los elementos relevantes de la futura entrega o prestación, debiendo estar los bienes o servicios identificados con precisión.

La aplicación de esta interpretación al caso de las operaciones concatenadas del Grupo BUPA es clara y no deja lugar a dudas. Sin embargo si extrapolamos las consecuencias de esta doctrina a otros supuestos las conclusiones pueden no estar tan claros. Por ejemplo el Tribunal admitiría el devengo anticipado si el comprador puede resolver unilateralmente el contrato en cualquier momento y recuperar el saldo no utilizado del pago anticipado, pero previamente a empleado dicha operación por ejemplo, para aumentar su porcentaje de IVA deducible.

Desde nuestro punto de vista la identificación de los bienes o servicios no debe ser el único criterio a tener en cuenta para considerar la existencia de un devengo anticipado del IVA en caso de un pago previo a la realización de la operación, sino que en cada caso se debe determinar si la operación está completamente definida en el momento del pago, y del devengo anticipado del IVA.

Sin duda el Tribunal debería haber concretado más cuando entiende que se conocen todos los elementos relevantes de la futura operación.

2. Antecedentes

BUPA Hospitals y BUPA Gatwick Park Hospital Ltd (en lo sucesivo, «BUPA Gatwick Park») forman parte del Grupo BUPA, al que también pertenecen a efectos de IVA.

Durante varios años y más precisamente hasta finales de 1997, BUPA Hospitals gestionó numerosos hospitales privados. De conformidad con una resolución de la Court of Appeal, adoptada en el marco de un litigio que desde 1993 enfrentaba a BUPA Hospitals y a los Commissioners, las entregas por parte de BUPA Hospitals de medicamentos y prótesis a los pacientes de tales hospitales estaban sujetas al IVA a un tipo impositivo cero, lo que permitía a BUPA Hospitals recuperar el IVA soportado por la compra de estos mismos productos a sus proveedores.

A raíz de la denegación de la House of Lords, el 24 de julio de 1997, de la solicitud de los Commissioners para interponer un recurso de casación, el Gobierno del Reino Unido dio a conocer, el 13 de agosto de 1997, que tenía la intención de elaborar en breve una normativa para paliar los efectos de la resolución emitida por la Court of Appeal.

Como consecuencia del anuncio de que se iba a elaborar esta nueva normativa, el Grupo BUPA decidió recurrir a unos acuerdos de pago anticipado. La idea era que un operador,

cuyas entregas estaban sujetas a un tipo impositivo cero y que por consiguiente podía recuperar el IVA soportado por sus compras de medicamentos y prótesis, en la medida en que éstas fueran objeto de entregas imponibles, celebraba contratos de compra de bienes y de prestación de servicios, anticipándose a la modificación de la ley. A continuación, este operador solicitaría la devolución del IVA soportado correspondiente al período en el que se había efectuado el pago o emitido una factura, aunque la entrega tuviera lugar en un período contable posterior.

En el marco de estos acuerdos, se decidió que una sociedad del Grupo BUPA desempeñara el papel de proveedor para mantener el pago anticipado dentro del Grupo. Se trataba de BUPA Medical Supplies Ltd (entonces todavía denominada Goldsbrough Retirement Property Services Ltd; en lo sucesivo, «BUPA Medical»), una sociedad del Grupo Goldsbrough que el Grupo BUPA había adquirido a primeros de agosto de 1997 y que luego había dejado de ser operativa. Si bien esta sociedad formaba parte del Grupo BUPA, a efectos de IVA no estaba incluida en el mismo Grupo al que pertenecía BUPA Hospitals.

Para evitar el riesgo de que los Commissioners encontraran una razón para retrasar la devolución del IVA, se decidió que otra sociedad del Grupo Goldsbrough, concretamente Goldsbrough Developments, sociedad que gestionaba cuatro hospitales privados y que también estaba incluida en un Grupo de IVA distinto del de BUPA Hospitals, celebrara un acuerdo de pago anticipado, por el mismo importe y en el mismo período contable que BUPA Hospitals, con un proveedor del Grupo BUPA a efectos de IVA. Se eligió la sociedad BUPA Gatwick Park, no operativa a la sazón, como segundo proveedor en el marco de los acuerdos de pago anticipado.

El 5 de septiembre de 1997, se reunieron los consejos de administración de las cuatro sociedades de que se trata. Los consejos de administración de BUPA Hospitals y BUPA Medical decidieron firmar dos contratos de compra y entrega, respectivamente, de medicamentos y de prótesis.

En la reunión del consejo de administración de BUPA Hospitals se decidió realizar unos pagos anticipados de 60 millones de GBP, más IVA, por la compra de medicamentos y de 40 millones de GBP, más IVA, por la compra de prótesis a BUPA Medical.

Ese mismo día, se adoptó un acuerdo especial en el que se decidió cambiar la denominación de Goldsbrough Retirement Property Services Ltd por la de BUPA Medical y modificar el objeto social de dicha sociedad, añadiendo el comercio en productos farmacéuticos y prótesis.

También el 5 de septiembre de 1997, BUPA Medical emitió a nombre de BUPA Hospitals facturas por la entrega de medicamentos por importe de 60 millones de GBP, más 10,5 millones de GBP en concepto de IVA, y por la entrega de prótesis por importe de 40 millones de GBP, más 7 millones de GBP de IVA.

Ese mismo día, los consejos de administración de Goldsbrough Developments y de BUPA Gatwick Park decidieron firmar dos contratos de compra y entrega, respectivamente, de medicamentos y de prótesis.

El consejo de administración de Goldsbrough Developments decidió pagar inmediatamente a BUPA Gatwick Park 50 millones de GBP, más IVA, por la compra de medicamentos y otros 50 millones de GBP, más IVA, por la compra de prótesis.

En esa misma fecha, BUPA Gatwick Park emitió a nombre de Goldsbrough Developments dos facturas, cada una de 50 millones de GBP más 8,75 millones de GBP en concepto de IVA, por la entrega de medicamentos y de prótesis, respectivamente.

Los contratos en virtud de los cuales se habían realizado los pagos anticipados eran similares. Estos contratos precisaban que:

- el comprador debía pagar el precio acordado al vendedor en la fecha de la celebración del contrato;
- los productos objeto del contrato eran los descritos en el anexo, que podía modificarse de mutuo acuerdo entre las partes;
- el vendedor entregaba tales productos, o parte de los mismos, siguiendo las instrucciones ulteriores del comprador; hasta que el valor total entregado fuera igual al precio acordado;
- cada parte podía resolver el contrato con preaviso de siete días, y
- en este supuesto, el comprador recuperaría el precio acordado, menos el valor ya entregado en la fecha de la resolución.

El anexo de los contratos era idéntico conteniendo una lista heterogénea de varios centenares de medicamentos, prótesis y productos diversos. El órgano jurisdiccional remitente de la cuestión prejudicial al Tribunal señala que era evidente que ningún director de las cuatro sociedades había prestado atención al contenido de dicho documento.

Según esta misma resolución, mediante tales acuerdos, de ejecutarse con éxito, el Grupo BUPA evitaría tener que afrontar una pérdida de tesorería y tener que pagar a los Commissioners el IVA adeudado en el contexto de estos acuerdos. Efectivamente, el Grupo BUPA a efectos de IVA estaba en condiciones de incluir, en su declaración del IVA para el período que finalizaba en noviembre de 1997, unas cuotas soportadas por importe de 17,5 millones de GBP correspondientes a las compras realizadas por BUPA Hospitals a BUPA Medical, que se contrarrestaban con unas cuotas devengadas de 17,5 millones de GBP correspondientes a las ventas realizadas por BUPA Gatwick Park a Goldsbrough Developments. El Grupo Goldsbrough, diferente del Grupo BUPA a efectos de IVA, podía hacer lo mismo: su declaración del IVA incluía unas cuotas soportadas por importe de 17,5 millones de GBP, correspondientes a las compras realizadas por Goldsbrough

Developments a BUPA Gatwick Park, y unas cuotas devengadas de 17,5 millones de GBP, correspondientes a las ventas de BUPA Medical a BUPA Hospitals.

El 8 de septiembre de 1997, se ordenó al Midland Bank que transfiriera desde la cuenta de otra sociedad del Grupo BUPA, BUPA Investments Ltd (en lo sucesivo, «BIL»), la cantidad total de 235,5 millones de GBP y que abonara en las cuentas respectivas de BUPA Hospitals y de Goldsborough Developments 118 y 117,5 millones de GBP. Se cobraron intereses al tipo de interés de referencia en el mercado interbancario a un día, devengados con carácter mensual.

El mismo día, se ordenó al Midland Bank que transfiriera 117,5 millones de GBP, por una parte, de BUPA Hospitals a BUPA Medical y, por otra, de Goldsborough Developments a BUPA Gatwick Park, y posteriormente que transfiriera estas mismas cantidades de nuevo a BIL. A BUPA Medical y a BUPA Gatwick Park se les abonaron los intereses correspondientes a los importes de sus respectivos depósitos en BIL.

El 18 de noviembre de 1997, se presentó en el Parlamento el Reglamento relativo al IVA para medicamentos, productos farmacéuticos y prótesis para minusválidos [VAT (Drugs, Medicines and Aids for the Handicapped) Order (SI 1997/2744)]. Este Reglamento entró en vigor el 1 de enero de 1998 y modificó el anexo 8, grupo 12, de la Ley del IVA de 1994, eliminando de la lista de productos sujetos al tipo impositivo cero las entregas de productos médicos realizadas en el Reino Unido por proveedores privados. En adelante, tales entregas estaban exentas. Por consiguiente, ya no cabía deducir, en principio, el IVA soportado por estos productos.

En septiembre de 1998, se adoptaron los dispositivos para poner en práctica las condiciones de los acuerdos de pago anticipado firmados entre BUPA Hospitals y BUPA Medical. La resolución de remisión señala que el 19 de agosto de 1998 se concedió a BUPA Medical la licencia de venta al por mayor de productos médicos y que hacia principios de diciembre de 1998 todos los hospitales gestionados por BUPA Hospitals hacían sus pedidos a BUPA Medical. Según esta misma resolución, BUPA Hospitals utilizaba estos pagos anticipados a un ritmo que le permitía mantener el tipo impositivo cero durante seis a siete años a contar desde el mes de septiembre de 1998.

Por lo que se refiere a los acuerdos de pago anticipado firmados entre Goldsborough Developments y BUPA Gatwick Park, los dispositivos para las entregas de prótesis fueron adoptados a mediados de 2001 y para las de medicamentos en noviembre de 2001. De la resolución de remisión se desprende que después de la adquisición del Grupo Goldsborough surgieron serios problemas que debían resolverse antes de que pudiera implantarse el sistema de despacho de pedidos. Por este motivo, BUPA Gatwick Park sólo obtuvo una licencia de venta de medicamentos el 8 de junio de 2001.

La resolución de remisión precisa igualmente que, para poder participar en el acuerdo de compra anticipada, Goldsborough Developments debió pedir a BIL un préstamo de 117,5 millones de GBP, cantidad que suponía aproximadamente siete veces su volumen de negocios de 1997, lo que provocó un aumento de su coeficiente de endeudamiento en casi un

270 %. Según dicha resolución, los Commissioners estimaban que a Goldsbrough Developments le habría llevado entre 50 y 100 años en utilizar su pago anticipado.

Mediante resolución de 14 de septiembre de 2000, los Commissioners denegaron a BUPA Hospitals y Goldsbrough Developments la autorización para que cada una de ellas dedujera el IVA soportado por los pagos anticipados de septiembre de 1997, correspondientes a las entregas efectuadas por BUPA Medical y BUPA Gatwick Park.

El 25 de febrero de 2002, el VAT and Duties Tribunal, London, desestimó el recurso interpuesto contra la resolución de los Commissioners, por el motivo de que BUPA Medical y BUPA Gatwick Park no realizaban ninguna actividad económica ni efectuaban entregas en el sentido del sistema común del IVA. Concluyó que cada una de las medidas tomadas en el marco de los acuerdos de compra anticipada de septiembre de 1997 tenía exclusivamente como objetivo eludir el pago del IVA. BUPA Medical y BUPA Gatwick Park no desempeñaban en tales acuerdos ningún otro papel que el de permitir que se alcanzara dicho objetivo.

Sin embargo, el VAT and Duties Tribunal descartó la tesis de los Commissioners de que una doctrina del abuso de Derecho privaba a BUPA Hospitals y Goldsbrough Developments del derecho a deducir el IVA soportado.

BUPA Hospitals y Goldsbrough Developments interpusieron recurso de apelación ante la High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, y los Commissioners se adhirieron a la apelación.

Por considerar que tanto la resolución del VAT and Duties Tribunal como el recurso de apelación ante la High Court suscitan una serie de cuestiones de Derecho comunitario, la High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia cuestión prejudicial.

3. Cuestiones planteadas

- 1) Habida cuenta de las circunstancias de autos, de las operaciones de que se trata y de la situación de las empresas vendedoras, ¿cómo debe interpretarse la expresión “actividad económica” que figura en el artículo 4, apartados 1 y 2, de la Sexta Directiva?
- 2) Habida cuenta de las circunstancias de autos, de las operaciones de que se trata y de la situación de las empresas vendedoras, ¿cómo debe interpretarse la expresión “entrega de bienes” que figura en el artículo 5, apartado 1, de la Sexta Directiva?
- 3) a) ¿Existe un principio de abuso de Derecho que pueda excluir (con independencia de la interpretación que se dé a la Sexta Directiva) el derecho a deducir el impuesto soportado?
b) En caso afirmativo, ¿en qué circunstancias se aplicaría dicho principio?
c) ¿Se aplicaría en unas circunstancias como las apreciadas por el VAT and Duties Tribunal?

- 4) ¿Variaría la respuesta a las cuestiones 1 a 3 anteriores si el pago por las operaciones de que se trata se realizara en un momento en que cualquier entrega de bienes efectuada estuviera exenta, con devolución del IVA soportado en la fase precedente, tal como permite el artículo 28, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva?
- 5) ¿Como debe interpretarse la Sexta Directiva en el contexto particular de las siguientes cuestiones? En circunstancias como las de autos y en relación con operaciones como las de que se trata, ¿deberían tratarse las entregas
 - a) como si hubieran sido efectuadas por los proveedores externos a las sociedades compradoras, sin que las sociedades vendedoras hubieran efectuado ni recibido entrega alguna, o
 - b) como si hubieran sido efectuadas por los proveedores externos a las sociedades vendedoras, sin que éstas hubieran efectuado entrega alguna a las sociedades compradoras?
- 6) ¿Cómo deben interpretarse el artículo 17 de la Sexta Directiva y las normas en materia de deducción cuando cada sociedad vendedora efectúa, en el ejercicio de una actividad económica, entregas a una sociedad compradora y:
 - a) las sociedades compradoras han celebrado acuerdos con las sociedades vendedoras para recibir bienes;
 - b) estos bienes han sido facturados y pagados antes de la entrega;
 - c) se ha facturado el IVA correspondiente al pago anticipado, con arreglo al artículo 10, apartado 2, párrafo segundo, de la Sexta Directiva;
 - d) los bienes deben servir a las sociedades compradoras para realizar entregas que, de haber sido efectuadas en el momento del pago, hubieran sido operaciones exentas con derecho a devolución del impuesto soportado en la fase precedente, pero
 - e) Cada sociedad compradora únicamente pretende recibir la entrega de los bienes objeto de los acuerdos en el supuesto de que la legislación se modifique en el sentido de que la sociedad compradora sólo pueda utilizar estos bienes para realizar entregas exentas sin derecho a devolución?

4. Fallo

El Tribunal de Justicia (Gran Sala) declara:

No están comprendidos dentro del ámbito de aplicación del artículo 10, apartado 2, 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 su versión modificada por la Directiva

95/7/CE del Consejo, de 10 de abril de 1995, los pagos anticipados, como los controvertidos en el litigio principal, de una cantidad a tanto alzado que se abone por unos bienes señalados de forma general en una lista que pueda modificarse en cualquier momento de mutuo acuerdo entre el comprador y el vendedor y de la que el comprador pueda elegir; en su caso, algunos artículos en virtud de un acuerdo que en todo momento pueda resolver unilateralmente, recuperando la totalidad del pago anticipado no utilizado.

5. Fundamentos de la Sentencia

Respecto a las cuestiones cuarta y sexta acerca de si es admisible el devengo anticipado del IVA por el pago anticipado del que se deriva el litigio, el Tribunal inicia su argumentación recordando que el artículo 10, apartado 2, párrafo primero, de la Sexta Directiva prevé que el devengo del impuesto se produce, y el impuesto se hace exigible, en el momento en que se efectúa la entrega de bienes o la prestación de servicios.

Esta regla general se excepciona cuando las entregas de bienes o las prestaciones de servicios originen pagos anticipados a cuenta, anteriores a la entrega o a la prestación de servicios, donde la exigibilidad del IVA procederá en el momento del cobro del precio y en las cuantías efectivamente cobradas.

El párrafo segundo de este apartado 2 establece que, en caso de pagos anticipados a cuenta, la exigibilidad del IVA procederá sin que se haya efectuado la entrega o la prestación de servicios. Para que el impuesto pueda ser exigible en esa situación, es preciso que ya se conozcan todos los elementos relevantes del devengo, esto es, de la futura entrega o prestación, y por consiguiente, como señaló el Abogado General en el punto 100 de sus conclusiones, que los bienes o servicios estén identificados con precisión cuando se efectúe el pago a cuenta.

Finaliza el Tribunal señala que están sujetas al IVA las entregas de bienes y las prestaciones de servicios y no los pagos efectuados como contraprestación de éstas (véase la sentencia de 9 de octubre de 2001, *Cantor Fitzgerald International*, C-108/99, Rec. p. I 7257, apartado 17). A fortiori, no pueden estar sujetos al IVA los pagos anticipados por entregas de bienes o prestaciones de servicios que todavía no estén claramente identificados.

Por ello el Tribunal responde a las cuestiones cuarta y sexta que no están comprendidos dentro del ámbito de aplicación del artículo 10, apartado 2, párrafo segundo, de la Sexta Directiva los pagos anticipados de una cantidad a tanto alzado que se abone por unos bienes señalados de forma general en una lista que pueda modificarse en cualquier momento de mutuo acuerdo entre el comprador y el vendedor y de la que el comprador pueda elegir; en su caso, algunos artículos en virtud de un acuerdo que en todo momento pueda resolver unilateralmente, recuperando la totalidad del pago anticipado no utilizado.

Sobre las cuestiones primera a tercera, quinta y séptima

Habida cuenta de la respuesta dada a las cuestiones cuarta y sexta, el Tribunal no responde a las cuestiones primera a tercera, quinta y séptima.

... ○ ...

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Gran Sala) de 21 de febrero de 2006

■ **Asunto:** C-255/02

■ **Partes:** Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd, County Wide Property Investments Ltd y Commissioners of Customs & Excise

■ **Síntesis:** Sexta Directiva IVA – Artículos 2, punto 1, 4, apartados 1 y 2, 5, apartado 1, y 6, apartado 1 – Actividad económica – Entregas de bienes – Prestaciones de servicios – Práctica abusiva – Operaciones realizadas con la única finalidad de obtener una ventaja fiscal

I. Comentario

Nos encontramos ante una de las sentencias más relevantes del Tribunal en los últimos tiempos, ya que ella se toma en consideración una serie de operaciones complejas realizadas por la entidad bancaria Halifax para deducirse, en apariencia, más IVA soportado. Por lo tanto al Tribunal le corresponde juzgar si esas operaciones se han realizado, o no, en fraude de ley del IVA, y cuál es la calificación a los efectos de IVA que corresponde darle.

A dicha relevancia han ayudado algunas voces críticas desde el sector privado¹ que han criticado la tesis sostenida por el Abogado General o por el propio Tribunal.

Desde nuestro punto de vista, a pesar de ciertas sombras (su traslación a la imposición directa) que arroja el resultado final de la sentencia analizada, la Sentencia trata de dar cierta luz sobre el caso concreto que analiza, estableciendo reglas generales para determinar cuando estamos ante un fraude de Ley.

Por otra parte no se debe tomar la doctrina del Tribunal de una única sentencia, sino que se debe examinar a la luz de todas las sentencias relativas al fraude de Ley, que en los últimos tiempos son abundantes, como es la precitada Sentencia del Tribunal de Justicia de 21 de febrero de 2006, asunto C-419/02, BUPA Hospitals Ltd, la Sentencia del Tribunal de Justicia de 21 de febrero, asunto C-223/03, University of Huddersfield, o la Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Primera) de 12 de mayo de 2005 en el asunto C_452/03, RAL. De estas tres sentencias la doctrina internacional² ha extraído un concepto de abuso de derecho al IVA.

¹ Por ejemplo el artículo realizado por Pascal Brennan con el sugerente título de Why the ECJ Should Not Follow Advocate General Maduro's Opinion in Halifax?, publicado en el número de Julio/Agosto de 2005 del INTERNATIONAL VAT MONITOR publicado por el IBFD

² Halifax Day: Abuse of Law in European VATS Joep Swinkels. MAY/JUNE 2006 INTERNATIONAL VAT MONITOR. IBFD

El Tribunal comienza su argumentación acerca de si las operaciones realizadas por Halifax son una actividad económica en el sentido del artículo 4, apartado 2, de la Sexta Directiva, siguiendo una argumentación ya señalada en el Caso C-4/94 (BLP), en el sentido de que una obligación de la administración fiscal de realizar investigaciones con el fin de determinar la intención del sujeto pasivo sería contraria a los objetivos del sistema común del IVA consistentes en garantizar la seguridad jurídica y facilitar las actuaciones inherentes a la aplicación del impuesto tomando en consideración, salvo en casos excepcionales, la naturaleza objetiva de la operación de que se trate. Con dicho argumento solo puede concluir aceptando que las operaciones realizadas por Halifax son actividades económicas.

Es irrelevante a los efectos del IVA que la operación de que se trate se llevó a cabo con la única finalidad de obtener una ventaja fiscal para determinar si es una entrega de bienes o una prestación de servicios y una actividad económica. Dicho argumento no es novedoso ya que el Tribunal lo ha repetido, por ejemplos en los casos C-354/03 (Optingen), C-355/03 (Fulcrum) y C-484/03 (Bond House). En este punto el Tribunal aun no ha hecho mención a las consecuencias que llevaría aparejado que la operación tuviera como única motivación el fraude fiscal.

En la respuesta a la segunda cuestión es cuando el Tribunal entra a considerar las consecuencias que tendría que una determinada operación se hubiera realizado con un único motivo de fraude fiscal. Así señala que en el sistema del IVA es igualmente aplicable el principio de que los justiciables no pueden prevalerse de las normas comunitarias de forma abusiva o fraudulenta, ya que la aplicación del Derecho comunitario no puede extenderse hasta llegar a cubrir las operaciones que no se realicen en el marco de transacciones comerciales normales, sino únicamente para beneficiarse abusivamente de las ventajas establecidas en el Derecho comunitario.

En este punto es importante resaltar que el Tribunal se adhiere a las conclusiones del abogado General en el sentido de que entiende perfectamente trasladable la doctrina del abuso al derecho comunitario al sistema IVA. Sin embargo dicha aplicación debe conjugar-se con el principio de seguridad jurídica y la confianza legítima de los operadores jurídicos, protección que debe realizarse con especial rigor en el marco de operaciones económicas donde las consecuencias son financieras.

Además el Tribunal resalta una afirmación ya realizada por el abogado General: el sistema del IVA no conlleva una obligación de pagar más impuestos de los necesarios, es decir, el sujeto pasivo tiene derecho a elegir la estructura de su actividad de modo que limite su deuda fiscal. El Tribunal reconoce el derecho de los contribuyentes a minimizar su factura fiscal dentro de lo lícito, es decir reconoce la posibilidad de los contribuyentes de acogerse a una economía de opción.

Por lo que el Tribunal señala que se debe examinar cual ha sido el verdadero fin de una operación, y en el caso de que la única finalidad sea la realización de una practica abusiva en el ámbito del IVA dicha operación no es conforme a la normativa del IVA, y en su caso se impedirá que la deducción del IVA soportado.

De lo anterior puede extraerse que para el Tribunal existe un abuso de derecho o una práctica abusiva en el IVA cuando:

- a) De la transacción resulta una ventaja fiscal que es contraria a los objetivos del sistema IVA establecido por el derecho comunitario y su trasposición en el derecho interno.
- b) Puede ser determinado por factores objetivos que la operación se ha realizado con la única finalidad de obtener una ventaja fiscal.

El Tribunal señala que corresponde al órgano nacional comprobar la existencia de dicha conducta abusiva, estableciendo el contenido y el significado reales de tales operaciones. De este modo, dicho órgano jurisdiccional puede tomar en consideración el carácter puramente artificial de estas operaciones, así como los vínculos de carácter jurídico, económico y/o personal entre los operadores implicados en el plan de reducción de la carga fiscal.

Además en su respuesta a la cuestión primera b, el Tribunal vuelve a consagrar la idea de que los principios de neutralidad y de deducción del IVA soportado son la clave de bóveda del sistema de IVA ya que obliga a las autoridades nacionales a redefinir las operaciones realizadas en abuso de ley para restablecer la situación a como habría sido de no haber existido operaciones constitutivas de esta práctica abusiva, y en su caso, permitir la deducción del IVA soportado en dichas operaciones. Es decir el Tribunal trata de salvar el derecho a la deducción.

Finalmente el Tribunal señala que en estos casos donde se detecte la existencia de una práctica abusiva no debe imponerse una sanción, ya que falta una base legal clara y exenta de ambigüedad. Es decir, que el Tribunal entiende que al existir un “zona gris” donde pueden existir dudas acerca de si una operación, o serie de operaciones, son realizadas en fraude al IVA, las autoridades nacionales no deben proceder a imponer sanciones en estos supuestos.

2. Antecedentes

Halifax es una entidad bancaria. La gran mayoría de sus prestaciones están exentas de IVA. En la época de los hechos del litigio principal, podía recuperar menos del 5 % del IVA soportado. Leeds Development es una sociedad de promoción inmobiliaria y County una sociedad de promoción inmobiliaria e inversión.

Leeds Development y County, así como otra sociedad del Halifax plc Group implicada en las operaciones controvertidas, Halifax Property Investments Ltd (en lo sucesivo, «Property»), son todas filiales al cien por cien de Halifax. Leeds Development y County están registradas cada una por separado a efectos del IVA, mientras que Property no se halla registrada.

Para su actividad comercial, Halifax debía construir unos centros de atención telefónica («call centres») en cuatro solares diferentes, concretamente, en Cromac Wood y Dundonald, Irlanda del Norte, en Livingston, Escocia, y en West Bank, Leeds, en el noreste de Inglaterra, que tenía en arrendamiento para aproximadamente 125 años, o que tenía en plena propiedad o en pleno disfrute.

En primer lugar, el 17 de diciembre de 1999, Halifax celebró con Cusp Ltd, una sociedad independiente de promoción y construcción inmobiliaria, un contrato de explotación del solar de Cromac Wood. A continuación, mediante novación de 28 de febrero de 2000, se desvinculó de dicho contrato y County se subrogó en sus derechos y obligaciones.

Entre el 29 de febrero y el 6 de abril de 2000, Halifax, Leeds Development, County y Property firmaron una serie de acuerdos para los distintos solares. De la resolución de remisión se desprende que las operaciones se desarrollaron de manera similar para todos los solares.

Por lo que se refiere a los solares de Cromac Wood, Dundonald y Livingston, el 29 de febrero de 2000, Halifax celebró con Leeds Development varios contratos de préstamo en los que aceptaba prestarle unas cantidades suficientemente grandes para que Leeds Development pudiera adquirir derechos sobre tales solares y ponerlos en explotación, por un importe total de 59.000.000 GBP.

Halifax y Leeds Development también firmaron un acuerdo para la ejecución de algunas obras de construcción en los referidos solares. Por estas obras, Leeds Development recibió de Halifax un pago de algo más de 120.000 GBP, de las cuales casi 20.000 GBP en concepto de IVA. Leeds Development emitió por este importe tres facturas, con IVA desglosado, a nombre de Halifax. Además, Halifax firmó con Leeds Development un contrato en virtud del cual dio a ésta, contra pago de una prima, los tres solares en arrendamiento para un período de veinte años cada uno, que el arrendatario podía prorrogar hasta un máximo de 99 años.

El 29 de febrero de 2000, Leeds Development celebró también con County un acuerdo de explotación y financiación, en virtud del cual ésta debía llevar a cabo o hacer que se llevaran a cabo las obras de construcción en los terrenos de Cromac Wood, Dundonald y Livingston, inclusive las obras que Leeds Development había aceptado ejecutar o hacer ejecutar de conformidad con el acuerdo que había firmado con Halifax.

En esa misma fecha, Halifax dio a Leeds Development los primeros anticipos con cargo a los préstamos y le pagó por las referidas obras, abonando un importe total de 44.815.000 GBP. Se transfirió esta cantidad a una cuenta bancaria que se gestionaba siguiendo las instrucciones de Leeds Development. Ésta pidió que se pagara a County la misma cantidad, de la que más de 6.600.000 GBP correspondía al IVA, como anticipo por las obras que County había ejecutado ella misma o promovido. Ese mismo día, el banco interviniente registró esta operación y posteriormente se colocaron los fondos en un depósito de noche. En esa misma fecha, County emitió a nombre de Leeds Development una factura con IVA desglosado.

Asimismo, el 29 de febrero de 2000 era para Leeds Development su último día del período de declaración de febrero de 2000. Dicha sociedad presentó una declaración en la que pedía la devolución del IVA por un importe aproximado de 6.700.000 GBP.

El 1 de marzo de 2000, se transfirió por orden de Leeds Development la cantidad de 44.815.000 GBP, más los intereses devengados, a una cuenta abierta a nombre de County en otro banco.

El 6 de abril de 2000, de conformidad con el contrato de 29 de febrero de 2000, Halifax dio en arrendamiento a Leeds Development los terrenos sitios en Cromac Wood, Dundonald y Livingston, contra pago de unas primas por importe total de aproximadamente 7.400.000 GBP, considerándose cada arrendamiento una prestación exenta a efectos del IVA. Leeds Development financió estas primas haciendo una disposición adicional del dinero puesto a su disposición en virtud de los contratos de préstamo iniciales.

Ese mismo día, Leeds Development se comprometió igualmente a ceder, a cambio de una prima, cada uno de estos arrendamientos a Property; tales cesiones tenían que ser efectivas el primer día laborable siguiente a la finalización de las obras en el solar correspondiente y ser consideradas operaciones exentas de IVA. Se tenía que calcular la prima según una fórmula que debía dar a Leeds Development un beneficio total de 180.000 GBP. A su vez, Property se comprometió a subarrendar a Halifax los locales de Cromac Wood, Dundonald y Livingston, en cada caso a cambio de una prima que debía calcularse en función del precio que Property pagaría a Leeds Development por la cesión de los arrendamientos respectivos, más un margen de beneficio. De tales subarrendamientos, Property debía obtener un beneficio total de 85.000 GBP.

En lo que se refiere al solar de West Bank, en Leeds, Halifax y Leeds Development firmaron el 13 de marzo de 2000 un contrato de préstamo, un contrato de arrendamiento y otro de obras. Halifax pagó la suma de 41.900 GBP, de la que algo más de 6.000 GBP correspondía al IVA, por las primeras obras ejecutadas y por este importe total Leeds Development emitió una factura con IVA desglosado. De conformidad con el contrato de préstamo, Halifax hizo un primer anticipo de fondos a favor de Leeds Development de alrededor de 3.000.000 de GBP.

Ese mismo día, Leeds Development y County celebraron un acuerdo de explotación y financiación. Leeds Development hizo un pago anticipado a favor de County y ésta emitió unas facturas por más de 3.000.000 de GBP, con IVA desglosado, por las obras ejecutadas, importe que comprendía casi 455.000 GBP de IVA. En su declaración correspondiente al mes de marzo de 2000, Leeds Development reclamó la devolución de cuotas de IVA soportadas por alrededor de 455.000 GBP.

El 6 de abril de 2000, Halifax dio en arrendamiento a Leeds Development el terreno sito en West Bank y se firmó un acuerdo por el que Leeds Development cedía a Property este arrendamiento contra pago de una prima. Mediante otro acuerdo, Property se comprometió a conceder un subarrendamiento a Halifax.

Para la ejecución de las obras contempladas en los distintos acuerdos que había celebrado con Leeds Development, County se comprometió con contratistas independientes y profesionales liberales (en lo sucesivo, «constructores independientes»). El órgano jurisdiccional remitente subraya que posiblemente se firmaron gradualmente acuerdos con los

constructores independientes y que los acuerdos puestos en su conocimiento iban acompañados de contratos separados de los que Halifax era parte contratante. Según el tribunal remitente, estos contratos separados garantizaban a Halifax, entre otras cosas, que el constructor independiente en cuestión ejecutaría las tareas y obligaciones asumidas.

Mediante resoluciones de 4 y 7 de julio de 2000, los Commissioners denegaron las solicitudes de deducción presentadas por Leeds Development y por County con respecto al IVA que los constructores independientes habían facturado a ésta.

Los Commissioners consideraron que:

- como Leeds Development no había realizado obras para Halifax ni había recibido de County prestaciones de obras de construcción, tales operaciones no debían tenerse en cuenta a los efectos del IVA;
- los acuerdos analizados en su contexto global mostraban que Halifax había recibido prestaciones de obras de los constructores independientes, y no de Leeds Development. Por consiguiente, Halifax podía deducir el IVA correspondiente a tales obras aplicando su tipo de recuperación normal.

Halifax, Leeds Development y County impugnaron las decisiones de los Commissioners ante el VAT and Duties Tribunal, London. Halifax alegó que estas decisiones tenían por efecto que fuera tratada como si se hubiera beneficiado de unas prestaciones imponibles de servicios de construcción, cuando estas prestaciones debían ser consideradas como realizadas a favor de County. Leeds Development y County sostuvieron que tales decisiones equivalían a denegar sus solicitudes de recuperación o de condonación del IVA soportado.

Halifax, Leeds Development y County señalaron que las operaciones realizadas en el marco de los acuerdos a los que se referían sus recursos eran genuinas. No sólo las entregas o prestaciones de los constructores independientes, sino también las prestaciones de servicios de construcción realizadas por County y las prestaciones de servicios de construcción y las entregas de terrenos efectuadas por Leeds Development tenían fines comerciales. Estas dos sociedades, así como Property, debían obtener beneficios de su participación respectiva en tales acuerdos. Halifax, Leeds Development y County afirmaron que, si bien los acuerdos adoptados habían sido estructurados de tal modo que se obtuviera un resultado fiscal favorable, el sistema del IVA imponía que se facturara el impuesto operación por operación.

Los Commissioners alegaron, en primer lugar, que una operación efectuada con el único fin de eludir el IVA no es en sí misma ni «entrega» ni «prestación», ni una medida tomada en el curso de una «actividad económica», tal y como deben interpretarse dichos términos de la Sexta Directiva. La aplicación de este principio de interpretación a los acuerdos en cuestión significa, en su opinión, que los compromisos adquiridos por Leeds Development con Halifax no pueden considerarse «entregas» ni «prestaciones», y lo mismo vale para los compromisos adquiridos por County con Leeds Development.

En segundo lugar, los Commissioners afirmaron que, de conformidad con el principio general del Derecho comunitario de que procede impedir el abuso de Derecho, no deben tenerse en cuenta las operaciones realizadas con el único fin de eludir el IVA, sino que se debe aplicar lo dispuesto en la Sexta Directiva a la verdadera naturaleza de las operaciones en cuestión. Los Commissioners concluyeron que, sea cual fuere la óptica que se adoptara para examinar estos acuerdos, sólo los constructores independientes habían prestado verdaderamente servicios de construcción, y ello directamente a Halifax.

Mediante resolución de 5 de julio de 2001, el VAT and Duties Tribunal desestimó los recursos. Halifax, Leeds Development y County interpusieron recurso de apelación ante la High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, que anuló dicha resolución y devolvió el asunto al VAT and Duties Tribunal.

Dicho Tribunal señaló que en su primera resolución, adoptada el 5 de julio de 2001, se había basado en una interpretación del artículo 4, apartado 2, de la Sexta Directiva, según el cual hacía falta atenerse a las características objetivas de las operaciones, para llegar a la conclusión de que las operaciones en cuestión no eran entregas ni prestaciones a efectos del IVA. El referido Tribunal considera que ahora procede someter a la consideración del Tribunal de Justicia la interpretación de esta disposición.

Además, la primera resolución del órgano jurisdiccional remitente había dirimido el litigio principal sin preguntarse si los participantes en las operaciones en cuestión habían incurrido en algún «abuso de Derecho». Dado que se ha anulado esta resolución, procede igualmente examinar la interpretación de este principio.

A este respecto, el órgano jurisdiccional remitente señala que de los testimonios de los directivos de Halifax, Leeds Development y County se desprende que el único objetivo perseguido por estas dos últimas sociedades con la realización de las operaciones de que se trata era eludir el IVA. En otras palabras, Halifax, Leeds Development y County habían tenido la voluntad de obtener una ventaja fiscal mediante la elaboración de un plan artificial de evasión fiscal.

En estas circunstancias, el VAT and Duties Tribunal, London, resolvió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia cuestión prejudicial.

3. Cuestiones planteadas

- I) a) En las circunstancias de autos, las operaciones
 - i) efectuadas por cada uno de los participantes con la única intención de obtener una ventaja fiscal y
 - ii) que no tienen ningún objetivo económico autónomo,
- ¿Deben considerarse, a efectos del IVA, entregas de bienes o prestaciones de servicios efectuadas por los participantes, o a favor de éstos, en el curso de sus actividades económicas?

- b) En las circunstancias de autos, ¿qué factores deben tenerse en cuenta para determinar la identidad de los destinatarios de las entregas de bienes o prestaciones de servicios efectuadas por los constructores independientes?
- 2) La doctrina del abuso de Derecho, tal como ha sido desarrollada por el Tribunal de Justicia, ¿tiene por efecto denegar las solicitudes de las partes demandantes para la recuperación o condonación de las cuotas soportadas del impuesto derivado de la realización de las operaciones de que se trata?

4. Fallo

El Tribunal de Justicia (Gran Sala) declara:

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

- 1) Operaciones como las controvertidas en el litigio principal constituyen entregas de bienes o prestaciones de servicios y una actividad económica en el sentido de los artículos 2, punto 1, 4, apartados 1 y 2, 5, apartado 1, y 6, apartado 1, de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, en su versión modificada por la Directiva 95/7/CE del Consejo, de 10 de abril de 1995, cuando cumplen los criterios objetivos en que se basan dichos conceptos, aunque se hayan llevado a cabo con la única finalidad de obtener una ventaja fiscal, sin otro objetivo económico.
- 2) Procede interpretar la Sexta Directiva en el sentido de que se opone al derecho del sujeto pasivo a deducir el impuesto sobre el valor añadido soportado cuando las operaciones en que se basa este derecho son constitutivas de una práctica abusiva.

La comprobación de que existe una práctica abusiva exige, por una parte, que, a pesar de la aplicación formal de los requisitos establecidos en las disposiciones relevantes de la Sexta Directiva y de la legislación nacional por la que se adapte el Derecho interno a esta Directiva, las operaciones de que se trate tengan como resultado la obtención de una ventaja fiscal cuya concesión sería contraria al objetivo perseguido por tales disposiciones. Por otra parte, de un conjunto de elementos objetivos también debe resultar que la finalidad esencial de las operaciones de que se trate consista en obtener una ventaja fiscal.

- 3) Cuando se comprueba la existencia de una práctica abusiva, las operaciones implicadas deben ser redefinidas para restablecer la situación a como habría sido de no haber existido operaciones constitutivas de esta práctica abusiva.

5. Fundamentos de la Sentencia

Sobre la primera cuestión, letra a):

El Tribunal señala que los conceptos de entregas de bienes y de prestaciones de servicios tienen todos ellos carácter objetivo y se aplican con independencia de los fines y los resultados de las operaciones de que se trate. Por lo tanto se desprende que operaciones como las que se derivan en el caso de autos constituyen entregas de bienes o prestaciones de servicios y una actividad económica en el sentido de los artículos 2, punto 1, 4, apartados 1 y 2, 5, apartado 1, y 6, apartado 1, de la Sexta Directiva, cuando cumplen los criterios objetivos en que se basan dichos conceptos.

Efectivamente, estos criterios no se cumplen en caso de fraude fiscal, por ejemplo por la emisión de declaraciones falsas o facturas irregulares. Sin embargo, la cuestión de si la operación de que se trate se llevó a cabo con la única finalidad de obtener una ventaja fiscal carece de relevancia para determinar si es una entrega de bienes o una prestación de servicios y una actividad económica.

Por lo tanto constituyen entregas de bienes o prestaciones de servicios y una actividad económica en el sentido de la Sexta Directiva, las operaciones –como las realizadas por Halifax- cuando se cumplen los criterios objetivos en que se basan dichos conceptos, aunque se hayan llevado a cabo con la única finalidad de obtener una ventaja fiscal, sin otro objetivo económico.

Sobre la segunda cuestión:

La aplicación del Derecho comunitario no puede extenderse hasta llegar a cubrir las prácticas abusivas de los operadores económicos, esto es, las operaciones que no se realicen en el marco de transacciones comerciales normales, sino únicamente para beneficiarse abusivamente de las ventajas establecidas en el Derecho comunitario, siendo también aplicable para el caso del IVA.

En el ámbito del IVA, la comprobación de que existe una práctica abusiva exige, por una parte, que, a pesar de la aplicación formal de los requisitos establecidos en las disposiciones relevantes de la Sexta Directiva y de la legislación nacional por la que se adapte el Derecho interno a esta Directiva, las operaciones de que se trate tengan como resultado la obtención de una ventaja fiscal cuya concesión sería contraria al objetivo perseguido por tales disposiciones.

Por otra parte, de un conjunto de elementos objetivos también debe resultar que la finalidad esencial de las operaciones de que se trate consista en obtener una ventaja fiscal. La prohibición de prácticas abusivas carece de pertinencia cuando las operaciones en cuestión pueden tener una justificación distinta de la mera obtención de ventajas fiscales.

Por lo que corresponde al órgano jurisdiccional nacional comprobar, con arreglo a las normas en materia probatoria del Derecho nacional, siempre que no se amenace la eficacia del Derecho comunitario, si en el litigio principal concurren los elementos constitutivos de una práctica abusiva. Sin embargo, el Tribunal de Justicia, al pronunciarse sobre la cuestión prejudicial, aportará al órgano jurisdiccional nacional en su interpretación.

En ese auxilio señala que el Tribunal que es contrario al derecho comunitario permitir a los sujetos pasivos que deduzcan la totalidad del IVA soportado cuando, en el curso de sus transacciones comerciales normales, ninguna operación s conforme con las disposiciones del régimen de deducciones de la Sexta Directiva o de la legislación nacional por la que se adapte el Derecho interno a ésta les habría permitido deducir este IVA, o sólo les habría permitido una deducción parcial, sería contrario al principio de neutralidad fiscal y, por consiguiente, al objetivo del referido régimen.

En cuanto al segundo elemento, según el cual las operaciones de que se trate deben tener como finalidad esencial la obtención de una ventaja fiscal, el Tribunal procede a recordar que incumbe al órgano jurisdiccional nacional establecer el contenido y el significado reales de tales operaciones. De este modo, dicho órgano jurisdiccional puede tomar en consideración el carácter puramente artificial de estas operaciones, así como los vínculos de carácter jurídico, económico y/o personal entre los operadores implicados en el plan de reducción de la carga fiscal.

Por último, el Tribunal procede a recordar que el derecho a la deducción establecido en los artículos 17 y siguientes de la Sexta Directiva forma parte del mecanismo del IVA y, en principio, no puede limitarse. Este derecho se ejercita inmediatamente respecto a la totalidad de los impuestos que hayan gravado las operaciones anteriores (véanse, en particular, las sentencias de 6 de julio de 1995, BP Soupergaz, C-62/93, Rec. p. I-1883, apartado 18, y de 21 de marzo de 2000, Gabalfrisa y otros, C-110/98 a C-147/98, Rec. p. I-1577, apartado 43).

Sin embargo sólo a falta de circunstancias fraudulentas o abusivas, y sin perjuicio de las regularizaciones que eventualmente procedan con arreglo a los requisitos previstos en el artículo 20 de la Sexta Directiva, el derecho a deducir, una vez nacido, sigue existiendo.

Por lo tanto el Tribunal concluye que debe interpretarse la Sexta Directiva en el sentido de que se opone al derecho del sujeto pasivo a deducir el IVA soportado cuando las operaciones en que se basa este derecho son constitutivas de una práctica abusiva.

Sobre la primera cuestión, letra b):

El Tribunal determina en qué condiciones puede recaudarse el IVA cuando se comprueba la existencia de una práctica abusiva. Con carácter preliminar el Tribunal señala que no corresponde en principio a los Estados miembros determinar las condiciones en que el Tesoro público puede recaudar el IVA a posteriori, sin traspasar no obstante los límites derivados del Derecho comunitario.

El Tribunal recuerda que la comprobación de que existe una práctica abusiva no debe llevar a una sanción, para la cual sería necesaria una base legal clara y exenta de ambigüedad, sino a una obligación de devolución como simple consecuencia de esta comprobación, haciendo que las deducciones del IVA soportado sean, en parte o en su totalidad, indebidas.

De lo anterior se desprende que operaciones realizadas en el marco de una práctica abusiva deben ser redefinidas para restablecer la situación a como habría sido de no haber existido operaciones constitutivas de esta práctica abusiva.

A este respecto, la administración tributaria está facultada para solicitar, con efecto retroactivo, la devolución de las cantidades deducidas respecto a cada operación de la que compruebe que el derecho a deducción se ejercitó de forma abusiva.

Sin embargo, la administración tributaria también debe restar de tales cantidades todo impuesto que haya gravado una operación con IVA repercutido, impuesto que el sujeto pasivo afectado estaba obligado a pagar artificialmente en el marco del plan de reducción de la carga fiscal, y, en su caso, debe devolver cualquier excedente.

Del mismo modo, la administración tributaria debe permitir al sujeto pasivo, que a falta de operaciones constitutivas de una práctica abusiva habría sido el beneficiario de la primera operación no constitutiva de tal práctica, que deduzca, de conformidad con las disposiciones del régimen de deducciones de la Sexta Directiva, el IVA que grave dicha operación.

... ○ ...

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Gran Sala) de 21 de febrero de 2006.

■ **Asunto:** C-223/03

■ **Partes:** University of Huddersfield Higher Education Corporation y
Commissioners of Customs & Excise

■ **Síntesis:** Sexta Directiva IVA – Artículos 2, punto 1, 4, apartados 1 y 2, 5, apartado 1, y 6, apartado 1 – Actividad económica – Entregas de bienes – Prestaciones de servicios – Operaciones realizadas con la única finalidad de obtener una ventaja fiscal

I. Comentario

En esta Sentencia el Tribunal examina si las operaciones realizadas por la University of Huddersfield constituyen entregas de bienes o prestaciones de servicios y una actividad económica en el sentido de los artículos 2, punto 1, 4, apartados 1 y 2, 5, apartado 1, y 6, apartado 1, de la Sexta Directiva cuando se llevan a cabo con la única finalidad de obtener una ventaja fiscal.

El Tribunal responde al órgano que planteo la cuestión prejudicial de forma casi idéntica que en el caso C-255/02, Halifax, comentado más arriba, o como en los casos C_354/03, C_355/03 y C_484/03, Optigen y otros, señalando que las operaciones realizadas por la Universidad constituyen entregas de bienes o prestaciones de servicios y una actividad económica en el sentido de los artículos 2, punto 1, 4, apartados 1 y 2, 5, apartado 1, y 6, apartado 1, de la Sexta Directiva, cuando cumplen los criterios objetivos en que se basan dichos conceptos.

Lo anterior no supone ninguna novedad, reiteramos, con la doctrina anterior del Tribunal sin embargo supone una novedad la afirmación realizadas por el Tribunal, aplicando la doctrina del caso Halifax, juzgado el mismo día que la que ahora nos ocupa, indicando que la Sexta Directiva se opone al derecho del sujeto pasivo a deducir el IVA soportado cuando las operaciones en que se basa este derecho son constitutivas de una práctica abusiva.

Curiosamente el Tribunal no indica al órgano que planteó la cuestión prejudicial como se debe interpretar esa afirmación en el marco del caso de referencia, lo que se puede derivar de que el órgano remitente no ha planteado ninguna cuestión acerca del particular.

De todas formas esta negativa del Tribunal a permitir la deducibilidad del IVA soportado por la Universidad choca, en cierta medida, con lo señalado por el propio Tribunal en su Sentencia de 27 de enero de 2000, Heerma, C-23/98, donde el Señor Heerma mediante una operación con una intención principalmente fiscal constituyó una sociedad civil para arrendarle un inmueble de su titularidad, generándose un IVA deducible. Si en dicho caso el Tribunal permitió, al admitir la independencia entre el Sr. Rema y su sociedad civil, que en una operación con una intención principalmente fiscal el IVA generado en dicha operación sea deducible.

2. Antecedentes

La University of Huddersfield Higher Education Corporation, la Universidad, presta esencialmente servicios educativos, que están exentos de IVA. Sin embargo, dado que igualmente realiza algunas entregas o prestaciones gravadas, puede recuperar, con arreglo a su Derecho nacional, el IVA soportado al tipo de su sujeción parcial, que en 1996 era del 14,56 % y que se ha reducido desde entonces al 6,04 %.

El órgano jurisdiccional remitente señala que, en 1995, la Universidad decidió restaurar dos fábricas en ruinas sobre las cuales había adquirido un derecho de arrendamiento («leasehold»). Estas dos fábricas se conocen con los nombres de «West Mill» y «East Mill» y se encuentran en Canalside, Huddersfield. Como en circunstancias normales el IVA soportado por los gastos de rehabilitación sería en gran medida irre recuperable, la Universidad buscó una manera de reducir su carga fiscal o diferir el momento en que se devengaría el impuesto.

La Universidad rehabilitó en primer lugar West Mill y pagó los trabajos correspondientes. Mediante escritura de 27 de noviembre de 1995 se constituyó un trust discrecional (en lo sucesivo, «Trust»). En la escritura pública se reservaba a la Universidad la facultad de nombrar y de revocar a los «trustees». Los «trustees» nombrados eran tres antiguos emplea-

dos de la Universidad y los beneficiarios eran la Universidad, cualquier estudiante matriculado en algún momento dado y toda obra filantrópica. En esa misma fecha, la Universidad firmó con los «trustees» un contrato de garantía («Deed of Indemnity») en el que les exoneraba de cualquier responsabilidad presente y futura que se derivara de las distintas operaciones.

El órgano jurisdiccional remitente observa que la constitución del Trust tenía como única finalidad permitir la ejecución del plan de reducción de la carga fiscal propuesto para West Mill, con el que se pretendía que la Universidad recuperara el IVA soportado por los gastos de rehabilitación.

Por lo que se refiere a East Mill, el edificio directamente afectado en el litigio principal, de la resolución de remisión se desprende que, de conformidad con el plan propuesto por sus asesores fiscales, la Universidad optó el 21 de noviembre de 1996 por la tributación del arrendamiento del East Mill y que el 22 de noviembre de 1996 dio este inmueble en arrendamiento imponible al Trust para un período de 20 años. El contrato de arrendamiento contenía una cláusula que permitía a la Universidad resolverlo una vez transcurridos seis, diez o quince años. La renta anual inicial se fijó en la cantidad simbólica de 12,50 GBP. A su vez, el Trust, que también había optado por la entrega sujeta al IVA, acordó ese mismo día con la Universidad un subarriendo imponible para un período de 20 años menos 3 días, por una renta anual inicial simbólica de 13 GBP.

De la resolución de remisión se desprende igualmente que, el 22 de noviembre de 1996, University of Huddersfield Properties Ltd (en lo sucesivo, «Properties»), filial al cien por cien de la Universidad pero que no pertenecía al mismo grupo a efectos del IVA, en el sentido del artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Sexta Directiva, facturó a la Universidad 3.500.000 GBP, más 612.500 GBP en concepto de IVA, por los futuros servicios de construcción en East Mill. El 25 de noviembre de 1996, Properties celebró con la Universidad un contrato para la rehabilitación de East Mill. La Universidad pagó la factura de Properties en fecha indeterminada. El órgano jurisdiccional remitente señala que no se aportó ninguna prueba de que Properties tuviera la intención de beneficiarse de la prestación de servicios de construcción a la Universidad y concluyó que ésta no deseaba que Properties obtuviera tal beneficio.

Properties subcontrató al precio de mercado a algunas empresas a fin de que prestaran a la Universidad los servicios de construcción necesarios para la renovación de East Mill.

En su declaración de IVA correspondiente a enero de 1997, la Universidad, que en términos netos adeudaba más de 90.000 GBP de IVA, reclamó una devolución en su favor de 515.000 GBP, cantidad que los Commissioners, previa verificación, le abonaron sin reservas, permitiéndole recuperar el IVA facturado por Properties.

El 7 de septiembre de 1998, los contratistas terminaron las obras en East Mill y en esta misma fecha la Universidad empezó a ocupar el edificio. A continuación, las rentas anuales que debían pagarse por el arrendamiento y subarriendo fueron incrementadas hasta 400.000 GBP y 415.000 GBP, respectivamente.

El uso de un Trust en relación con East Mill y su arrendamiento por la Universidad al Trust tenía como único objetivo el de facilitar el plan de reducción de la carga fiscal. Además, indica que la única finalidad del subarriendo de East Mill por el Trust a la Universidad era facilitar la ejecución de este plan. Por último, señala que la Universidad tenía la intención de obtener un ahorro absoluto de IVA mediante la desarticulación después de dos o tres años, o en el sexto, décimo o décimo quinto aniversario del contrato de arrendamiento, del montaje de IVA creado para East Mill (poniendo así también fin al pago del IVA sobre las rentas).

Mediante escrito de 26 de enero de 2000, los Commissioners reclamaron a la Universidad, respecto al período de enero de 1997, un importe de 612.500 GBP en concepto de IVA por los servicios de construcción que Properties había prestado para East Mill. El escrito explicaba que se había imputado este impuesto incorrectamente a entregas o prestaciones imponibles y que se había infravalorado la cantidad de IVA declarada.

Los Commissioners calificaban los contratos de arrendamiento firmados con el Trust de «pasos intermedios» que podían no tenerse en cuenta para determinar la validez de las solicitudes de recuperación del IVA soportado que la Universidad había presentado. Al actuar de esta manera, los Commissioners llegaron a la conclusión de que la Universidad había tratado incorrectamente el IVA que había soportado y que Properties le había facturado, dado que lo había imputado a entregas o prestaciones imponibles y lo había recuperado íntegramente.

La Universidad interpuso un recurso ante el VAT and Duties Tribunal contra la rectificación del IVA que los Commissioners le había notificado en su escrito de 26 de enero de 2000.

Según la resolución de remisión, los Commissioners alegan que una operación realizada exclusiva o fundamentalmente con el fin de eludir el IVA no constituye una «entrega o prestación». Del mismo modo, entienden que no se trata de una medida que se haya adoptado en el marco de una «actividad económica» o para la realización de ésta.

Con carácter subsidiario, los Commissioners sostienen que, de conformidad con el principio general de Derecho que pretende impedir el abuso de Derecho, no debe tenerse en cuenta una operación de ese tipo y procede aplicar los términos de la Sexta Directiva a la naturaleza auténtica de la operación controvertida.

La Universidad alega, entre otras cosas, que, en contra de lo que afirman los Commissioners, no se realizaron las operaciones de que se trata «exclusiva o fundamentalmente con el fin de eludir el IVA». Si bien es cierto que los hechos, según fueron interpretados por la Universidad, dieron lugar a una elevada devolución, «disponible» inmediatamente, del IVA soportado, no lo es menos que esos mismos hechos también ocasionaron unos pagos sustanciales de IVA durante determinado período de tiempo. Además, la Universidad considera que, aun cuando hubiera realizado una operación «exclusiva o fundamentalmente con el fin de eludir el IVA», ello significaría sim-

plemente que esta operación estaría sujeta a las normas de lucha contra la evasión fiscal que el Estado miembro hubiera adoptado en virtud de alguna autorización prevista en el artículo 27, apartado 1, de la Sexta Directiva. Sin embargo, el Reino Unido no había adoptado ninguna norma de este tipo.

En estas circunstancias, el VAT and Duties Tribunal, Manchester, planteo una cuestión prejudicial ante el Tribunal.

3. Cuestiones planteadas

Cuando:

- i. una universidad renuncia a su derecho de exención del IVA respecto a las entregas o prestaciones relativas a un determinado inmueble que posee y cuando arrienda este inmueble a un trust creado y controlado por ella,
 - ii. el trust renuncia a su derecho de exención del IVA respecto a las entregas o prestaciones relativas al inmueble en cuestión y da este inmueble en subarriendo a la universidad,
 - iii. la universidad celebra y ejecuta los contratos de arrendamiento y subarriendo con la única finalidad de obtener una ventaja fiscal y cuando tales operaciones carecen de cualquier finalidad económica autónoma,
 - iv. los contratos de arrendamiento y subarriendo equivalen, como pretendían la universidad y el trust, a un sistema de aplazamiento (es decir, un sistema para diferir el pago del IVA), con la particularidad intrínseca de que permite un ahorro absoluto del IVA en una fecha posterior;
- a) ¿constituyen el arrendamiento y el subarriendo prestaciones imponibles a efectos de la Sexta Directiva del IVA?
 - b) ¿Pueden calificarse de “actividades económicas” en el sentido del artículo 4, apartado 2, segunda frase, de la Sexta Directiva del IVA?»

4. Fallo

El Tribunal de Justicia (Gran Sala) declara:

Operaciones como las controvertidas en el litigio principal constituyen entregas de bienes o prestaciones de servicios y una actividad económica en el sentido de los artículos 2, punto 1, 4, apartados 1 y 2, 5, apartado 1, y 6, apartado 1, de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, en su versión modificada por la Directiva 95/7/CE del Consejo, de 10

de abril de 1995, cuando cumplen los criterios objetivos en que se basan dichos conceptos, aunque se hayan llevado a cabo con la única finalidad de obtener una ventaja fiscal, sin otro objetivo económico.

5. Fundamentos de la Sentencia

El Tribunal señala que los conceptos de entregas de bienes y de prestaciones de servicios tienen todos ellos carácter objetivo y se aplican con independencia de los fines y los resultados de las operaciones de que se trate. Por lo tanto se desprende que operaciones como las que se derivan en el caso de autos constituyen entregas de bienes o prestaciones de servicios y una actividad económica en el sentido de los artículos 2, punto 1, 4, apartados 1 y 2, 5, apartado 1, y 6, apartado 1, de la Sexta Directiva, cuando cumplen los criterios objetivos en que se basan dichos conceptos.

Efectivamente, estos criterios no se cumplen en caso de fraude fiscal, por ejemplo por la emisión de declaraciones falsas o facturas irregulares. Sin embargo, la cuestión de si la operación de que se trate se llevó a cabo con la única finalidad de obtener una ventaja fiscal carece de relevancia para determinar si es una entrega de bienes o una prestación de servicios y una actividad económica.

Por lo tanto constituyen entregas de bienes o prestaciones de servicios y una actividad económica en el sentido de la Sexta Directiva, las operaciones –como las realizadas por a Universidad- cuando se cumplen los criterios objetivos en que se basan dichos conceptos, aunque se hayan llevado a cabo con la única finalidad de obtener una ventaja fiscal, sin otro objetivo económico.

El Tribunal determina que la Sexta Directiva se opone al derecho del sujeto pasivo a deducir el IVA soportado cuando las operaciones en que se basa este derecho son constitutivas de una práctica abusiva.

De lo anterior el Tribunal concluye que constituyen entregas de bienes o prestaciones de servicios y una actividad económica en el sentido de la Sexta Directiva, cuando cumplen los criterios objetivos en que se basan dichos conceptos, aunque se hayan llevado a cabo con la única finalidad de obtener una ventaja fiscal, sin otro objetivo económico.

... ○ ...

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Sexta) de 9 de marzo de 2006

■ **Asunto:** C-114/05

■ **Partes:** Ministre de l'Économie, des Finances et de l'Industrie y Gillan Beach Ltd

■ **Síntesis:** IVA – Lugar de realización del hecho imponible – Conexión fiscal – Prestaciones efectuadas en el marco de salones náuticos

I. Comentario

Nos encontramos ante una Sentencia donde el Tribunal analiza las reglas de localización establecidas por el artículo 9.2 de la Sexta Directiva. Debe recordarse que las reglas establecidas por el Tribunal (sentencia de 26 de noviembre de 1996, asunto C-327/94) determinan que en primer lugar se debe examinar si rige alguna de las reglas especiales y de no ser así acudir a la regla general.

En el caso que nos ocupa el Tribunal determina que para la aplicación de las reglas de localización contenidas en el artículo 9.2c sobre actividades artísticas, deportivas o recreativas no hay que tener un nivel especial en su desarrollo, además de que también se incluyen aquellas que tienen por objeto actividades simplemente similares, lo cual no deja de ser una trasposición al caso concreto de la jurisprudencia fijada por el Tribunal en la Sentencia de 26 de septiembre de 1996, Dudda, C_327/94.

Es interesante extraer de esta Sentencia lo que es para el Tribunal una “actividad similar”, partiendo de la idea de que es un concepto de Derecho comunitario, que debe ser objeto de interpretación uniforme debiendo tener en cuenta no sólo el tenor literal, sino también su contexto y los objetivos perseguidos por la normativa de la que forma parte.

El Tribunal considera que estaremos ante una actividad similar cuando tiene características igualmente presentes en las demás categorías de actividades enumeradas en esta disposición y que justifican, en relación con este objetivo, que a tales actividades se les aplique dicha disposición.

Lo que trasladado al caso requiere:

- Que las actividades se realizan generalmente con ocasión de acontecimientos concretos.
- Que las actividades se desarrollan en un mismo lugar fácilmente reconocible.
- Que se ofrecen a una pluralidad de destinatarios.

Por ello se concluye que las prestaciones de servicios que tienen por objeto las actividades enumeradas en el artículo 9, apartado 2, letra c), primer guión, de la Sexta Directiva incluyen las prestaciones ofrecidas por los organizadores de estas actividades y de las que deban asimilarse a éstas.

2. Antecedentes

Gillan Beach Ltd organizó en Niza dos salones náuticos que se celebraron del 18 al 20 de febrero y del 25 al 27 de mayo de 1993, respectivamente. Dicha sociedad ofreció a los expositores prestaciones globales que incluían, en particular, el acondicionamiento y la disponibilidad de stands y de medios de comunicación, servicio de azafatas, así como el arrendamiento y la vigilancia de los lugares de amarre de las embarcaciones expuestas.

El 25 de octubre de 1993, Gillan Beach Ltd, solicitó, con arreglo al artículo 242-0 M del anexo II del CGI, la devolución del IVA que había gravado el precio de los bienes y servicios adquiridos en Francia con objeto de organizar los mencionados salones náuticos. La administración tributaria desestimó esta solicitud por entender que la organización de ferias y salones, en la medida en que se realiza materialmente en Francia, es una prestación que se considera efectuada en Francia, conforme a la disposición nacional por la que se adaptó el Derecho interno al artículo 9, apartado 2, letra c), primer guión, de la Sexta Directiva. Por tanto, dicha administración estimó que, en el asunto principal, no se reunían los requisitos exigidos para la devolución del IVA conforme a la Octava Directiva.

El tribunal administratif de Paris, ante el que recurrió Gillian Beach Ltd, resolvió que se debía devolver a esta sociedad el IVA controvertido en el asunto principal. Dado que esta resolución fue confirmada mediante sentencia de la cour administrative d'appel de Paris, el ministre de l'Économie, des Finances et de l'Industrie interpuso un recurso de casación ante el Conseil d'État.

3. Cuestiones planteadas

Una prestación global ofrecida por un organizador a los expositores en una feria o un salón, ¿puede considerarse incluida en el artículo 9, apartado 2, letra c), primer guión, de la Sexta Directiva [...], en el artículo 9, apartado 2, letra a) de esta Directiva o en cualquier otra categoría de prestación de servicios mencionada en el citado artículo 9, apartado 2?

4. Fallo

El Tribunal de Justicia (Sala Sexta) declara:

- 1) El artículo 9, apartado 2, letra c), primer guión, 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 la prestación global ofrecida por un organizador a los expositores en una feria o un salón está incluida en la categoría de prestaciones de servicios a que se refiere dicha disposición.

5. Fundamentos de la Sentencia

El artículo 9 de la Sexta Directiva contiene normas para la determinación del lugar de conexión a efectos fiscales. Mientras que el apartado 1 de dicha disposición establece a este respecto una regla de carácter general, el apartado 2 del mismo artículo regula una serie de conexiones específicas. El objetivo de estas disposiciones es evitar, por una parte, los conflictos de competencia que pueden dar lugar a casos de doble imposición y, por otra, la no imposición de ingresos. Sin que las reglas contenidas en el apartado 1 y en el 2 no prevalezcan una sobre la otra.

Así pues, artículo 9, apartado 2, de la Sexta Directiva está destinado, en su conjunto, a establecer un régimen especial para prestaciones de servicios efectuadas entre sujetos pasivos y cuyo costo entre en el precio de los bienes. Una finalidad similar subyace, asimismo, en el artículo 9, apartado 2, letra c), primer guión, de la Sexta Directiva, que fija como lugar de las prestaciones de servicios que tengan por objeto actividades, en particular, artísticas, deportivas o recreativas, así como actividades accesorias de las mismas, el lugar en que estas prestaciones son materialmente realizadas.

En cuanto a los criterios por los cuales una prestación determinada debe considerarse regulada por el artículo 9, apartado 2, letra c), primer guión, de la Sexta Directiva, procede destacar que no se exige, por ejemplo, un nivel artístico o deportivo especial y que están comprendidas dentro del ámbito de aplicación de esta disposición no sólo las prestaciones que tienen por objeto actividades artísticas, deportivas o recreativas, sino también aquellas que tienen por objeto actividades simplemente similares.

Un salón o una feria, cualquiera que sea el tema, tienen por objeto ofrecer a una pluralidad de destinatarios, en principio en un lugar único y en un momento concreto, diversas prestaciones de carácter complejo con la finalidad, en particular, de presentar información, bienes o acontecimientos en condiciones que permitan promocionarlos ante los visitantes. En estas circunstancias, debe considerarse que un salón o una feria están comprendidos dentro de las actividades similares a que se refiere el artículo 9, apartado 2, letra c), primer guión, de la Sexta Directiva.

Las prestaciones de servicios que tienen por objeto las actividades enumeradas en el artículo 9, apartado 2, letra c), primer guión, de la Sexta Directiva incluyen las prestaciones ofrecidas por los organizadores de estas actividades y de las que deban asimilarse a éstas.

De ello se deduce que debe considerarse que la prestación global ofrecida a los expositores por el organizador de una feria o de un salón es una de aquellas a que se refiere el artículo 9, apartado 2, letra c), primer guión, de la Sexta Directiva.

Por lo que el Tribunal de Justicia concluye que el artículo 9, apartado 2, letra c), primer guión, de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que la prestación global ofrecida por un organizador a los expositores en una feria o un salón está incluida en la categoría de prestaciones de servicios a que se refiere dicha disposición.

... ○ ...

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Segunda) de 23 de marzo de 2006

■ **Asunto:** C-210/04

■ **Partes:** Ministerio dell'Economia e delle Finanze, Agenzia delle Entrate y FCE Bank plc

■ **Síntesis:** Sexta Directiva IVA – Artículos 2 y 9 – Establecimiento permanente – Sociedad no residente – Relación jurídica – Acuerdo de reparto de costes – Convenio OCDE contra la doble imposición – Concepto de “sujeto pasivo” – Prestaciones de servicios a título oneroso – Práctica administrativa

I. Comentario

La tributación a los efectos del IVA de las operaciones realizadas entre la casa central y su establecimiento permanente (en adelante, EP) en un tercer estado no han estado exentas de polémica, ya que al carecer de independencia el EP frente a la casa central se ha dudado si las operaciones realizadas entre si eran realizadas entre partes independientes, y existían por lo tanto dos sujetos pasivos. Desde nuestro punto de vista la Sentencia que analizamos ha zanjado la polémica, como veremos.

Así de acuerdo con el tenor literal de la sentencia las prestaciones de servicio que se realizan entre la casa central y su EP en un tercer Estado y viceversa, no existen operaciones sujetas ya que no se realizan entre «sujetos pasivos», calificando como tales a las personas que realicen una actividad económica «con carácter independiente».

El Tribunal entra a calificar las operaciones que realiza la sucursal de FCE Bank una actividad económica independiente en particular quien asume el riesgo económico derivado de su actividad, si la casa central o la sucursal. El Tribunal concluye que la casa central es la que asume el riesgo, y por lo tanto la sucursal no es independiente en el sentido del artículo 4.

La interpretación que realiza el Tribunal se refiere sólo a los servicios que le presta la casa central, sin embargo dicho criterio no afecta a las entregas de bienes entre casa central y su EP residente en otro Estado miembro.

La interpretación realizada por el Tribunal sólo afecta a las relaciones entre casa central y EP y no a las relaciones entre matriz y filiales, que aunque tengan un nivel de dependencia elevado son sujetos pasivos jurídicamente diferenciados, y por lo tanto entes independientes a los efectos del artículo 4 Sexta Directiva.

Asimismo es irrelevante a estos efectos las reglas de localización de los servicios ya que no estamos ante operaciones sujetas al IVA. En suma, el TJCE declaró que la sucursal de una sociedad no residente carece de autonomía y, por consiguiente, no existe relación jurídica alguna entre ellas de manera que deben considerarse un único y mismo sujeto pasi-

vo con arreglo al art.4.1 de la Sexta Directiva. En este sentido, cabe destacar que el Tribunal de Justicia rechazó la incidencia del principio de empresa separada e independiente que regula la tributación de las operaciones entre la casa central y el EP en el marco del MC OCDE y los convenios de doble imposición que lo siguen. Sin duda, esta dualidad de enfoques fiscales viene a intensificar la complejidad intrínseca de la tributación de las operaciones entre la casa central y el EP, la cual, dicho sea de paso, está lejos de resultar clara tanto a nivel nacional como internacional.

Es cierto que el razonamiento empleado por el TJCE deja una zona gris: qué acontece cuando el EP asuma riesgos propios y pueda considerarse que realiza una actividad independiente respecto de su casa central. Siguiendo la argumentación empleada por el TJCE podría mantenerse que estamos ante una operación sujeta al IVA por estar realizada entre dos sujetos pasivos independientes. Con todo, esta situación, a nuestro juicio, únicamente parece revelar la debilidad del argumento principal empleado por el TJCE, de suerte que en principio habría que atender al contundente fallo para dilucidar el régimen fiscal aplicable a estas operaciones.

2. Antecedentes

FCE IT es un establecimiento secundario, situado en Italia, de la sociedad FCE Bank, establecida en el Reino Unido, que tiene por objeto social el desarrollo de actividades financieras exentas de IVA.

Tras recibir de FCE Bank servicios de consultoría, gestión, formación de personal y tratamiento de datos, así como de suministro y gestión de aplicaciones informáticas, FCE IT solicitó la devolución del IVA soportado por dichas prestaciones de servicios en los ejercicios 1996 a 1999 sobre la base de unas facturas que se había expedido a sí misma (operación denominada «autofacturación»).

Tras la desestimación presunta de dicha solicitud, FCE IT recurrió ante la Commissione tributaria provinciale di Roma, que estimó la solicitud. La Agencia apeló contra dicha resolución, invocando la prescripción de la solicitud correspondiente a los ejercicios de 1996 y 1997 y calificando de infundada la solicitud de devolución correspondiente a los ejercicios de 1998 y 1999.

Mediante resolución de 29 de marzo/25 de mayo de 2002, la Commissione tributaria regionale del Lazio desestimó el recurso de apelación considerando, por una parte, que la prescripción no es aplicable a los pagos efectuados en contra de lo dispuesto en el Derecho comunitario y, por otra, que no cabía calificar de prestación de servicios unas operaciones realizadas sin contraprestación por la sociedad matriz en favor de su establecimiento secundario, pues no se cumplía el requisito objetivo de sujeción al IVA. A su juicio, la imputación a FCE IT del coste de los servicios de FCE Bank constituía una operación de reparto de costes en el interior de una sociedad.

El Ministero dell'Economia e delle Finanze recurrió en casación dicha resolución ante la Corte suprema di cassazione, alegando que las prestaciones realizadas por FCE Bank esta-

ban sometidas al IVA por ser FCE IT un sujeto fiscal autónomo. Así, en su opinión, los pagos efectuados por esta última a su sociedad matriz deben considerarse una contraprestación y constituyen, por tanto, la base imponible.

Por el contrario, según FCE Bank, FCE IT carece de personalidad jurídica y sólo constituye por tanto un punto de conexión a efectos de sujeción al IVA para las actividades relacionadas con el objeto social. Además, a su juicio, no cabe exigir IVA alguno por prestaciones efectuadas entre dos entidades que constituyen un único sujeto pasivo.

3. Cuestiones planteadas

- 1) ¿Deben interpretarse los artículos 2, punto 1, y 9, apartado 1, de la Sexta Directiva, en el sentido de que la filial de una sociedad con sede en otro Estado (perteneciente o no a la Unión Europea), que presente las características de una unidad productiva, puede considerarse una entidad autónoma y, por tanto, cabe configurar una relación jurídica entre ambas entidades, con la consiguiente sujeción al IVA de las prestaciones de servicios realizadas por la sociedad matriz? ¿Puede utilizarse para su definición el criterio del “arm’s length” previsto en el artículo 7, apartados 2 y 3, del Modelo de Convenio OCDE para evitar la doble imposición y del Convenio de 21 de octubre de 1988 entre Italia y el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte? ¿Puede configurarse una relación jurídica en el caso de un acuerdo de distribución de costes relativo a la prestación de servicios al establecimiento secundario y, en caso afirmativo, cuáles son las condiciones para considerar que existe tal relación jurídica? ¿El concepto de relación jurídica debe extraerse del Derecho nacional o del Derecho comunitario?
- 2) ¿Puede considerarse, y en qué medida, que la imputación de los costes de tales servicios a la filial es una contraprestación por los servicios prestados, en el sentido del artículo 2 de la Sexta Directiva, con independencia del nivel de la imputación y de la realización de un beneficio empresarial?
- 3) En caso de que se considere que las prestaciones de servicios entre la sociedad matriz y la filial están, en principio, exentas del IVA por falta de autonomía de la entidad destinataria y por la consiguiente inexistencia de una relación jurídica entre ambas entidades, y en el supuesto de que la sociedad matriz esté establecida en otro Estado miembro de la Unión Europea, ¿es contraria al principio de la libertad de establecimiento, establecido en el artículo 43 CE, una práctica administrativa nacional que prevea, en tal caso, la tributación de las prestaciones?

4. Fallo

El Tribunal de Justicia (Sala Segunda) declara:

Los artículos 2, punto 1, y 9, apartado 1, de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema

común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, deben interpretarse en el sentido de que un establecimiento permanente que no constituye una entidad jurídica distinta de la sociedad a la que pertenece, establecido en otro Estado miembro y al que la sociedad presta ciertos servicios, no debe ser considerado sujeto pasivo en razón de los costes que se le imputen por dichas prestaciones de servicios.

5. Fundamentos de la Sentencia

Primera cuestión:

Parte el Tribunal de Justicia de la idea de que el artículo 4 de la Sexta Directiva define el concepto de «sujetos pasivos», calificando de tales a las personas que realicen una actividad económica «con carácter independiente». El apartado 4 de este mismo artículo aclara que el término «con carácter independiente» excluye del gravamen a las personas vinculadas a su empresario por cualquier relación jurídica que cree lazos de subordinación, especialmente en lo que concierne a las condiciones laborales y retributivas y a la responsabilidad del empresario.

A este respecto, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se deduce que una prestación sólo es imponible si existe entre quien efectúa la prestación y su destinatario una relación jurídica en cuyo marco se intercambian prestaciones recíprocas.

Para determinar si existe una relación jurídica de esta índole entre una sociedad no residente y una de sus sucursales, a fin de someter al IVA los servicios prestados, es preciso verificar si FCE IT desarrolla una actividad económica independiente. Con este propósito, procede analizar si una sucursal de las características de FCE IT puede considerarse autónoma en cuanto entidad bancaria, en particular por ser ella quien asume el riesgo económico derivado de su actividad.

Pues bien la sucursal no asume personalmente los riesgos económicos derivados del ejercicio de la actividad de entidad de crédito, tales como, por ejemplo, el hecho de que un cliente no devuelva un préstamo. El banco, como persona jurídica, asume este riesgo, y ésta es la razón por la que su Estado miembro de origen supervisa su solidez financiera y su solvencia.

En efecto, FCE IT no dispone, en cuanto sucursal, de un capital de dotación. Por lo tanto, el riesgo derivado de la actividad económica es asumido íntegramente por FCE Bank, de lo que se deduce que FCE IT depende de esta última sociedad y constituye junto con ella un único sujeto pasivo.

No afecta a esta conclusión el artículo 9, apartado 1, de la Sexta Directiva. Dicha disposición pretende determinar quién es el sujeto pasivo en las transacciones de una sucursal con terceros, y no es por tanto pertinente en un supuesto como el que aquí se contempla, relativo a las transacciones entre una sociedad establecida en un Estado miembro y una de sus sucursales establecida en otro Estado miembro.

En cuanto al Convenio de la OCDE, el Tribunal procede a declararlo carente de pertinencia, ya que se refiere a la fiscalidad directa, mientras que el IVA forma parte de los impuestos indirectos.

Por último, en lo relativo a la existencia de un acuerdo de reparto de costes, dicha circunstancia carece igualmente de pertinencia en el presente asunto, dado que el acuerdo en cuestión no fue negociado entre partes independientes.

Habida cuenta de las consideraciones expuestas, el Tribunal señala que las disposiciones del artículo 2 y 9 de la Sexta Directiva deben interpretarse en el sentido de que un establecimiento permanente que no constituye una entidad jurídica distinta de la sociedad a la que pertenece, establecido en otro Estado miembro y al que la sociedad presta ciertos servicios, no debe ser considerado sujeto pasivo en razón de los costes que se le imputen por dichas prestaciones de servicios.

Sobre la segunda cuestión:

El Tribunal no responde a esta cuestión.

Sobre la tercera cuestión:

Señala el Tribunal que cuando se ha constatado que una normativa o una práctica nacional es incompatible con la Sexta Directiva, no es preciso analizar si viola igualmente las libertades fundamentales establecidas en el Tratado, entre las que figura la libertad de establecimiento.

Por lo que si la sucursal de una sociedad no residente carece de autonomía y que, por consiguiente, no existe relación jurídica alguna entre ellas. Una y otra deben considerarse un único y mismo sujeto pasivo con arreglo al artículo 4, apartado 1, de la Sexta Directiva. Así pues, FCE IT sólo es una parte de FCE Bank. Asimismo se deduce de las consideraciones expuestas que la práctica administrativa italiana es incompatible con la Sexta Directiva.

... ○ ...

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Cuarta) de 30 de marzo de 2006

■ **Asunto:** C-495/04

■ **Partes:** A.C. Smits-Koolhoven y Staatssecretaris van Financiën

■ **Síntesis:** : Directiva 95/59/CE – Impuestos que gravan el consumo de labores del tabaco – Cigarrillos de hierbas – Función exclusivamente medicinal

I. Comentario

La jurisprudencia del Tribunal de justicia establecida en esta sentencia determina en que supuestos unos cigarrillos no estarán sujetos al Impuesto que grava el consumo de las labores del tabaco por tener una función exclusivamente medicinal.

La cuestión no es baladí, ya que a partir de esta sentencia se puede determinar cuando un producto tiene una función exclusivamente medicinal. Un producto tendrá el carácter exclusivamente medicinal por la composición de los cigarrillos y no por su presentación.

De acuerdo con la doctrina del Tribunal un producto tendrá función medicinal si dicho producto contiene sustancias cuya combustión e inhalación producen efectos medicinales, de carácter curativo o preventivo, científicamente reconocidos.

A estos efectos es irrelevante la presentación que tengan los productos, ya que la función medicinal de un producto no puede deducirse únicamente de su presentación, su forma de comercialización o la percepción que de ellos tenga el público. Si no bastaría con cambiar la presentación o la forma de comercialización de un producto para que le fuese de aplicación la regla de no sujeción al impuesto sobre el consumo de labores del tabaco.

2. Antecedentes

En el período en que se produjeron los hechos, la Sra. Smits-Koolhoven (en lo sucesivo, «demandante en el procedimiento principal») vendía al por mayor, con destino a la reventa, un producto denominado «cigarrillos de hierbas». Se trataba de cigarrillos sin tabaco elaborados con hierbas, en particular de la familia de las labiáceas.

Dichos cigarrillos se componían de sustancias carentes de función medicinal y se comercializaban sin receta médica pero exclusivamente a través de farmacias y herboristerías. Cada cajetilla de cigarrillos llevaba una etiqueta adhesiva con la mención «cigarrillos de hierbas medicinales». Además, el producto iba acompañado de un prospecto en el que se presentaban estos cigarrillos como un apoyo para las personas que deseen dejar de fumar. Dicho prospecto había sido autorizado por el Keuringsraad Openlijke Aanprijzing Geneesmiddelen/Keuringsraad Aanprijzing Gezondheidsproducten (en lo sucesivo, «KOAG/KAG»), organismo no estatal encargado de la inspección de la publicidad de medicamentos y productos de salud.

No se pagó el impuesto especial por los referidos cigarrillos. En un escrito dirigido a la demandante en el procedimiento principal el 20 de julio de 1995, la administración sostuvo que, a efectos de la percepción del impuesto especial, los cigarrillos de hierbas deben ser calificados de cigarrillos y, por tanto, de labores del tabaco y que, al no ir destinados a ser usados con fines medicinales, dichos cigarrillos no podían acogerse a la exención prevista en el artículo 64, apartado 1, letra f), de la Ley neerlandesa de impuestos especiales.

En consecuencia, se practicó a la demandante en el procedimiento principal una liquidación tributaria en relación con el período comprendido entre el 1 de agosto de 1995 y el 15 de junio de 1999 correspondiente al impuesto especial sobre las labores del tabaco.

Al desestimarse su reclamación, la demandante en el procedimiento principal interpuso un recurso ante el Gerechtshof te Leeuwarden (Tribunal de apelación de Leeuwarden). Mediante sentencia de 5 de agosto de 2002, dicho órgano jurisdiccional confirmó la liquidación relativa al impuesto especial sobre las labores del tabaco.

3. Cuestiones planteadas

¿Están comprendidos en la excepción que prevé el artículo 7, apartado 2, de la Directiva 95/59 para productos que sirven exclusivamente para fines medicinales, unos cigarrillos de hierbas como los controvertidos, de los que consta que no contienen sustancias con efecto medicinal, pero que con la autorización del [KOAG/KAG] son vendidos como “cigarrillos de hierbas medicinales” como remedio para dejar de fumar?

4. Fallo

El Tribunal de Justicia (Sala Cuarta) declara:

El artículo 7, apartado 2, de la Directiva 95/59/CE del Consejo, de 27 de noviembre de 1995, relativa a los impuestos distintos de los impuestos sobre el volumen de negocios que gravan el consumo de labores del tabaco, debe interpretarse en el sentido de que los cigarrillos sin tabaco que no contienen sustancias con efecto medicinal, sino que se presentan y comercializan como apoyo a las personas que deseen dejar de fumar; no tienen una «función exclusivamente medicinal», en el sentido del párrafo segundo de dicha disposición.

5. Fundamentos de la Sentencia

Parte el Tribunal de lo que señala el artículo 7, apartado 2, párrafo primero, de la Directiva 95/59 tiene por objeto establecer una regla general según la cual se asimilarán a los cigarrillos y al tabaco para fumar los productos que, aunque estén constituidos exclusiva o parcialmente por sustancias distintas del tabaco, respondan sin embargo a los demás criterios de los cigarrillos y del tabaco para fumar establecidos por los artículo 4 y 5 de dicha Directiva.

Conforme al artículo 7, apartado 2, párrafo segundo, de la misma Directiva, únicamente no se aplicará esta regla a los productos que, por un lado, no contengan tabaco y, por otro, tengan una «función exclusivamente medicinal».

Por lo que el Tribunal determina los criterios que permitan distinguir los productos que tienen una función exclusivamente medicinal de los productos que carezcan de tal función o que no tengan exclusivamente esa función.

Para determinar si un producto puede tener una función medicinal, según el Tribunal, hay que examinar si dicho producto contiene sustancias cuya combustión e inhalación producen efectos medicinales, de carácter curativo o preventivo, científicamente reconocidos. Los cigarrillos de que se trata en el procedimiento principal no contienen tales sustancias.

Adicionalmente el Tribunal examina si la presentación de los cigarrillos puede considerarse relevante para acreditar una función exclusivamente medicinal de los cigarrillos y, por ende, para determinar si la forma de presentación puede constituir un criterio que permita distinguir los cigarrillos que tienen tal función de los productos que no la tienen o en los que dicha función no es la única, alcanzando la conclusión de que consideraciones vinculadas a la presentación, la comercialización o la percepción que se tenga de un producto no son suficientes, por sí solas, para que dicho producto pueda acogerse a la excepción prevista en el artículo, 7, apartado 2, párrafo segundo, de la Directiva 95/59.

Por lo que el Tribunal señala que los cigarrillos sin tabaco que no contienen sustancias con efecto medicinal, sino que se presentan y comercializan como apoyo a las personas que deseen dejar de fumar, no tienen una «función exclusivamente medicinal», en el sentido de estar exentos de tributación.

... ○ ...

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera) de 30 de marzo de 2006

■ **Asunto:** C-184/04

■ **Partes:** Uudenkaupungin kaupunki

■ **Síntesis:** IVA – Deducción del impuesto soportado – Bienes de inversión – Bienes inmuebles – Regularización de las deducciones

I. Comentario

El Tribunal examina en este caso la adecuación a la Sexta Directiva de la norma del IVA finlandesa que impide la deducción del IVA soportado por la adquisición de un bien de inversión derivado de la regularización del bien. Por lo que la verdadera importancia de esta Sentencia es el carácter esencial que tiene en el sistema de IVA el sistema de regularización de deducciones, y establece los límites en los que los Estados miembros deben trasponer dicha institución a su derecho interno.

Por ello el Tribunal parte en su análisis de que el sistema de regularización de las deducciones constituye un elemento esencial del sistema creado por la Sexta Directiva, en la medida en que tiene como finalidad garantizar la exactitud de las deducciones y, en consecuencia, la neutralidad de la carga fiscal.

Lo que se trasluce es que se puede acoger a dicho sistema un sujeto pasivo que posea un bien cuya utilización no da derecho a deducción pero que se destina posteriormente a un uso que sí da derecho a ella. Derivado de esto, el Tribunal establece que los Estados miembros tienen la obligación de regular el sistema de regularización de las deducciones.

Consecuentemente con ello en la segunda cuestión el Tribunal determina que el sistema de regularización de las deducciones es específicamente aplicable cuando se trata de un bien que inicialmente se destina, en primer lugar, a una actividad exenta, que no da derecho a deducción, y posteriormente, durante el período de regularización, se utiliza para los fines de una actividad sujeta al IVA. Esto no deja de ser coherente con el principio de neutralidad, ya que de esta manera se consagra el derecho a deducir la partida de IVA correcta de acuerdo con el IVA repercutido por la entidad.

Como corolario de esta línea argumental el Tribunal consagra la idea de que los Estados miembros no pueden limitar el ejercicio de este sistema de regularización mediante la introducción de medidas procedimentales que impidan el ejercicio del derecho a la deducción, como en este caso es la introducción por Finlandia del derecho de opción en el plazo de seis meses desde la adquisición del bien.

Finalmente reseñar que en esta Sentencia el Tribunal vuelve a rechazar la limitación temporal de sus sentencias para supuestos en que un Estado Miembro haya incumplido un mandato de una norma comunitaria.

2. Antecedentes

Uusikaupunki renovó un inmueble de su propiedad y arrendó varios locales de dicho inmueble al Estado finlandés, algunos a partir del 1 de junio de 1995 y otros a partir del 1 de septiembre del mismo año. Uusikaupunki arrendó asimismo, a partir del 31 de agosto de 1995, una nave industrial construida por ella a una empresa sujeta al IVA. Los costes de ambos proyectos incluían un importe de 2.206.224 FIM en concepto de IVA.

El 4 de abril de 1996, Uusikaupunki presentó una solicitud, con arreglo al artículo 30 de la AVL, ante el Turun lääninverovirasto (Delegación regional de Hacienda de Turku) con objeto de quedar sujeta al IVA por el arrendamiento de los dos inmuebles a que se refiere el asunto principal. La Administración tributaria estimó dicha solicitud con efectos a partir de su fecha de presentación, dado que no se había formulado dentro del plazo de los seis meses siguientes a la puesta en servicio del inmueble, previsto en el artículo 106 de la AVL.

Mediante dos solicitudes de fechas 8 de septiembre de 1998 y 30 de marzo de 2000, Uusikaupunki pidió al Lounais-Suomen verovirasto, con arreglo al artículo 20 de la Sexta Directiva, que se regularizaran las deducciones tributarias y se le devolviera una parte del

IVA pagado con motivo de las obras de construcción y de renovación llevadas a cabo durante los años 1996 a 1999. La cantidad solicitada ascendía a 1.651.653 FIM, más los intereses legales.

Mediante resoluciones de fecha 3 de mayo de 2000, el Lounais-Suomen verovirasto denegó dichas solicitudes por estimar que sólo habría sido posible una deducción del IVA pagado con ocasión de las obras de construcción y de renovación, con arreglo al artículo 106 de la AVL, si se hubiera ejercitado el derecho de opción por la sujeción a dicho impuesto dentro de un plazo de seis meses, contado a partir de la puesta en servicio de los inmuebles.

Uusikaupunki interpuso un recurso ante el Helsingin hallinto-oikeus, que fue desestimado, con objeto de que se anulasen las referidas resoluciones. La demandante en el asunto principal presentó entonces un recurso de casación contra la citada sentencia ante el Korkein hallinto-oikeus (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo).

El Korkein hallinto-oikeus se pregunta si las condiciones a las que la AVL supedita el derecho a deducir el IVA son contrarias a la Sexta Directiva, en la medida en que es imposible en Derecho finlandés regularizar las deducciones del IVA en relación con el arrendamiento de un inmueble que se haya puesto inicialmente en servicio en el marco de una actividad exenta del IVA antes de ser destinado a una actividad imponible, a menos que la solicitud de sujeción del arrendamiento se haya presentado dentro de un plazo de seis meses, contado a partir de la puesta en servicio del inmueble.

Según el órgano jurisdiccional remitente, es incuestionable que Uusikaupunki actuó, en el marco de las adquisiciones llevadas a cabo para la renovación y la nueva construcción de que se trata, en calidad de sujeto pasivo y que dichas adquisiciones se efectuaron en interés de una actividad económica de la demandante.

En estas circunstancias, el Korkein hallinto-oikeus decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia cuestión prejudicial.

3. Cuestiones planteadas

- 1) ¿Debe interpretarse el artículo 20 de la [Sexta Directiva] en el sentido de que, sin perjuicio de lo dispuesto en su apartado 5, el Estado miembro está obligado a llevar a cabo la regularización de las deducciones a que se refiere ese artículo, en lo que atañe a los bienes de inversión?
- 2) ¿Debe interpretarse el artículo 20 de la [Sexta Directiva] en el sentido de que la regularización de las deducciones a que se refiere este artículo también se aplica a una situación en la que un bien de inversión, en el presente asunto, un bien inmueble, se haya afectado en un primer momento a una actividad exenta, en la que estuviera en un principio completamente excluido el derecho a deducir; y sólo en un momento posterior, durante el período de regularización, se haya utilizado a efectos de una actividad sujeta al IVA?

- 3) ¿Puede interpretarse el artículo 13, parte C, párrafo segundo, de la [Sexta Directiva] en el sentido de que el Estado miembro puede restringir el derecho a la deducción por adquisiciones relacionadas con inversiones inmobiliarias en la forma prevista por la Ley finlandesa relativa al IVA, de manera que este derecho quede completamente excluido en situaciones como la del presente asunto?
- 4) ¿Puede interpretarse el artículo 17, apartado 6, párrafo segundo, de la [Sexta Directiva] en el sentido de que el Estado miembro puede restringir el derecho a la deducción por adquisiciones relacionadas con inversiones inmobiliarias en la forma prevista por la Ley finlandesa relativa al IVA, de manera que este derecho quede completamente excluido en situaciones como la del presente asunto?

4. Fallo

El Tribunal de Justicia (Sala Primera) declara:

- 1) El artículo 20 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 obliga a los Estados miembros a prever la regularización de las deducciones del impuesto sobre el valor añadido por lo que atañe a los bienes de inversión, sin perjuicio de lo dispuesto en su apartado 5.
- 2) El artículo 20 de la Directiva 77/388 debe interpretarse en el sentido de que la regularización que prevé es también aplicable en la situación en la que un bien de inversión se destina en primer lugar a una actividad exenta, que no da derecho a deducción, y, posteriormente, durante el período de regularización, se utiliza para los fines de una actividad sujeta al impuesto sobre el valor añadido.
- 3) El artículo 13, parte C, párrafo segundo, de la Directiva 77/388 debe interpretarse en el sentido de que un Estado miembro que conceda a sus sujetos pasivos el derecho a optar por la imposición del arrendamiento de un inmueble no está facultado en virtud de esta disposición para excluir la deducción del impuesto sobre el valor añadido por las inversiones inmobiliarias efectuadas antes de que se ejerza el citado derecho de opción, cuando la solicitud por la que se ejercita la opción no se haya presentado dentro de los seis meses siguientes a la puesta en servicio del referido inmueble.
- 4) El artículo 17, apartado 6, de la Directiva 77/388 debe interpretarse en el sentido de que un Estado miembro que conceda a sus sujetos pasivos el derecho a optar por la imposición de un arrendamiento de un inmueble no se halla autorizado en virtud de esta disposición para excluir la deducción del impuesto sobre el valor añadido por las inversiones inmobiliarias efectuadas antes de que se ejerza el citado derecho de opción, cuando la solicitud por la que se ejercita la opción no se haya presentado dentro de los seis meses siguientes a la puesta en servicio del referido inmueble.

5. Fundamentos de la Sentencia

Sobre la primera cuestión

Señala el Tribunal que según la lógica del sistema establecido por la Sexta Directiva, los impuestos soportados por los bienes o los servicios utilizados por un sujeto pasivo para sus operaciones gravadas pueden ser deducidos.

Continuando que el sistema de regularización de las deducciones constituye un elemento esencial del sistema creado por la Sexta Directiva, en la medida en que tiene como finalidad garantizar la exactitud de las deducciones y, en consecuencia, la neutralidad de la carga fiscal. Por otra parte, el artículo 20, apartado 2, de la Sexta Directiva, que se refiere a los bienes de inversión, sobre los que versa el asunto principal, está redactado en términos que no permiten albergar duda alguna acerca de su carácter obligatorio.

Además, según reiterada jurisprudencia, dado que las limitaciones del derecho a deducir y, por consiguiente, de las regularizaciones de las deducciones deben aplicarse de manera similar en todos los Estados miembros, sólo se permiten excepciones en los casos previstos expresamente por la Sexta Directiva.

La aplicabilidad respectiva de las disposiciones de que se trata dependerá entonces de si el sujeto pasivo ha decidido efectivamente destinar el inmueble en cuestión con carácter permanente a su uso privado o, por el contrario, de si contempla la posibilidad de una utilización futura para los fines de su empresa y resuelve, por consiguiente, conservarlo en el patrimonio de ésta.

Habida cuenta de las consideraciones precedentes, el Tribunal procede a responder a la primera cuestión que el artículo 20 de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que obliga a los Estados miembros a prever la regularización de las deducciones del IVA por lo que atañe a los bienes de inversión, sin perjuicio de lo dispuesto en su apartado 5.

Sobre la segunda cuestión

La segunda cuestión tiene por objeto que se dilucide si repercute de alguna forma sobre la citada regularización la circunstancia de que la actividad de que se trata estuviera inicialmente exenta y de que las deducciones, por consiguiente, se hallaran totalmente excluidas

El Tribunal de Justicia ha declarado, además, que la utilización que se haga del bien de inversión determinará únicamente la magnitud de la deducción inicial a la que el sujeto pasivo tenga derecho en virtud del artículo 17 de la Sexta Directiva y el alcance de las posibles regularizaciones durante los períodos posteriores, pero no afecta al nacimiento del derecho a deducir. Por consiguiente, la utilización inmediata de los bienes para operaciones gravadas no constituye en sí misma un requisito para la aplicación del sistema de regularización de las deducciones.

Por último, el Tribunal señala la regularización de la deducción en virtud del artículo 20 de la Sexta Directiva se aplica también necesariamente cuando la modificación del derecho a deducir dependa de una elección voluntaria del contribuyente, como el ejercicio del derecho de opción previsto en el artículo 13, parte C, de la Sexta Directiva. El ejercicio de tal derecho de opción no tiene incidencia alguna sobre el nacimiento del derecho a deducir.

Por lo que el Tribunal responde a la segunda cuestión que el artículo 20 de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que la regularización que prevé es también aplicable en la situación en la que un bien de inversión se destina, en primer lugar, a una actividad exenta, que no da derecho a deducción, y posteriormente, durante el período de regularización, se utiliza para los fines de una actividad sujeta al IVA.

Sobre la tercera cuestión

El Tribunal señala que en la medida en que los sujetos pasivos tengan la posibilidad de optar por la tributación del arrendamiento de un inmueble en virtud del artículo 13 de la Sexta Directiva, el ejercicio de dicho derecho de opción no sólo debe provocar la tributación por el arrendamiento del inmueble, sino también la deducción de los impuestos pertinentes soportados por el referido inmueble.

Compete a los Estados miembros pueden fijar los requisitos procesales para el ejercicio del derecho de opción, lo cual incluye la posibilidad de prever que la imposición sólo será efectiva cuando se haya formulado la solicitud y que únicamente será posible la deducción de los impuestos soportados con posterioridad a tal fecha (sentencia de 9 de septiembre de 2004, *Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg*, C_269/03, Rec. p. I_8067, apartado 23). Sin embargo, tales normas no pueden tener como consecuencia limitar el derecho a practicar las deducciones vinculadas a las operaciones gravadas si el derecho de opción se ha ejercido válidamente, conforme a las citadas normas.

Por lo que el Tribunal procede a responder a la tercera cuestión que el artículo 13, parte C, párrafo segundo, de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que un Estado miembro que conceda a sus sujetos pasivos el derecho a optar por la imposición del arrendamiento de un inmueble no está facultado en virtud de esta disposición para excluir la deducción del IVA por las inversiones inmobiliarias efectuadas antes de que se ejerza el citado derecho de opción, cuando la solicitud por la que se ejercita la opción no se haya presentado dentro de los seis meses siguientes a la puesta en servicio del referido inmueble.

Sobre la cuarta cuestión

Señala el Tribunal que un análisis de la génesis del artículo 17, apartado 6, de la Sexta Directiva pone de manifiesto que la facultad conferida a los Estados miembros por el párrafo segundo de esta disposición no se aplica más que al mantenimiento de las exclusiones de la deducción por lo que atañe a categorías de gastos definidas por referencia a la naturaleza del bien o del servicio adquirido y no por referencia al destino que se le haya dado o a las modalidades de dicho destino (véase, en este sentido, la sentencia de 5 de octubre de 1999, *Royscot y otros*, C_305/97, Rec. p. I_6671, apartados 21 a 25).

La exclusión de que se trata, relativa a los gastos efectuados con anterioridad al ejercicio del derecho de opción por la sujeción al IVA, no se halla comprendida, por consiguiente, dentro del ámbito de la excepción prevista en el artículo 17, apartado 6, párrafo segundo, de la Sexta Directiva.

Por lo que el Tribunal procede a responder a la cuarta cuestión que el artículo 17, apartado 6, de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que un Estado miembro que conceda a sus sujetos pasivos el derecho a optar por la imposición del arrendamiento de un inmueble no está facultado en virtud de esta disposición para excluir la deducción del IVA por las inversiones inmobiliarias efectuadas antes de que se ejerza el citado derecho de opción, cuando la solicitud por la que se ejercita la opción no se haya presentado dentro de los seis meses siguientes a la puesta en servicio del referido inmueble.

... ○ ...

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera) de 30 de marzo de 2006

■ **Asunto:** C-46/04

■ **Partes:** Aro Tubi Trafilerie SpA y Ministero dell'Economia e delle Finanze.

■ **Síntesis:** Directiva 69/335/5/CEE – Impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales – Régimen nacional que exige el pago de una tasa de inscripción registral proporcional del 1 % sobre el valor de la operación con motivo de una fusión “inversa” – Calificación como impuesto sobre las aportaciones – Aumento del capital social – Incremento del patrimonio social – Aumento del valor de las participaciones sociales – Prestación efectuada por un socio – Decisión de fusionar adoptada por los socios del socio

I. Comentario

La relevancia de esta sentencia es la determinación como un impuesto indirecto que grava la concentración de capitales a una tasa de inscripción registral del 1% sobre el importe resultante de una fusión inversa.

Para determinar si la tasa de inscripción en el registro es un impuesto indirecto prohibido por la Directiva 69/335, el Tribunal analiza el hecho imponible de la misma es la propia aportación, y no una operación o formalidad previa de cualquier tipo, por lo que la tasa es un impuesto sobre las aportaciones.

El Tribunal, tanto en esta sentencia como en casos anterior, establece que estaremos ante un impuesto sobre las aportaciones si se dan los siguientes requisitos:

- a) Si existe un aumento del patrimonio social del sujeto pasivo: En el caso examinado es algo indiscutible que existe un aumento del capital social en la sociedad absorbente.

- b) Si existe un refuerzo del potencial económico del sujeto pasivo: Lo que se debe determinar es que esta operación debe haber producido en cualquier caso un refuerzo del potencial económico de la sociedad absorbente.

Luego procede a calificar si la operación de fusión inversa está incluida dentro del ámbito de aplicación de la Directiva 69/335, por lo que sólo puede ser gravada por el impuesto sobre las aportaciones aprobado por el artículo 10 de esta Directiva.

Por lo tanto la tasa de inscripción registral es un impuesto sobre las aportaciones diferente del impuesto por las aportaciones permitido por la Directiva 69/335, y por lo tanto contrario al ordenamiento comunitario, por lo que es expulsado del ordenamiento jurídico.

2. Antecedentes

Aro Tubi es una sociedad anónima italiana cuyas acciones pertenecían en su totalidad de otra sociedad anónima italiana, Fratelli Gaggini. A su vez, Aro Tubi poseía todas las acciones de una tercera sociedad anónima italiana, Aro Tubi Estrusi.

Mediante escritura pública de 19 de diciembre de 1995, la sociedad Aro Tubi absorbió a través de una fusión a su filial, Aro Trubi Estrusi (fusión denominada «impropia»).

Mediante la referida escritura, Aro Tubi absorbió además a su sociedad matriz, Fratelli Gaggini (fusión denominada «inversa»). De ese modo, Aro Tubi adquirió el patrimonio social de Fratelli Gaggini, compuesto principalmente por inmuebles, patentes y marcas. En contrapartida, los accionistas de Fratelli Gaggini recibieron la totalidad de las acciones de Aro Tubi.

Con motivo de estas dos fusiones, Aro Tubi tuvo que abonar, el 2 de enero de 1996, una tasa de inscripción registral de un 1 % sobre el importe resultante de la situación patrimonial de las dos sociedades absorbidas, Aro Turbi Estrusi y Fratelli Gaggini, o sea, 54.761.000 ITL en total.

Mediante reclamación de 29 de julio de 1996, Aro Tubi solicitó al Ufficio Atti Pubblici di Milano la devolución de las tasas de inscripción registral abonadas. Tras la desestimación tácita de su reclamación por parte de las autoridades fiscales, Aro Tubi interpuso un recurso por el que impugnaba la procedencia de tal impuesto. Inicialmente dicho recurso fue estimado por la Commissione Tributaria Provinciale di Milano, pero posteriormente fue desestimado por la Commissione Tributaria Regionale della Lombardia, ante quien había apelado la Amministrazione Finanziaria dello Stato. A continuación, Aro Tubi interpuso un recurso de casación contra la sentencia de apelación.

Al albergar dudas sobre la compatibilidad con el Derecho comunitario del régimen italiano que exigía el pago de una tasa de inscripción registral con motivo de una fusión «inversa», es decir, de una fusión por absorción en la que la totalidad de las participaciones sociales en la sociedad absorbente pertenecen a la sociedad absorbida, la Corte Suprema di Cassazione decidió suspender el procedimiento en el asunto del que conocía y plantear al Tribunal de Justicia la cuestión de si la Directiva 69/335 se oponía a dicho régimen.

3. Cuestiones planteadas

El órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si, en unas circunstancias como las descritas en el asunto principal, la Directiva 69/335 se opone al cobro de una tasa de inscripción registral del 1 % sobre el valor de la operación con motivo de una fusión «inversa», es decir, de una fusión por absorción en la que la totalidad de las participaciones sociales en la sociedad absorbente pertenecen a la sociedad absorbida.

4. Fallo

El Tribunal de Justicia (Sala Primera) declara:

En unas circunstancias como las del asunto principal, 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 73/80/CEE del Consejo, de 9 de abril de 1973, relativa a la fijación de los tipos comunes del impuesto sobre las aportaciones de capital, y 85/303/CEE del Consejo, de 10 de junio de 1985, se opone al cobro de una tasa de inscripción registral proporcional del 1 % sobre el valor de la operación con motivo de una fusión «inversa», es decir, de una fusión por absorción en la que la totalidad de las participaciones sociales en la sociedad absorbente pertenecen a la sociedad absorbida.

5. Fundamentos de la Sentencia

El Tribunal de Justicia examina con carácter preliminar si la tasa de inscripción registral reúne las características de un «impuesto sobre las aportaciones» a efectos de los artículos 1 a 9 de la Directiva 69/335 o si debe calificarse de «impuesto similar al impuesto sobre las aportaciones» a efectos del artículo 10 de la citada Directiva.

En cuanto a la tasa proporcional del 1 % sobre el valor de las aportaciones a sociedades, procede considerar que lo que constituye el hecho imponible de dicha tasa es precisamente la propia aportación, y no una operación o formalidad previa de cualquier tipo, de modo que esta tasa debe calificarse, en principio, de «impuesto sobre las aportaciones» y no de «impuesto similar al impuesto sobre las aportaciones» a efectos de la Directiva 69/335.

Por consiguiente, la legalidad de la tasa controvertida en el asunto principal debe examinarse a la luz de los artículos 1 a 9 de la Directiva 69/335.

Como segundo paso en su examen el Tribunal examina si la operación de fusión se halla comprendida en el ámbito de aplicación del artículo 7, apartado 1, de la Directiva 69/335, determinando que la misma se encuadra en dicho artículo. Por lo tanto, está exenta y no puede ser gravada con un impuesto sobre las aportaciones.

A tenor de las consideraciones precedentes, el Tribunal señala que la Directiva 69/335 se opone al cobro de una tasa de inscripción registral proporcional del 1 % sobre el valor de la operación con motivo de una fusión «inversa», es decir, de una fusión por absorción en la que la totalidad de las participaciones sociales en la sociedad absorbente pertenecen a la sociedad absorbida.

... ○ ...

