



PRESENTACIÓN

■ **La reducción de las sanciones por conformidad a la propuesta de liquidación: cuestiones viejas y nuevas**

Antonio Cayón Galiardo

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

Gabinete de Estudios AEDAF

Como han puesto de manifiesto quienes han estudiado el tema con detenimiento, la reducción de las sanciones tributarias por efecto de la conformidad prestada por los contribuyentes a las actas levantadas por la inspección, data del Real Decreto de 13 de octubre de 1903 y evoluciona con importantes variaciones en su regulación hasta la legislación vigente, siendo de destacar el hecho de que desde hace más de seis décadas, este efecto quedó asociado a la renuncia de toda clase de recursos, por lo que vino a ser un instrumento para reducir la litigiosidad en la materia.

Ahora bien, siendo estos los dos perfiles básicos de la figura —conformidad y renuncia a la impugnación— su aplicación a lo largo de tan dilatada historia no ha dejado de suscitar conflictos entre la Administración y los contribuyentes, de forma que su finalidad no podemos decir se haya cumplido en el grado que hubiese sido deseable, pues el contenido, alcance, naturaleza o efectos de la reducción de las sanciones tributarias, no han sido precisos ni ajenos a diversas polémicas a las que resumidamente nos vamos a referir para comentar alguna que consideramos todavía no resuelta, que consiste en la necesidad —o, a contrario, en la inconveniencia— de que se ofrezca al contribuyente la posibilidad de obtener la reducción de las sanciones por conformidad cuando, una vez anuladas una primera liquidación y su correspondiente sanción, a consecuencia de un recurso, se hayan de dictar otras liquidaciones en sustitución de aquellas. Es decir, si al dictarse la nueva liquidación en sustitución de la anulada, debe ofrecerse nuevamente al interesado la posibilidad de dar su conformidad a la misma, con el efecto consiguiente de obtener la reducción de la sanción que pudiera proceder.

Enlazando con las cuestiones conflictivas de la figura, y a modo de recordatorio de las más relevantes, diremos resumidamente que pocos aspectos de la misma han quedado al margen de una discusión. Así, en cuanto al objeto mismo de la conformidad del contribuyente, no será hasta 1998 (art. 21 del RD 1930/1998), cuando se venga a resolver el tema, introduciendo, por medio de esta disposición reglamentaria una aclaración fundamental: los elementos de la propuesta de regularización tributaria a los que debe referirse la confor-

midad del sujeto son: la cuota tributaria, los recargos y los intereses de demora, pero nunca la propia sanción. Con ello se ponía fin a la situación anterior en que la conformidad debía extenderse también a las sanciones y que fue tan duramente criticada doctrinalmente.

Una segunda cuestión, afectante a la propia naturaleza de la reducción de las sanciones por conformidad, fue la de su variable consideración legislativa, pues en unos periodos se calificaba como un supuesto de condonación –automática–, mientras que en otros momentos se la configuró como un criterio de graduación de las sanciones, categoría a la que se adscribe la vigente LGT. Ello por no mencionar que el legislador, en algunos periodos de esta historia, persiguió los mismos fines de reducir la litigiosidad con un instrumento de distinta naturaleza y técnica, cual fue el de considerar que la conformidad del contribuyente a las actas de inspección le exoneraban de responsabilidad por las infracciones cometidas, surgiendo en cambio un recargo sobre la cuota descubierta. En concreto, fue bajo la vigencia de la Ley de 28 de marzo de 1941, cuando se instituyó un recargo del 10 por 100 para los casos de conformidad con las actas de inspección. Con ello, una vez más nos encontramos con el perfil confuso con que se han empleado las sanciones y los recargos como instrumentos de uso alternativo para lograr una más fácil recaudación del tributo, cuya historia finalizó con la jurisprudencia constitucional en torno a los recargos del artículo 61 de la antigua LGT.

Avanzando en este resumen de cuestiones conflictivas, y centrándonos en la naturaleza de la propia reducción de la sanción lograda mediante la conformidad a las propuestas de liquidación, recordaremos cómo se suscitó un nuevo debate relativo al tratamiento que debiera atribuirse al importe mismo de la reducción. En particular, la discrepancia versaba sobre el régimen jurídico de la parte de la sanción reducida cuando, tras haber impugnado el contribuyente la liquidación, se había de exigir este 30 por ciento de la sanción por desaparecer el presupuesto de hecho que la motivó: la conformidad y la renuncia a la impugnación. Este debate se centraba en determinar si esta suma –correspondiente al importe de la sanción reducida que ahora era exigible– habría de tener naturaleza sancionadora o no, contribuyendo a la discusión el hecho de que, si bien el RD 2631/1985, sobre procedimiento sancionador, ordenaba textualmente que la reclamación posterior contra la liquidación a la que se había prestado la conformidad “restablecerá la sanción”, no se mantuvo esta misma regulación tras la Ley 25/1995.

Los conflictos generados por esta última cuestión cristalizaron en dos temas concretos cuya respuesta dependía de la postura tomada sobre su naturaleza, a saber: si el importe al que nos referimos podía ser causa de la exigibilidad de intereses de demora, lo que no debía ocurrir si se trataba de una parte de una sanción; y si se trataba de un importe que, al igual que la sanción y por su naturaleza de tal, quedaba automáticamente suspendido por el mero hecho de su impugnación, sin necesidad de prestar garantías.

Para finalizar este recordatorio de temas debatidos sobre la figura, hemos de referirnos al principal de todos ellos: el de su adecuación al texto constitucional. En concreto, sobre la posible vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva que podía conllevar el hecho de que la reducción de las sanciones tributarias estuviera asociado a la renuncia a cualquier clase de recursos o reclamaciones.

Como es sabido, el Tribunal Constitucional, en su sentencia 76/1990, de 26 de abril, salvó la constitucionalidad de la reducción automática de las sanciones en caso de conformidad, argumentando que dicha reducción no vulneraba el derecho a la tutela judicial efectiva ya que prestación de conformidad no impedía que se pudieran posteriormente ejercitar las acciones de impugnación, si bien declaraba lógico que en tales casos dejase de operar ese criterio y su efecto de reducción de la cuantía. De este modo el TC venía a respaldar la finalidad perseguida por el legislador con el establecimiento de esta figura - acelerar los procedimientos de gestión y recaudación-, aceptando su utilización al servicio de la gestión tributaria. Pero como es también sabido, no ha sido esta una sentencia acogida favorablemente por la doctrina (F. Pérez Royo y J. A. Martínez de Pisón. También yo mismo en un trabajo anterior) que no ha dejado de señalar el claro efecto que tiene la reducción de las sanciones en relación con el acceso a la justicia y con la desnaturalización de los fines propios de las sanciones tributarias. No sin razón se ha escrito que “la conformidad del sujeto con la regularización que se le propone no tiene posibilidad de poner de manifiesto ninguna condición que revele una menor culpabilidad. Sobre todo cuando la liquidación que se refería incluía la propia sanción. Antes al contrario, un sujeto que hubiese actuado de buena fe sería, lógicamente más proclive a defender su postura ante los tribunales que otro que hubiese actuado con dolo, que sería el más beneficiado de aceptar la propuesta de regularización, consiguiendo con ello la atenuación.

En contra de lo que ocurre con la atenuante de arrepentimiento espontáneo del artículo 21, 4ª y 5ª del Código penal, que contempla la confesión y la reparación del daño como reveladoras de un menor arraigo en el propósito criminal, aquí a lo único que se atiende es a razones pragmáticas, de facilitar la recaudación y evitar la litigiosidad” (I. Sánchez Ayuso).

Por este motivo y por las propias consideraciones vertidas por el Tribunal Constitucional en su sentencia, no creemos que cualquier regulación o interpretación de esta figura esté a salvo de un reproche de inconstitucionalidad severo y fundado. Cuestión sobre la que volveremos posteriormente.

Una vez expuesto lo anterior, hemos de afrontar la exposición de la regulación vigente como paso previo al examen de la cuestión a que nos hemos referido al comienzo de estas páginas.

En primer término, debemos indicar que la LGT, en su artículo 187 y en las disposiciones reglamentarias de desarrollo, incluye la reducción por conformidad entre los criterios de graduación de las sanciones tributarias, declarándolo aplicable en los siguientes supuestos:

- a. En los procedimientos de verificación de datos y comprobación limitada, salvo que se requiera la conformidad expresa, se admite una especie de conformidad tácita que se entenderá producida siempre que la liquidación resultante no sea objeto de recurso o reclamación económico-administrativa. Reducción que según el artículo 188 de la misma norma alcanza el 30 por ciento. Si en el momento de cuantificarse e imponerse la sanción no hubiesen transcurrido los plazos para reclamar contra la liquidación, la sanción se impondrá con la correspondiente reducción, sin perjuicio de que posteriormente se exija el importe de la reducción aplicada en el supuesto de que el obligado tributario interponga recurso o reclamación contra la liquidación.

- b. En el procedimiento de inspección se aplicará este criterio de graduación cuando el obligado tributario suscriba un acta con acuerdo y no haya interpuesto recurso alguno contra la liquidación ni la sanción. Siendo el importe de esta reducción del 50 por ciento
- c. Dentro del mismo procedimiento, en las actas de conformidad, cuando no se recurran las liquidaciones derivadas de las mismas. Siendo el importe de esta reducción del 30 por ciento. Reducción que se logra también cuando, una vez el inspector-jefe haya rectificado la propuesta de regularización contenida en un acta, el obligado tributario manifieste su conformidad con la nueva propuesta contenida en el acuerdo de rectificación en el plazo concedido al efecto.
- d. Y, en el caso de actas firmadas en disconformidad, también se entenderá otorgada la conformidad cuando el obligado tributario manifestase expresamente su conformidad antes de que se dicte el acto administrativo de liquidación.

En segundo lugar, interesa destacar que la misma Ley, ordena que, en caso de interponerse algún recurso contra los actos resultantes de su conformidad, “el importe de la reducción practicada se exigirá sin más requisito que la notificación al interesado”.

Y, en el apartado cuarto de ese artículo 188, implícitamente se le reconoce naturaleza sancionadora al importe de la reducción y se le asigna un régimen paralelo al de la sanción reducida, ya que la norma establece que, en caso de haberse interpuesto algún recurso contra esta, no es necesario un nuevo recurso contra la reducción que sea exigible, a la que también se extienden los efectos suspensivos derivados del primer recurso; así como que se entenderá, en estos casos, que la cuantía de la sanción a efectos del recurso será el importe total de la misma.

Como conclusión podemos afirmar que la regulación vigente es más completa que la existente con anterioridad, entrando las normas directamente a regular cuestiones que antes hemos señalado como conflictivas o no resueltas. Por otra parte, se recogen en las normas reglamentarias prácticas que ya venían desarrollándose por nuestra administración (S. Aníbarro y B. Sesma) y que tienden a ampliar el ámbito de aplicación de la figura incluso a supuestos no previstos claramente en la propia Ley General Tributaria. Esta misma orientación se manifiesta en el proyecto de reglamento para la aplicación de los tributos en el que, al regular el procedimiento inspector –arts. 187 y 188-, se prevé que cuando el inspector jefe modifique la propuesta de liquidación remitida por el actuario, se vuelva a dar un nuevo plazo al contribuyente para que exprese su conformidad o disconformidad.

No obstante este avance en nuestra legislación vigente, en cuanto a la más completa regulación de la figura, creemos que el supuesto planteado al comienzo no ha sido contemplado, al menos en la totalidad de los supuestos que nos podemos plantear. Recordemos que el supuesto se refería a la situación que se creaba cuando el contribuyente hubiese reclamado la primera liquidación –liquidación inicialmente aceptada y por ello con sanción reducida- y obtenido su anulación ordenándose la práctica de una nueva liquidación. Planteándose en este caso si la Administración debiera ofrecerle nuevamente la posibilidad de prestar su conformidad para obtener también ahora la reducción de la sanción que se derivase de la misma.

El tema no es nuevo, como lo demuestra el hecho de que la doctrina se haya ocupado del mismo aunque sea de forma marginal y con escasa atención. Así, E. Fernández López considera que la respuesta al problema señalado depende del tipo de recurso que se interponga y del contenido de la resolución del mismo. Así si se tratase del recurso de reposición, sería dudoso que pudiera admitirse la reducción de la nueva sanción. Y, en el caso de Reclamación Económico Administrativa, podrá reducirse la nueva sanción cuando se acuerde la anulación de la liquidación y la retrotracción del procedimiento a un momento en el que se pueda pedir nuevamente la conformidad al contribuyente.

A nuestro juicio existen argumentos en que puede apoyarse una solución distinta de la señalada que reconozca el derecho del contribuyente a la reducción de la sanción impuesta en sustitución de la primera que fue anulada junto con la liquidación correspondiente, siempre que contra la segunda liquidación no se interponga ningún recurso o reclamación. Ahora bien, no creemos que deba procederse de forma generalizada a dar una respuesta única válida para todos los casos y supuestos que nos podamos plantear; si bien a nuestro entender, el criterio diferenciador lo encontramos en los diferentes motivos por los que hubiese sido anulada la primera liquidación de que trajo causa la sanción también anulada. En concreto, si el motivo del recurso o reclamación se restringía exclusivamente a hechos determinantes de la liquidación o si se amparaba en infracción de normas jurídicas o vicios de legalidad.

Creemos que cuando el motivo del recurso interpuesto contra la primera liquidación se refiera a cuestiones de hecho, a las que no olvidemos se prestó la conformidad —expresa o tácitamente—, lo que en realidad está haciendo el contribuyente es negar la base misma de su anterior conformidad, conformidad que por afectar a hechos desgavó a la Administración de la carga de fijarlos con mayores pruebas que la de su aceptación por el contribuyente. Diríamos que cuando la Administración actúa dictando una liquidación sobre una base fáctica que ha sido aceptada por el contribuyente, actúa conforme a la ley y a Derecho, pues la carga de la prueba que le incumbe se entiende realizada, salvo que existan dudas fundadas sobre la veracidad de la aceptación del contribuyente, situación en la que debería desarrollar una actividad probatoria más amplia. Cuestión aparte será el tratamiento de los casos en que los hechos a los que se prestó la conformidad deban ser objeto de rectificación por haber incurrido en error de hecho, siempre que este cumpla los requisitos de desconocimiento y relevancia que son exigibles.

Sin embargo, cuando la impugnación afectó a cuestiones de derecho que, primero, pusieron en tela de juicio el acto de liquidación y que, finalmente, fueron causa de anulación del acto, no puede decirse que la Administración actuase conforme a la Ley y a Derecho, sino al contrario. Por ello nunca debió pedir la conformidad del contribuyente a una propuesta de liquidación —o a una liquidación ya dictada, según los casos— que no era ajustada a la legalidad. Lo que corresponde hacer en estos casos es la corrección de los vicios que pesasen sobre el acto o propuesta, para posteriormente solicitar la adhesión del sujeto a la propuesta de liquidación o a la propia liquidación.

Otra conclusión nos llevaría a una solución absurda como es la de defender que cabría la posibilidad de reducir la sanción si no se impugna la liquidación en la primera ocasión, cuando el acto está viciado de ilegalidad, mientras que, una vez corregidos sus vicios como

consecuencia del recurso interpuesto por el particular y dictada una nueva liquidación ajustada a derecho, se pierde entonces la posibilidad de prestar la conformidad y de obtener la reducción de la sanción. Visto así el tema, llegaríamos a la conclusión de que la reducción de la sanción sería un premio al contribuyente que está dispuesto a consentir y transigir un cierto grado de ilicitud en la actuación administrativa, premio que perderá cuando el acto se haya limpiado de todo vicio de legalidad.

Nuestra conclusión creemos que se puede reforzar invocando la misma regulación de la materia en las normas reglamentarias relativas a la conformidad del contribuyente a las actas de inspección, pues nuestro ordenamiento exige que, en el supuesto en que el Inspector jefe aprecie que la propuesta de regularización remitida por el instructor debe ser modificada, por cualquier causa, se proceda a solicitar nuevamente la conformidad del contribuyente a la nueva regularización. Es decir, nuestros reglamentos no amparan que pueda solicitarse o tener valor jurídico una conformidad con una situación no ajustada a Derecho. Es más, la propia STC 76/1990, ya citada, no ampara una interpretación de la ley de manera que la disconformidad implicase un agravamiento de la sanción, al producir un “injustificable efecto intimidatorio”. Así pues creemos que cualquier interpretación que conlleve este efecto debería descartarse por contraria a la tutela judicial efectiva.

Por todo ello, no creemos que pueda llegarse a la conclusión de que inducir al contribuyente a prestar su conformidad a un acto que no es ajustado a Derecho sea la finalidad de la figura que analizamos, pues el sentido de la reducción de las sanciones no puede ser otro que el de evitar la litigiosidad cuando sea temeraria, pero nunca el de ofrecer al contribuyente una contraprestación por consentir la ilicitud de un acto de liquidación.

Ciertamente que a este planeamiento puede oponerse el argumento de que nuestra posición no estaría acorde con la finalidad de la figura, que no es otra que el evitar la conflictividad jurídica, pues no se desincentiva al contribuyente de la interposición de recursos o reclamaciones. Pero consideramos que esta objeción no está fundada, pues solo se desincentivaría la litigiosidad temeraria, mas no la defensa legítima de sus derechos y garantías, que es la interpretación que consideramos resulta respetuosa con el derecho fundamental a la tutela judicial. También se nos podría oponer la idea de que ya no se dan los supuestos de hecho previstos en la norma para que se aplique una sanción reducida, pues la liquidación fue recurrida. Pero tampoco este argumento nos parece convincente, pues literal y técnicamente sí se dan esos presupuestos fácticos ya que la conformidad se ofrece en relación a la nueva liquidación que es única existente al haber sido anulada la primera.

Finalmente hemos de hacer mención a una última cuestión de carácter procedimental no exenta tampoco de problemas. Nos referimos al momento y a la forma en que debería solicitarse la conformidad del contribuyente con la segunda liquidación dictada en sustitución de la primera.

Es evidente que, si estamos ante una resolución o sentencia que, además de anular la primera liquidación impugnada, ordena la retrotracción del procedimiento a un momento anterior a la liquidación, simplemente con la aplicación de las normas vigentes se resolvería el problema suscitado. Pero si la resolución o sentencia se limita a anular la liquidación ordenando la práctica de otra distinta, hemos de entender que no siempre estará resuel-

to el tema que nos planteamos. Ahora bien, si se trata de una liquidación derivada de un procedimiento de verificación de datos o de una comprobación limitada, cuando lleven aparejada una sanción, las normas reglamentarias vigentes, según vimos, nos muestran la solución ordenando que se aplique provisionalmente la reducción de la sanción que quedará firme si transcurren los nuevos plazos de impugnación sin que se interponga recurso alguno contra la liquidación. En cambio, si se tratase de un procedimiento de inspección, no disponemos de una norma que habilite expresamente un procedimiento o momento en el que deba solicitarse la conformidad del contribuyente con la nueva regularización. En tal caso, deberíamos considerar posible aplicar la norma dictada para los casos antes expuestos - verificación de datos o comprobación limitada- aunque se refiera a procedimientos distintos al de inspección, dado que sería la solución más acorde con la ejecución de la sentencia o resolución dictada y que menor coste procedimental conlleva.

Posiblemente no será esta la última cuestión polémica que se abra en relación a esta vieja figura de nuestro ordenamiento, el cual, a pesar de mejorar en el tratamiento de la misma, continúa dejando espacio para la interpretación y el debate. ■

REVISTA TÉCNICA TRIBUTARIA



ESTUDIOS



Ignacio Cruz Padial

Pilar Pascual de Pablo,
Lourdes Serna Blanco y
Amaia Urkiola Fernández

Magín Pont Mestres



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.

sage Logic Control

Infórmese: 902 200 246 - www.logiccontrol.es



ESTUDIOS

■ **Transparencia Fiscal Internacional y las conclusiones en el asunto Cadbury-Schweppes. ¿Exceso de celo de nuestra norma sobre TFI?**

■ Ignacio Cruz Padial

Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Málaga. Miembro de la AEDAF

■ **SUMARIO:**

1. Introducción
2. Justificación de la TFI y su compatibilidad con el Derecho comunitario
3. Cuestiones concretas planteadas al TJCE (caso Cadbury Schweppes)
4. Conclusión

1. Introducción

El pasado 2 de mayo, se presentaron las conclusiones, por parte del abogado general (AG) Sr. Philippe Léger, en el asunto C-196/04 Cadbury Schweppes plc, Cadbury Schweppes Overseas Ltd contra Commissioners of Inland Revenue, en forma abreviada asunto Cadbury Schweppes.

El interés de este asunto radica en que se lleva al Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (TJCE) el régimen fiscal denominado en nuestro país como transparencia fiscal internacional (TFI), que es universalmente conocido como CFC, o lo que es igual, sociedades extranjeras controladas (SEC).

Como sabemos, el régimen de TFI, introducido en nuestro ordenamiento tributario por la Ley 42/1994, de 31 de diciembre, en la medida que afecte a filiales residentes en Estados miembros de la Unión Europea (UE) es contrario al Derecho comunitario según se está interpretando por el TJCE. Es por ello, que nuestra legislación se modificó para excluir de su aplicación a las entidades residentes en otros Estados miembros¹. En definitiva, lo establecido equivale a la práctica supresión de la norma en el territorio de la UE, es decir, fuimos incluso más allá que otros países comunitarios, que no realizaron una modificación tan estricta como la nuestra; no obstante, nos queda el consuelo de que su eficacia ha sido tan nimia como elevadas eran sus pretensiones de justicia tributaria.

La modificación de nuestra norma sobre TFI, con efectos uno de enero de 2004, vino auspiciada por la sentencia de 12 de diciembre de 2002, asunto C-324/00, Lankhorst-Hohorst. Entendemos que la exclusión de la norma de subcapitalización objeto de la citada sentencia tenía su plena justificación, ya que venía a cerrar una herida abierta, pero la apuesta que se realizó por excluir las normas TFI, ahora a la vista de las conclusiones del AG en el caso Cadbury Schweppes, es posible que haya sido precipitada y tal vez desproporcionada o excesiva como trataremos de justificar.

2. Justificación de la TFI y su compatibilidad con el derecho comunitario

Cuando esta implantado el régimen de TFI en el Estado de residencia de la entidad matriz, resulta obvio que ello es un obstáculo para el establecimiento de filiales en los Estados en los que por su bajo nivel de tributación proactiva la aplicación de la TFI y, por tanto, puede resultar contrario a la correspondiente libertad comunitaria; la cuestión será si la referida restricción tiene justificación con el Derecho comunitario, tal y como se interpreta por el TJCE.

Se justifica la TFI por ser un instrumento instaurado para combatir la elusión de la imposición en el Estado de la matriz, al no permitir el desplazamiento de rentas a Estados con baja imposición. La norma TFI no es más que una cláusula de elusión específica, antielusión

¹ La Ley 62/2003, de 30 de diciembre, incorporó sendos apartados a los artículos 75 de la LIRPF y 121 de la LIS, en los que se disponía que el régimen de TFI no sería de aplicación cuando la entidad no residente en territorio español lo fuera en otro Estado miembro de la UE, salvo que lo hiciera en un territorio calificado como paraíso fiscal; actualmente artículos 92 y 107 del IRPF y IS.

o antiabuso, en contraposición a la cláusula general, que está representada por el conflicto en la aplicación de la norma tributaria recogido en el artículo 15 de nuestra Ley General Tributaria.

Pues bien, a este respecto, no podemos obviar que el TJCE ha establecido muy severas condiciones a la compatibilidad de las cláusulas específicas antiabuso con las libertades comunitarias².

La consecuencia de esta doctrina del TJCE es la incompatibilidad con el Derecho comunitario de las cláusulas de elusión específicas. Ello es así, porque las cláusulas de elusión específicas se basan en presunciones absolutas o ficciones, que no admiten prueba en contra, por ello, las únicas cláusulas antielusión compatibles son las generales; sin embargo, resulta evidente que estas cláusulas generales, cuya aplicación requiere un considerable esfuerzo probatorio son poco eficaces para luchar contra situaciones masivas de elusión, y es este el motivo por el que el legislador se inclina por las cláusulas específicas cuya utilización está, hasta ahora, resultando vedada por la doctrina del TJCE.

Tal vez, si consideramos que el problema latente que generan las cláusulas antielusión específicas es que constituyen presunciones absolutas que impiden su comprobación y por tanto sobrepasan su cometido, podría decirse que bastaría con que dichas cláusulas tuvieran carácter relativo y permitieran la prueba en contra. Con ello se estaría trasladando la carga de la prueba, en cada caso concreto, al contribuyente, es decir inversión de la carga³.

Otra de las justificaciones que se le atribuyen a la TFI es contrarrestar el bajo nivel de imposición existente en el Estado de implantación de las filiales. Argumento que se reviste de diversas formas como: evitar la disminución de los recursos fiscales; evitar la discriminación entre los socios de la entidad residente con la de los socios de la entidad ubicada en el Estado con bajo nivel de tributación; evitar la discriminación al considerar el grupo de sociedades en su conjunto, puesto que la mayor carga fiscal en la matriz actúa como compensación por la baja tributación en la filial.

Sin embargo, todas estas argumentaciones son consideradas inaceptables por el Tribunal de Justicia Comunitario, es más, incluso la justificación basada en la coherencia del sistema fiscal es también rechazada de forma reiterada por el TJCE⁴.

No obstante, dentro de las justificaciones basadas en la baja tributación en el Estado extranjero, nos interesa resaltar la que considera que la TFI sería aceptable desde la ver-

² Véase sentencias de: 16 julio de 1998, asunto C-264/96, Imperial Chemical Industries; 11 de marzo de 2004, asunto C-9/02, Lasteyrie du Saillant.

³ Véase GARCÍA-HERRERA BLANCO, C y HERRERA MOLINA, P.M.: "¿Asedio a la justicia fiscal en Europa? (Reflexiones ante la jurisprudencia comunitaria sobre las cláusulas antiabuso y la reacción del legislador español)", *Revista de Contabilidad y Tributación*, n° 251, 2004, págs 47 y sgts; donde afirman que trasladar la carga de la prueba al contribuyente puede bordear de forma peligrosa el límite de la jurisprudencia.

⁴ Es interesante aquí ver los razonamientos y planteamientos doctrinales que describe PALAO TABOADA, C: "Transparencia Fiscal Internacional y Derecho Europeo: Conclusiones del AG en el asunto Cadbury Schweppes", *Revista de Contabilidad y Tributación*, n° 280, 2006, págs 3-28, en concreto en este aspecto, págs 9-11.

tiente del Derecho comunitario cuando la entidad transparente esté sujeta a un régimen calificado como competencia fiscal perjudicial con arreglo al Código de Conducta sobre fiscalidad empresarial. El argumento es que si la Unión Europea ha decidido luchar contra la competencia fiscal perniciosa, no puede negar la legitimidad de una medida adecuada a tal fin⁵.

Sin embargo, frente a estos razonamientos se aboga por que el Código de Conducta no tiene un carácter vinculante, por lo que a pesar de lo en él establecido no puede contradecir las libertades fundamentales consagradas en el TJCE.

De las breves consideraciones expuestas, jurisprudencia del TJCE, de las medidas "soft law", y de las opiniones doctrinales, podemos inferir que los argumentos alegados para justificar la restricción que el régimen de TFI supone para la libertad de establecimiento y circulación de capitales no resultan concluyentes y afirmar su incompatibilidad absoluta con el Derecho comunitario resulta, al menos dudosa, tal vez sería más oportuno analizar las distintas variantes que presenta el régimen de TFI y su posible grado de adecuación al Derecho en cada caso.

3. Cuestiones concretas planteadas al TJCE (caso Cadbury Schweppes)

En esencia, se trata de una sociedad dominante de un grupo (Cadbury) que tiene filiales residentes, además de en otros Estados y terceros países, en el Reino Unido. En concreto las sociedades Cadbury Schweppes Treasury Services (CSTS) y Cadbury Schweppes Treasury International (CSTI), dedicadas a prestar servicios financieros al grupo y establecidas en el Centro Internacional de Servicios Financieros de Dublín, donde el tipo de tributación es del 10%.

Las autoridades fiscales del Reino Unido aplicaron las normas TFI a la entidad dominante, ante lo que esta última interpuso recurso alegando que la legislación británica sobre TFI es contraria a la libertad de establecimiento, de prestación de servicios y de circulación de capitales.

Sin entrar en las consideraciones específicas de las normas británicas sobre TFI, el tribunal británico hace constar que se enfrenta a una serie de incertidumbres; en concreto, si la entidad matriz al constituir y capitalizar sociedades en otro Estado miembro está ejerciendo libertades fundamentales o un abuso de dichas libertades. En el caso de estar ejerciendo libertades, determinar si la norma británica entraña una restricción a su ejercicio o una discriminación.

En síntesis, plantea como cuestión prejudicial, si los artículos 43 CE "libertad de establecimiento", 49 CE "libre prestación de servicios", y 56 CE "libre circulación de capitales", se oponen a una legislación (británica) como la controvertida en el litigio principal, que dispone, bajo ciertos requisitos, que la entidad matriz tribute por los beneficios obtenidos por su sociedad filial situada en otro Estado miembro y sujeta a un nivel de tributación inferior.

⁵ Poner de manifiesto como la OCDE en su informe sobre competencia fiscal perjudicial, aprobado el uno de diciembre de 1997, recomendó introducir la legislación sobre TFI en aquellos países que aún no la tuvieran establecida.

Pues bien, al objeto de dar respuesta a esta cuestión el AG realiza su análisis y llega a unas conclusiones.

En primer lugar, el AG determina y justifica que, respecto de las libertades comunitarias invocadas por el recurrente, ha de tomarse en consideración la relativa a la libertad de establecimiento y no la de libre circulación de capitales, así como su rechazo a considerar la libre prestación de servicios. Efectuado el planteamiento inicial, estructura su análisis distinguiendo, en definitiva, dos cuestiones: una, si el establecimiento de filiales en un Estado distinto al objeto de acogerse a un régimen fiscal más favorable constituye, en si mismo, un abuso en el ejercicio de la libertad de establecimiento; otra, si las normas internas sobre TFI suponen una restricción a dicha libertad, si podría justificarse dicha restricción por la finalidad de impedir el abuso del Derecho interno del Estado de la entidad matriz. En el primer caso estamos hablando de abuso del Derecho comunitario, en el segundo del Derecho interno del Estado miembro.

Respecto a si la instalación de (CSTS) y (CSTI) como filiales indirectas, residentes a efectos fiscales en Irlanda, con el objeto de que estas se acojan al régimen fiscal más favorable que proporciona el centro Internacional de Servicios Financieros, constituye en si mismo un abuso a la libertad de establecimiento, se manifiesta en sentido contrario, ahora bien, ello no excluye que tenga que determinarse que las filiales ejerzan sus actividades de forma real y efectiva. En definitiva, el nivel de tributación es un elemento que de forma legítima puede considerar una sociedad a la hora de elegir el Estado en el que crea una filial. El hecho de que una sociedad cree un establecimiento secundario en otro Estado miembro no puede significar presunción de fraude o evasión fiscal y menoscabe el ejercicio de una libertad fundamental garantizada en el Tratado.

A continuación, en su esquema analítico, el AG plantea la cuestión de si la legislación británica sobre TFI es un obstáculo a la libertad de establecimiento. Se arguyó por parte del Reino Unido que su legislación sobre TFI no es discriminatoria ya que el impuesto reclamado a Cadbury no es globalmente superior al que habrían soportado dicha sociedad y sus filiales si estas se hubieran constituido en el Reino Unido.

Se rechaza esta argumentación porque en el régimen de TFI los beneficios de la sociedad controlada se incluyen en la matriz a medida que se obtienen. Es una desventaja para la sociedad matriz a la que se aplica, en relación con una sociedad residente que haya creado su filial en el Reino Unido, o con una sociedad matriz que haya creado dicha filial en un Estado miembro cuyo régimen fiscal no sea suficientemente ventajoso para caer dentro de la esfera de aplicación de la TFI. En el primer caso la sociedad residente no tributa nunca por los beneficios de su filial nacional, en el segundo, sólo tributará por los beneficios en el momento de su reparto en forma de dividendos, no en el de su obtención.

Todo ello conduce a la negación de que la disparidad de tipos impositivos en el Impuesto sobre Sociedades constituya una diferencia objetivable que justifique el distinto tratamiento previsto por la legislación sobre TFI. La fijación del tipo impositivo en el Impuesto sobre Sociedades es competencia soberana de los Estados miembros, por tanto, un Estado miembro no puede otorgar trato distinto a sus sociedades residentes que creen filiales en otros Estados miembros en función del tipo impositivo aplicable en esos Estados.

De lo expresado por el AG, la conclusión no es tajante en cuanto a que la norma TFI británica sea contraria al Derecho comunitario, sino que sólo constituye un obstáculo a la libertad de establecimiento cuya compatibilidad con el TCE debe examinar el TJCE. A ello se dedica, examinado la posible justificación de la norma TFI por su finalidad de luchar contra la elusión fiscal.

Comienza su planteamiento recordando que según la propia jurisprudencia del TJCE, la lucha contra la evasión fiscal es una de las razones de interés general que pueden justificar una restricción al ejercicio de las libertades comunitarias, no obstante, dicha posibilidad está enmarcada dentro de límites estrictos⁶. De la referida jurisprudencia se infiere que para que pueda existir justificación de la norma que pretende atajar la evasión fiscal, esta no puede limitarse a una situación definida en términos generales, sino que debe permitir, en cada caso concreto, la denegación de los beneficios del Derecho comunitario a los contribuyentes o sociedades que hayan realizado un montaje artificial con la finalidad de eludir el impuesto⁷.

De las afirmaciones del AG, podemos entender que las libertades establecidas por el TCE no prohíben de forma absoluta a los Estados miembros que adopten medidas destinadas a impedir desplazar beneficios sociales a otro Estado con el fin de aprovechar los bajos tipos impositivos. Esto supone, en cierto modo, una matización importante a la doctrina tradicional o hasta ahora seguida por el TJCE, puesto que la diferencia del nivel de imposición en el Estado en el que se establece la filial sí permite, al menos dentro de ciertos límites, adoptar algunas medidas restrictivas de las libertades comunitarias. De ahí surge la cuestión: en que casos y cuales son estas medidas.

Respecto de la primera cuestión, manifiesta que para restringir las libertades comunitarias se requiere la presencia de un abuso, entendiendo como tal la ausencia de una actividad económica real y efectiva en el Estado de la filial, siendo indiferente, a estos efectos, que los servicios sean prestados a terceros o sociedades del grupo. En definitiva, si existe actividad real, la situación no puede ser considerada en sí misma como fraude o elusión fiscal, ya que la filial estará acogida a la soberanía fiscal del Estado en el que está ubicada, con lo que no se vulnera el reparto territorial de la potestad tributaria de los Estados miembros.

Apreciar la existencia de un montaje puramente artificial debe realizarse tras un examen caso por caso de la veracidad que tiene la implantación de la filial en el otro Estado miembro y de la sustancia de las actividades que realiza. A este respecto, el AG menciona tres criterios:

⁶ Según se recoge de forma habitual en la jurisprudencia comunitaria, un obstáculo a una libertad de circulación garantizada en el Tratado CE sólo puede estar justificada por la lucha contra la evasión fiscal si la legislación tiene por objeto específico excluir de una ventaja fiscal los montajes puramente artificiales cuyo objetivo sea eludir la ley nacional. Sin embargo, no tiene justificación cuando se aplica a situaciones definidas en términos demasiado generales.

⁷ En este punto pone de manifiesto la rectificación que introduce, en la línea argumental del Tribunal comunitario, el asunto C-446/03, Marks&Spencer; sentencia de 13 de diciembre de 2005, en la que el TJCE hizo una aplicación más amplia de la justificación basada en la lucha contra la evasión fiscal. Véase SANZ GADEA, E.: "La compensación de pérdidas de las filiales extranjeras: Marks&Spencer", *Revista de Contabilidad y Tributación*, n.º 276, Vol. I, 2006, págs 89-116.

- Nivel de presencia física, comprobar si dispone de locales y personal necesario para realizar su actividad.
- Verdadera naturaleza de los servicios prestados por la filial, lo que implica comprobar la competencia del personal de la filial en relación con los servicios que prestan, así como el nivel de toma de decisiones.
- El valor económico de la actividad en relación con la sociedad matriz y el conjunto del grupo (valor añadido por la actividad de la filial).

De otra parte, manifiesta el AG que los motivos para crear la filial y su ubicación en un país de baja tributación no son un criterio relevante para determinar, por sí mismos, la existencia de un abuso. Es decir, se está afirmando que las razones subjetivas por las que un operador económico ejerce los derechos de circulación que le otorga el Tratado no pueden cuestionar la protección que le confieren dichos derechos, de ahí, que la existencia de un montaje puramente artificial sólo pueda acreditarse sobre la base de elementos objetivos⁸.

Tras todas estas consideraciones, el AG, las aplica al caso concreto (Cadbury), preguntándose si la legislación británica sobre TFI es adecuada para luchar contra la elusión y no va más allá de ese objetivo. Tras analizar las normas que establecen una presunción, manifiesta que ésta última tiene que estar justificada por el hecho de que su presupuesto o hecho base esté compuesto por circunstancias en las que existe un riesgo elevado de elusión fiscal, considerando que este requisito de razonabilidad y proporcionalidad si concurren en el caso examinado⁹.

En su argumentación acaba aceptando la propuesta que inicialmente había considerado excesivamente atrevida, por la restrictiva jurisprudencia del TJCE sobre las libertades fundamentales, y habían adelantado García-Herrera Blanco y Herrera Molina¹⁰, admitiendo incluso la idea de que la presunción constituye un refugio seguro para los contribuyentes; es decir, configurar la presunción como una delimitación negativa que no permitiese la aplicación de la cláusula antiabuso en los supuestos que el riesgo sea limitado, lo que conllevaría que en los casos no comprendidos en el hecho base de la presunción el contribuyente tendrá la seguridad de que su posición no podrá ser cuestionada por la Administración en aplicación de normas generales anti-elusión.

Esta postura permite saber por anticipado que, en el supuesto que nos ocupa, existe una presunción de evasión fiscal, lo que haría que los operadores económicos están adverti-

⁸ Para el AG esta opinión coincide con el TJCE sobre el concepto de "abuso del derecho", por lo que es a las autoridades nacionales a quienes incumbe comprobar la existencia de este abuso, no debe pues, examinarse cual era la intención subjetiva de las partes, ya que dicha prueba sería muy difícil de aportar y constituiría fuente de inseguridad jurídica.

⁹ En efecto, es mucho más fácil crear una SEC artificial cuando ésta deba prestar servicios que cuando deba realizar una actividad de producción de un bien de consumo. Como en el caso que nos ocupa, los servicios consisten en captar fondos y proporcionarlos a las demás filiales del grupo, estos pueden ser prestados, en nombre de la SEC, por personal e instrumentos informáticos que no estén ni física ni materialmente ubicados en el Estado de ubicación de la SEC, careciendo en este caso de consistencia material. Además en el caso de que se ubique en un Estado con bajo nivel de tributación induce en mayor medida a su consideración como montaje.

¹⁰ Vid nota pie n.º 3.

dos de que deben justificar la implantación de la filial en el otro Estado miembro así como la sustancia de las transacciones que realizan. Considera que el levantamiento de esta carga de la prueba, que se rige por el Derecho interno, no constituye para el contribuyente tarea desproporcionada o irrazonable. En definitiva, lo que subyace es la idea de que la presunción pueda ser enervada, es pues, la admisión de la prueba en contra lo que en el caso que nos ocupa salva a la norma TFI británica, pero que entendemos es extrapolable en los mismos términos a las normas TFI de otros Estados miembros.

Lo decisivo es, por tanto, que sea una prueba en contra basada en la realidad y no constituya una presunción sin más. Considera el AG que es tarea del órgano jurisdiccional remitente verificar la compatibilidad de su ley interna sobre las sociedades extranjeras controladas con el Derecho comunitario, apreciando los motivos que permitan la aplicación de dicha ley interna a los montajes artificiales destinados a su elusión, o lo que es igual la viabilidad en la aplicación de las normas TFI.

Acaba el AG proponiendo al TJCE que responda a la cuestión planteada en los siguientes términos:

“Los artículos 43 CE y 48 CE deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a una legislación fiscal nacional que prevé la inclusión en la base imponible de una sociedad matriz residente de los beneficios obtenidos por una sociedad extranjera controlada establecida en otro Estado miembro cuando dichos beneficios estén sujetos en ese Estado a un nivel impositivo muy inferior al vigente en el Estado de residencia de la sociedad matriz, si dicha legislación se aplica únicamente a los montajes puramente artificiales destinados a eludir la ley nacional. Tal legislación debe, pues, permitir al contribuyente quedar exento justificando que la filial controlada está realmente implantada en el Estado de establecimiento y que las transacciones que tuvieron por efecto una disminución de la carga impositiva de la sociedad matriz corresponden a prestaciones efectivamente realizadas en dicho Estado y que no carecían de interés económico con respecto a la actividad de la referida sociedad”¹¹.

4. Conclusión

Estamos ante una situación en la que si, finalmente, en su sentencia, el TJCE acepta en lo fundamental las conclusiones y propuestas del AG, la jurisprudencia del Tribunal en lo que afecta a la aplicación de las libertades comunitarias en materia de imposición directa y, de forma muy particular, en lo que concierne a la validez de las cláusulas antiabuso de las legislaciones nacionales, dará un paso significativo hacia lo que podríamos denominar una cierta relajación en el rigor con el que dicha jurisprudencia ha aplicado hasta el presente las normas del TCE¹².

¹¹ El artículo 48 CE extiende los derechos conferidos por el artículo 43 CE a las sociedades constituidas de conformidad con la legislación de un Estado miembro y cuya sede social, administración central o centro de actividad se encuentre dentro de la Comunidad.

¹² Con ello se vendría a confirmar la tendencia ya apuntada en la sentencia de 13 de diciembre de 2005, asunto C-446/03, Marks&Spencer.

Tal vez, el TJCE haya efectuado su propia reflexión y concluido que no es posible seguir constriñendo, en la medida en la que hasta ahora lo había venido haciendo, la soberanía de los Estados miembros en este sector de la imposición.

No puede, sin embargo, afirmarse que la opinión del AG en el caso Cadbury Schweppes se separe de la doctrina anterior del TJCE, en cuanto no admite la aplicación sin restricciones de cláusulas especiales antiabuso, sino que permite solamente las medidas internas que se dirigen contra lo que denomina “montajes puramente artificiales”, que en estos o términos parecidos constituye el elemento central de las cláusulas antiabuso generales. Esto hará que, de forma inevitable, surjan discrepancias entre los órganos administrativos y jurisdiccionales de los distintos Estados miembros en cuanto a la interpretación del concepto abuso del Derecho; ahora bien, estas diferencias no afectan al Derecho comunitario, sino que competen al Derecho interno de cada Estado miembro.

De lo expuesto, entendemos que lo verdaderamente sustancial es la prevalencia de la tesis de que no se opone al Derecho comunitario que las normas antielusión específicas de los Estados miembros establezcan presunciones de elusión que trasladan al contribuyente la carga de la prueba. Sin embargo, dichas presunciones tiene que ser razonables, es decir, estar basadas en supuestos que ordinariamente denotan la existencia del montaje puramente artificial en los que exista mayor probabilidad de riesgo de evasión fiscal.

Pues bien, ante las propuestas del AG, nos surge una duda o interrogante, y es que, como sabemos, nuestra legislación renunció de forma rápida a la aplicación del régimen de TFI a las sociedades residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea, sin pararse a meditar o pensar en otras posibilidades, como las que, de no haber actuado con tanta celeridad y rapidez, precisamente en este caso, le podría brindar ahora el TJCE si, de forma efectiva, sigue las propuestas del AG.

Lo cual nos induce a pensar si no habremos tenido un exceso de celo a la hora de modificar nuestra norma interna sobre TFI, que por cierto no es precisamente lo habitual en nuestro legislador tributario, del que, a no mucho tardar, tengamos que arrepentimos y volver a rectificar. ■



ESTUDIOS

■ **Los efectos sobre la progresividad efectiva del IRPF de la deducción por aportaciones a planes de pensiones y mutualidades de previsión social**

■ Pilar Pascual de Pablo,
Lourdes Serna Blanco y
Amaia Urkiola Fernández

Profesoras Titulares de Escuela Universitaria del Departamento de Economía Aplicada II. Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales.
Universidad del País Vasco

■ **SUMARIO:**

1. Introducción
2. Contribución a la progresividad: primera aproximación
3. Contribución a la progresividad: segunda aproximación
4. Conclusiones
5. Referencias bibliográficas

I. Introducción

El objeto de este trabajo es realizar un análisis de la deducción por aportaciones a Planes de Pensiones y Mutualidades de Previsión Social en el IRPF, contemplada por primera vez desde la aprobación de la Ley 8/1987, de 8 de junio, de Regulación de Planes y Fondos de Pensiones, y evaluar cómo afecta a la progresividad efectiva del Impuesto. Para ello se utilizarán los datos del IRPF correspondientes al ejercicio 2001, incluidos en la Memoria de la Administración Tributaria del 2002 del Ministerio de Hacienda¹.

Este beneficio fiscal pretende incentivar el ahorro, instrumentándose como una reducción en la base imponible del Impuesto, por lo que opera de acuerdo con el tipo marginal que corresponda al contribuyente en base al tramo de renta en el que se sitúe.

Por otro lado, respecto al alcance social de este beneficio fiscal, señalar que en 2001 la reducción por aportaciones a Planes de Pensiones y Mutualidades de Previsión Social fue practicada por 2.740.000 declarantes, un 18,38% del total de declarantes, y su importe total ascendió a 4.460 millones de euros.

Más de las tres cuartas partes de las liquidaciones con reducción de la base imponible por aportaciones a Planes de Pensiones en 2001 pertenecían a contribuyentes con rentas inferiores a 33.000 euros, aunque el importe acumulado de la reducción hasta ese nivel de renta sólo comprendía el 48,1% y es necesario superar los 57.000 euros de renta declarada para situarse por encima del 75% de la reducción total. Esto se debe a que esta reducción está ligada a la capacidad de ahorro de los contribuyentes.

También resulta destacable el hecho de que en 2001 se produjo un incremento del 9,8% en el importe de las reducciones totales por aportaciones frente al ejercicio anterior, comportamiento que está en línea con la expansión del uso de esta fórmula de ahorro - previsión en nuestro país en los últimos años.

Este beneficio fiscal recibe críticas por su falta de equidad ya que al practicarse en la base imponible, supone un ahorro para el contribuyente igual al resultado de multiplicar su tipo marginal por las cantidades destinadas a reforzar la capacidad de ingresos futuros, y al ser el IRPF un impuesto progresivo con tipos marginales crecientes, éstos son menores para los individuos de renta baja, lo que se añade al hecho de que este tipo de aportaciones, como se ha señalado, se encuentran ligadas a la capacidad económica del contribuyente. Este es el argumento esgrimido para proponer la eliminación gradual o al menos "suavizar" los incentivos fiscales a los planes de pensiones.

Sin embargo, el análisis realizado en este trabajo demuestra que, a pesar de que en el beneficio fiscal estudiado el ahorro impositivo generado es creciente con respecto al nivel de base liquidable, el mismo aumenta ligeramente la progresividad del Impuesto.

Analizando la normativa reguladora vigente en el ejercicio 2001, Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias,

¹ La información estadística utilizada en esta Memoria corresponde únicamente al territorio de régimen fiscal común, quedando excluidos, por tanto, el País Vasco y Navarra.

hay que señalar que las aportaciones a Planes de Pensiones y Mutualidades de Previsión Social constituyen una reducción a practicar en la base imponible general, dentro de las cuales se pueden diferenciar varios conceptos:

- Aportaciones realizadas por los partícipes, incluyendo las contribuciones del promotor que les hubiesen sido imputadas en concepto de rendimientos del trabajo, a Planes de Pensiones y cantidades aportadas en virtud de contratos de seguros concertados con Mutualidades de Previsión Social, en la parte que tenga por objeto la cobertura de determinadas contingencias (jubilación o situación asimilable; invalidez laboral total o permanente para la profesión habitual o absoluta y permanente para todo trabajo y la gran invalidez; y fallecimiento) o tratándose de seguros concertados por trabajadores por cuenta ajena o socios trabajadores, aquellos que instrumenten los compromisos por pensiones asumidos por las empresas y con inclusión del desempleo para los socios trabajadores. En el caso de contratos de seguro concertados con Mutualidades de Previsión Social se exige, además, que las aportaciones anuales máximas, incluyendo, en su caso, las que hubiesen sido imputadas por los promotores, no superen los límites establecidos para los Planes de Pensiones en el artículo 5.3 de la Ley 8/1987, de 8 de junio, de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones y que los derechos consolidados de los mutualistas sólo puedan hacerse efectivos en los mismos supuestos previstos para los Planes de Pensiones en el artículo 8.8 del citado precepto legal (régimen general).

Como límite máximo conjunto de estas reducciones por aportaciones a Planes de Pensiones y a Mutualidades de Previsión Social, se aplicaba la menor de las dos cantidades siguientes:

- Con carácter general, el 25% de la suma de los rendimientos netos del trabajo y de actividades económicas percibidos individualmente en el ejercicio. Para partícipes mayores de 52 años, el porcentaje aplicable era del 40%.
- 7.212,15 euros anuales. Tratándose de contribuyentes mayores de 52 años, este importe se incrementaba en función de la edad, en 601,01 euros adicionales por cada año de exceso sobre la edad de 52, hasta llegar a un máximo de 15.025,30 euros para contribuyentes mayores de 65 años.

No obstante, si las aportaciones se hacían a Planes de Pensiones y Mutualidades de Previsión Social constituidos a favor de personas con un grado de minusvalía igual o superior al 65 por 100, el límite máximo de la reducción era de 15.025,30 euros si las aportaciones las realizaba el propio minusválido y de 7.212,15 euros si las llevaban a cabo parientes de éste, sin que resultara aplicable en ningún caso el límite máximo de reducción del 25% de los rendimientos netos del trabajo y de actividades económicas. Estos límites no eran acumulables, por lo que, computando tanto las aportaciones realizadas por la persona minusválida como las realizadas por los parientes de éste, la reducción no podía superar los 15.025,30 euros.

- Aportaciones realizadas por los contribuyentes a Planes de Pensiones y Mutualidades de Previsión Social de los que fuese partícipe o mutualista su cónyuge, siempre que éste no obtuviese rendimientos netos del trabajo ni de actividades económicas, o los obtuviese en cuantía inferior a 7.212,15 euros anuales. La reducción por este concep-

to, cuyo límite máximo era de 1.803,04 euros, se añadía, en su caso, a la realizada por el mismo contribuyente de acuerdo con los límites anteriores.

- Aportaciones a las Mutualidades de Previsión Social a prima fija de deportistas profesionales y de alto nivel, con el límite de la suma de los rendimientos netos del trabajo y de actividades económicas percibidos individualmente en el ejercicio si dicha suma era inferior a 15.025,30 euros, y de esta última cantidad, en caso contrario.

En caso de tributación conjunta, los límites anteriores se aplicaban individualmente por cada partícipe o mutualista integrado en la unidad familiar.

Por otra parte, los partícipes en Planes de Pensiones y los mutualistas de las citadas Mutualidades de Previsión Social podían solicitar que las cantidades aportadas, incluidas las contribuciones del promotor que les hubiesen sido imputadas, que, por exceder de los límites cuantitativos de reducción fiscal indicados, no hubieran podido ser objeto de reducción en la base imponible, lo fueran en los cinco ejercicios siguientes.

En los apartados siguientes se analizará cómo contribuye a la progresividad efectiva del IRPF este beneficio fiscal. Para ello, en una primera aproximación se recurrirá a una serie de indicadores básicos calculados para cada tramo de base liquidable, como son, el porcentaje de beneficiarios de la reducción por aportaciones respecto al número de declarantes de cada tramo, el porcentaje de beneficiarios respecto al número total de beneficiarios de la reducción, la inversión media efectiva por beneficiario, el ahorro impositivo medio efectivo por beneficiario y el porcentaje de impuestos ahorrados. Posteriormente, en una segunda aproximación, se analizará el impacto redistributivo de esta reducción para lo cual utilizaremos las clásicas curvas de concentración de impuestos basadas en la curva de Lorenz, así como un índice de concentración de impuestos valorado a partir de aquellas.

2. Contribución a la progresividad: primera aproximación

El análisis de cómo afecta a la progresividad del IRPF la introducción de reducciones en base exige en primer lugar precisar cuándo un impuesto es progresivo. Habitualmente, se dice que un impuesto es progresivo cuando a medida que aumenta la base imponible, la cuota líquida aumenta en mayor proporción. En el caso que nos ocupa, se dice que el IRPF es progresivo, si a medida que aumenta la renta de los contribuyentes, los impuestos satisfechos por los mismos aumentan más que proporcionalmente. Dicho de otra forma, dado que el cociente entre la cuota líquida y la base imponible se conoce como tipo medio efectivo del impuesto, la progresividad del IRPF exige que dicho tipo medio sea creciente para todo nivel de renta.

Partiendo de esa definición, el análisis de cómo afecta a la progresividad de un impuesto la introducción de un beneficio fiscal podría aproximarse observando cómo varía, para cada tramo de renta, su tipo medio efectivo como consecuencia del mismo. Esta será la técnica que utilizaremos en este apartado.

Sin embargo, antes de calcular los tipos medios efectivos, procederemos al análisis cuantitativo de diversos indicadores calculados para cada tramo de base liquidable: porcentaje de beneficiarios en relación al número total de declarantes de cada tramo, porcentaje de

beneficiarios en relación al número total de éstos, inversión media efectiva por beneficiario, ahorro impositivo medio por beneficiario y porcentaje que este último supone con respecto al pago impositivo que soportarían los contribuyentes si la reducción por aportaciones a Planes de Pensiones y Mutualidades de Previsión Social no existiera.

El cuadro I recoge las cifras de esos indicadores.

En el cálculo del primer y segundo indicador, el número de beneficiarios por aportaciones en cada tramo de base liquidable se ha obtenido considerando que las liquidaciones que han realizado aportaciones a favor del cónyuge del contribuyente están incluidas en aquellas que realizan aportaciones al régimen general.

Para el cálculo del tercer indicador, inversión media efectiva por beneficiario, como consecuencia de la estructura y del procedimiento de liquidación del IRPF se ha tenido en cuenta que las aportaciones a Planes de Pensiones y Mutualidades de Previsión Social pueden no poder aplicarse en su totalidad por operar los límites anteriormente citados, y por tanto, no coincidir con el importe de las aportaciones declaradas. Por tanto, como inversión media efectiva se ha tomado el importe de las aportaciones declaradas que no superan dichos límites, habiéndose aplicado éstos de forma independiente para cada uno de los conceptos, a saber, aportaciones en el régimen general, aportaciones a favor del cónyuge, aportaciones por minusválidos y aportaciones por deportistas.

Concretamente, en el caso de las aportaciones aplicadas en el régimen general, dado que el límite aplicable varía en función de la edad, se ha considerado como tal la menor cantidad entre 7.212,15 euros y el 25%² de la suma de los rendimientos netos medios del trabajo y del importe medio obtenido por actividades económicas.

En cuanto al cuarto indicador, ahorro impositivo medio por beneficiario, al practicarse la reducción por aportaciones en la base imponible del Impuesto, el ahorro impositivo se ha calculado aplicando al importe de la reducción el tipo marginal (o marginales) al que hubiesen sido gravadas dichas cantidades de no haber sido objeto de deducción. Para calcular éstos se ha sumado a la base liquidable general media por tramo el importe de la inversión media efectiva y en base al tramo de la escala impositiva a que dicha cantidad pertenece se ha estimado a qué tipo (o tipos) marginal hubiese sido gravado el importe de la reducción si la misma no se hubiese producido.

Finalmente, el quinto indicador nos muestra el porcentaje que supone el ahorro impositivo por beneficiario con respecto a la cuota resultante de la autoliquidación³ existente antes de practicar el beneficio fiscal objeto de estudio. Esta cuota se ha obtenido sumando a la cuota resultante final recogida en la Memoria de la Administración Tributaria el ahorro impositivo correspondiente a las aportaciones.

² El porcentaje del 25% y la cuantía fija de 7.212,15 euros han sido seleccionados en base a que según los datos publicados por ICEA (Investigación Cooperativa entre Entidades Aseguradoras y Fondos de Pensiones) la edad media de los aportantes no supera los 52 años.

³ La cuota resultante de la autoliquidación se define en la Memoria de la Administración Tributaria como el resultado de incrementar la cuota líquida total en la cuantía que supongan las pérdidas del derecho a aplicar determinadas deducciones de ejercicios anteriores y de minorarla en el importe de las deducciones por doble imposición y de las compensaciones fiscales por adquisición y arrendamiento de la vivienda habitual. Para efectuar el análisis, se toma esta magnitud en lugar de la cuota líquida, por ser más representativa de la carga fiscal que soporta finalmente el contribuyente.

Cuadro I.
Indicadores básicos

	Beneficiarios/ declarantes (%)	Beneficiarios/ total beneficiarios (%)	Inversión media efectiva por beneficiario (€)	Ahorro impositivo medio por beneficiario (€)	Ahorro impositivo/ pago impositivo sin aportaciones (%)
Hasta 3.000	2,91	1,67	492,50	0	0,00
3.001-6.000	5,41	4,01	592,35	106,62	35,32
6.001-7.500	8,18	3,20	661,97	119,15	21,96
7.501-9.000	10,01	4,10	707,80	163,56	22,37
9.001-10.500	11,73	4,78	754,42	181,06	19,55
10.501-12.000	13,68	5,22	805,40	193,29	16,87
12.001-13.500	15,52	5,20	865,03	207,60	14,87
13.501-15.000	17,15	4,95	920,21	220,85	13,14
15.001-16.500	18,27	4,58	974,83	233,96	11,83
16.501-18.000	19,98	4,51	1022,57	245,41	10,54
18.001-19.500	21,40	4,36	1078,37	297,36	10,75
19.501-21.000	23,13	4,24	1133,83	320,87	10,14
21.001-22.500	24,90	3,95	1221,94	345,81	9,72
22.501-24.000	26,89	3,78	1307,11	369,91	9,31
24.001-25.500	28,43	3,61	1403,09	397,07	9,03
25.501-27.000	31,50	3,31	1562,89	442,29	9,19
27.001-28.500	34,61	2,94	1698,40	480,64	9,24
28.501-30.000	36,67	2,63	1785,99	505,43	9,02
30.001-33.000	39,18	4,41	1930,55	649,16	10,20

Cuadro I. (continuación)
Indicadores básicos

	Beneficiarios/ declarantes (%)	Beneficiarios/ total beneficiarios (%)	Inversión media efectiva por beneficiario (€)	Ahorro impositivo medio por beneficiario (€)	Ahorro impositivo/ pago impositivo sin aportaciones (%)
33.00 -36.000	42,34	3,51	2129,66	792,23	10,70
36.00 -39.000	44,88	2,91	2332,22	867,58	10,29
39.00 -42.000	47,13	2,42	2558,71	951,84	10,04
42.00 -45.000	48,96	2,03	2764,87	1028,53	9,77
45.00 -48.000	50,66	1,71	3001,78	1150,87	9,87
48.00 -51.000	52,43	1,46	3262,78	1468,25	11,25
51.00 -54.000	53,36	1,23	3457,59	1555,91	10,92
54.00 -57.000	54,91	1,04	3716,41	1672,38	10,81
57.00 -60.000	56,57	0,90	3926,86	1767,09	10,58
60.00 -66.000	57,63	1,42	4234,13	1905,36	10,31
66.00 -72.000	58,42	1,04	4594,90	2067,7	9,90
72.00 -96.000	61,38	2,31	5263,88	2526,66	9,55
96.00 -120.000	62,58	0,97	6061,71	2909,62	8,01
120.00 -144.000	63,96	0,51	6549,78	3143,89	6,83
144.00 -168.000	64,89	0,30	6888,34	3606,4	6,47
168.00 -192.000	65,58	0,19	7080,92	3398,84	5,29
Más de 192.000	62,55	0,60	7676,02	3684,49	2,46

De la lectura del Cuadro 1 es posible resaltar en primer lugar una mayor implantación de este beneficio fiscal para los tramos superiores de base liquidable. Así, en los tramos de base liquidable por encima de los 45.000 euros más de la mitad de los declarantes aplican dicho beneficio fiscal, llegando a alcanzar su máximo (65,58%) en el tramo de base liquidable comprendido entre 168.001 y 192.000 euros.

Con respecto a la distribución del total de beneficiarios entre los 36 tramos de base liquidable analizados (segundo indicador), es posible señalar que los tramos de base liquidable comprendidos entre 0 y 33.000 euros son suficientes para concentrar al 75% de los beneficiarios.

En relación al tercer indicador, inversión media efectiva por beneficiario, se observa que la misma muestra una tendencia creciente con respecto al nivel de base liquidable, como consecuencia de la mayor capacidad de ahorro de los contribuyentes a medida que

Gráfico 1.
Beneficiarios por tramo/Declarantes por tramo

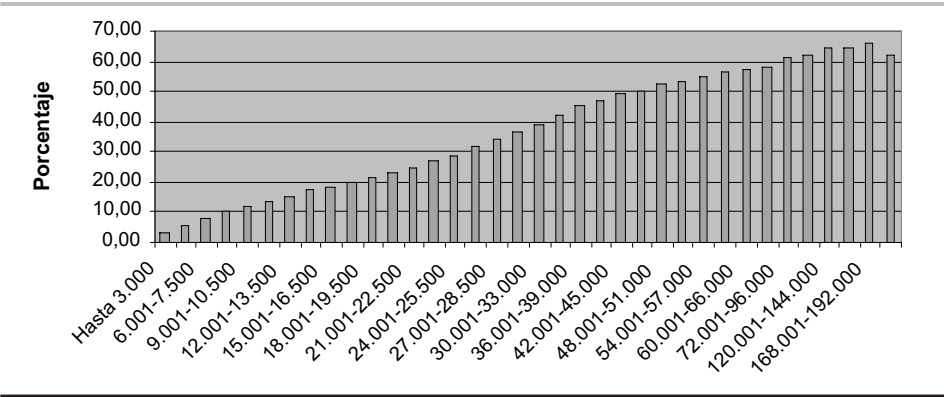
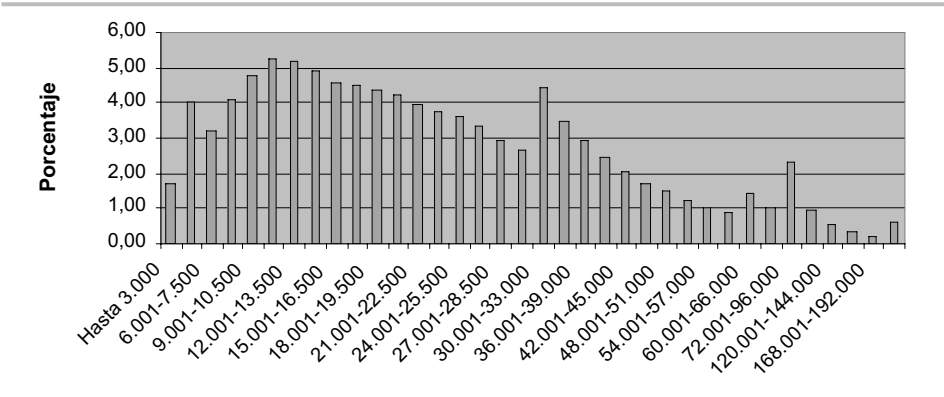


Gráfico 2.
Beneficiarios por tramo/Total beneficiarios



aumenta su renta, si bien este aumento queda condicionado a la existencia de los límites establecidos en la normativa del impuesto. Así, a pesar de que el volumen de base liquidable del último tramo llega a ser 64 veces superior al del primero, la inversión media es sólo 15 veces superior:

Respecto al indicador cuarto, ahorro impositivo medio por beneficiario, éste guarda una relación positiva con la base liquidable, consecuencia de que la inversión media es creciente respecto ésta y que el tipo marginal al que la misma es ahorrada también crece a medida que aumenta la renta. Así, los aportantes correspondientes al primer tramo no obtienen ahorro alguno por ser su base liquidable negativa, los del segundo tramo obtienen un ahorro igual al 18% de la inversión realizada, y los de los últimos tramos se ahorran el 48% de la misma.

Gráfico 3.
Inversión media efectiva por beneficiario

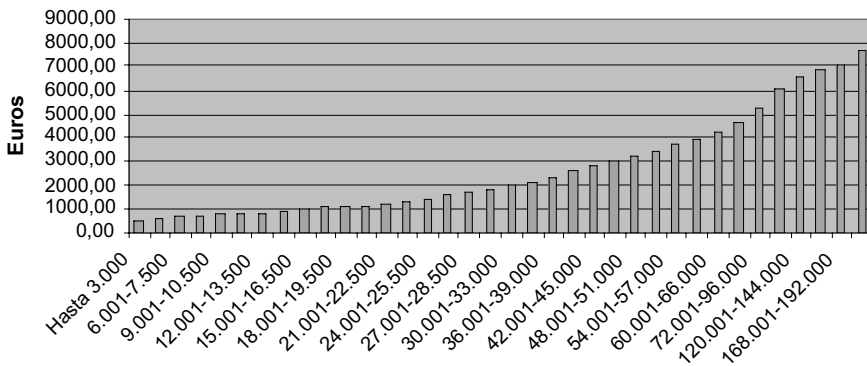
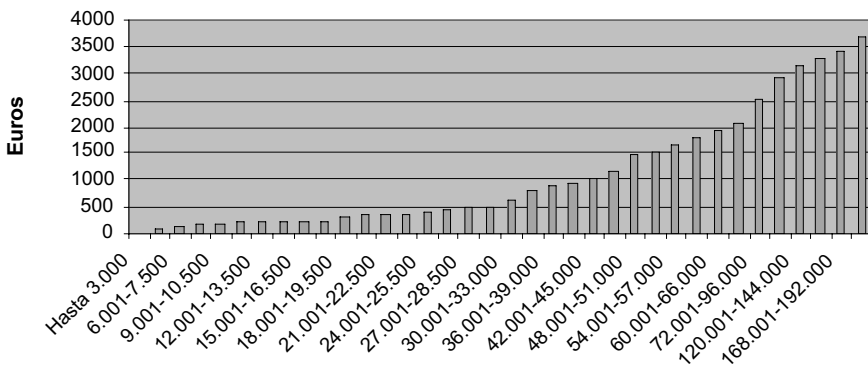


Gráfico 4.
Ahorro impositivo medio por beneficiario



El montante total de ahorro impositivo generado por la reducción por aportaciones para el conjunto de beneficiarios, es decir, la pérdida de recaudación por parte de la Administración Tributaria como consecuencia de permitir tal reducción en la base imponible, asciende a 1.567.376,5 miles de euros, y el mismo se reparte entre los diferentes tramos de base liquidable según el Cuadro 2.

Cuadro 2.
Distribución de los ahorros impositivos

	Ahorro impositivo medio (euros)	Ahorro impositivo total (miles de euros)	% Ahorro impositivo	% Ahorro impositivo acumulado
Hasta 3.000	0,00	0,00	0,00	0,00
3.001-6.000	106,62	11226,55	0,72	0,72
6.001-7.500	119,15	10013,49	0,64	1,36
7.501-9.000	163,56	17612,30	1,12	2,48
9.001-10.500	181,06	22734,98	1,45	3,93
10.501-12.000	193,29	26503,73	1,69	5,62
12.001-13.500	207,60	28391,17	1,81	7,43
13.501-15.000	220,85	28715,80	1,83	9,26
15.001-16.500	233,96	28145,86	1,80	11,06
16.501-18.000	245,41	29080,35	1,86	12,91
18.001-19.500	297,36	34075,37	2,17	15,09
19.501-21.000	320,87	35795,29	2,28	17,37
21.001-22.500	345,81	35904,76	2,29	19,66
22.501-24.000	369,91	36787,55	2,35	22,01
24.001-25.500	397,07	37705,37	2,41	24,42
25.501-27.000	442,29	38511,96	2,46	26,87
27.001-28.500	480,64	37166,93	2,37	29,24
28.501-30.000	505,43	34882,25	2,23	31,47
30.001-33.000	649,16	75287,63	4,80	36,27
33.001-36.000	792,23	73155,31	4,67	40,94
36.001-39.000	867,58	66359,46	4,23	45,17
39.001-42.000	951,84	60651,24	3,87	49,04
42.001-45.000	1028,53	54876,19	3,50	52,55
45.001-48.000	1150,87	51722,40	3,30	55,85
48.001-51.000	1468,25	56354,37	3,60	59,44
51.001-54.000	1555,91	50115,86	3,20	62,64
54.001-57.000	1672,38	45768,02	2,92	65,56
57.001-60.000	1767,09	41869,43	2,67	68,23
60.001-66.000	1905,36	71054,69	4,53	72,76
66.001-72.000	2067,70	56355,16	3,60	76,36
72.001-96.000	2526,66	153343,00	9,78	86,14
96.001-120.000	2909,62	74166,21	4,73	90,87
120.001-144.000	3143,89	42191,00	2,69	93,57
144.001-168.000	3306,40	26027,98	1,66	95,23
168.001-192.000	3398,84	17051,98	1,09	96,31
Más de 192.000	3684,49	57772,80	3,69	100,00

El gráfico 5 recoge el porcentaje de impuestos ahorrados como consecuencia del beneficio fiscal analizado. Al calcular el cociente entre el ahorro medio por beneficiario y la cuota resultante de la autoliquidación que resultaría en ausencia de la reducción por aportaciones, observamos que los individuos que más porcentaje de ahorro impositivo consiguen son individuos de rentas bajas, llegándose a ahorrar los contribuyentes incluidos en el tramo 3.001 a 6.000 euros un 35,32 % de impuestos como consecuencia de la inversión en aportaciones. Es destacable también el hecho de que en el último tramo de base liquidable el porcentaje ahorrado asciende únicamente al 2,46%, mientras que en los tramos intermedios el ahorro oscila entre el 9% y 11%.

Una vez efectuada la comparación cuantitativa entre los diversos indicadores, procederemos a realizar una primera aproximación del efecto del beneficio fiscal objeto de estudio sobre la progresividad efectiva del Impuesto, estudio que se realizará a través del análisis de la variación en los tipos medios efectivos.

El cuadro 3 muestra los tipos medios efectivos por tramos de base liquidable resultantes en ausencia de la reducción por aportaciones, en primer lugar; y cuando ésta es practicada, en segundo lugar; así como la diferencia entre ambos.

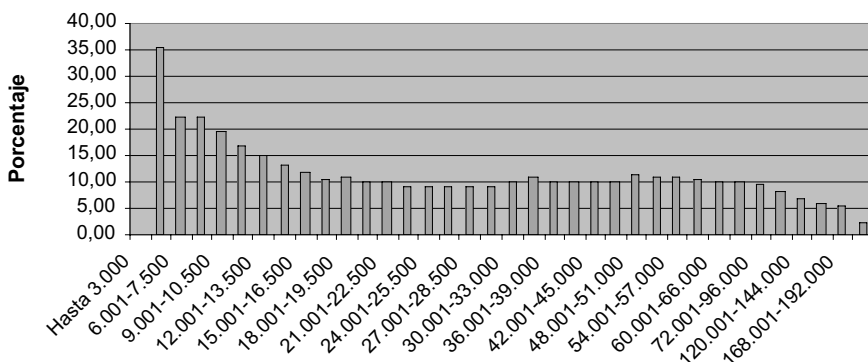
Tales tipos medios se han calculado en base a las siguientes expresiones:

t_{efectivo}^* sin reducción por aportaciones = (Cuota resultante de la autoliquidación_{Memoria} + Ahorro por aportaciones) / Renta Declarada

t_{efectivo}^* con reducción por aportaciones = t_{efectivo}^* según Memoria = Cuota resultante de la autoliquidación_{Memoria} / Renta Declarada

donde, la Renta Declarada se define en la Memoria de la Administración Tributaria como el importe de la base imponible incrementada con el mínimo personal y familiar y con la reducción general en los rendimientos del trabajo. La misma se ha obtenido como cocien-

Gráfico 5.
Porcentaje de impuestos ahorrados



te entre la cuota resultante de la autoliquidación según la Memoria y el tipo medio efectivo consignado en la misma.

Comenzando con el análisis del tipo medio efectivo correspondiente a la situación sin beneficio fiscal se observa que éste aumenta sistemáticamente con el nivel de renta declarada pasando de un mínimo del 0,05% para el menor tramo de base liquidable hasta un

Cuadro 3.
Tipos medios efectivos (porcentaje)

	Tipo medio efectivo sin beneficio fiscal	Tipo medio efectivo con aportaciones	Diferencia entre tipos medios efectivos (Ahorro impositivo / Renta verdadera)
Hasta 3.000	0,05	0,05	0,00
3.001-6.000	1,65	1,07	0,58
6.001-7.500	3,34	2,61	0,73
7.501-9.000	4,79	3,72	1,07
9.001-10.500	6,20	4,99	1,21
10.501-12.000	7,43	6,18	1,25
12.001-13.500	8,67	7,38	1,29
13.501-15.000	9,81	8,52	1,29
15.001-16.500	10,81	9,53	1,28
16.501-18.000	11,89	10,64	1,25
18.001-19.500	13,21	11,79	1,42
19.501-21.000	14,12	12,69	1,43
21.001-22.500	14,89	13,44	1,45
22.501-24.000	15,64	14,18	1,46
24.001-25.500	16,34	14,86	1,48
25.501-27.000	16,95	15,39	1,56
27.001-28.500	17,40	15,79	1,61
28.501-30.000	17,84	16,23	1,61
30.001-33.000	18,94	17,01	1,93
33.001-36.000	20,24	18,07	2,17
36.001-39.000	21,29	19,1	2,19
39.001-42.000	22,26	20,03	2,23
42.001-45.000	23,08	20,83	2,25
45.001-48.000	24,00	21,63	2,37
48.001-51.000	25,30	22,45	2,85
51.001-54.000	26,11	23,26	2,85
54.001-57.000	26,89	23,98	2,91
57.001-60.000	27,59	24,67	2,92
60.001-66.000	28,48	25,54	2,94
66.001-72.000	29,48	26,56	2,92
72.001-96.000	31,46	28,45	3,01
96.001-120.000	33,50	30,82	2,68
120.001-144.000	34,66	32,29	2,37
144.001-168.000	35,49	33,19	2,30
168.001-192.000	35,51	33,63	1,88
Más de 192.000	33,62	32,79	0,83

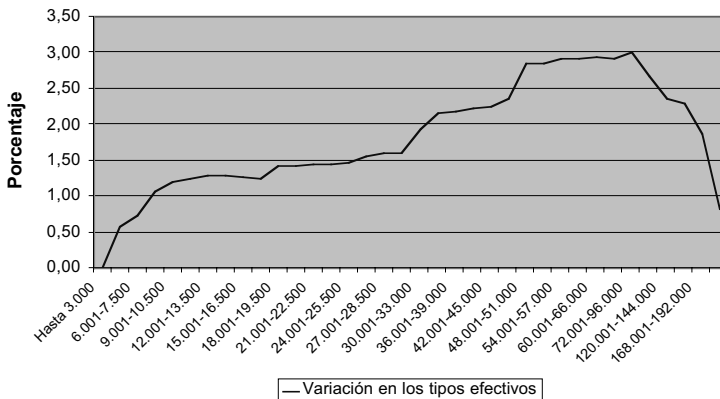
máximo del 35,51% para el tramo entre 168.001 y 192.000 euros. No obstante, es digno de resaltar que para el último tramo se produce una reducción importante en el tipo medio efectivo (casi dos puntos) con respecto al tramo anterior. Ello permite concluir, por tanto, que en general, el impuesto sin beneficios fiscales es regresivo para niveles de renta muy altos, y progresivo para el resto. Esta regresividad debe atribuirse al importante peso de las ganancias patrimoniales generadas en más de un año, las cuales eran gravadas a un tipo fijo del 18%, así como a la mayor incidencia de determinadas deducciones en el último tramo de renta, como por ejemplo las deducciones por doble imposición de dividendos y la reserva para inversiones en Canarias.

Cuando se introduce la reducción por aportaciones el resultado obtenido acerca de cómo varía el tipo medio efectivo por tramos muestra un patrón de comportamiento similar al anteriormente analizado.

Con objeto de evaluar si la progresividad efectiva del Impuesto ha aumentado como consecuencia del citado beneficio fiscal, y conocer cuál es su contribución a ésta, procederemos a calcular la variación experimentada por el tipo medio efectivo para cada tramo de base liquidable. Si analizamos tal variación, o lo que es lo mismo, el cociente entre el ahorro impositivo ocasionado por la reducción por aportaciones y la renta declarada, para cada tramo de base liquidable, se vislumbra un cierto aumento de la progresividad efectiva del Impuesto sólo a partir de elevados niveles de renta, concretamente a partir de 96.001 euros, dado que es a partir de dicho nivel cuando la caída en el tipo medio efectivo disminuye a medida que aumenta la renta. Por el contrario, en general, para el resto de los niveles de renta, la progresividad empeora al aplicar la reducción por aportaciones, al ser la caída en el tipo medio efectivo creciente con el nivel de renta.

Los resultados obtenidos se ilustran en el gráfico 7.

Gráfico 7.
Variación en los tipos efectivos



3. Contribución a la progresividad: segunda aproximación

El análisis realizado en la sección anterior permite analizar el impacto de la reducción sobre la progresividad efectiva del Impuesto para cada uno de los tramos de base liquidable, no permitiendo extraer un resultado global de dicho impacto sobre el conjunto de los contribuyentes. Esta limitación se verá subsanada en este apartado mediante la utilización de un índice de concentración de impuestos calculado en base a las curvas de concentración que, basadas en las clásicas curvas de Lorenz, se construirán para las distribuciones de impuestos (cuotas resultantes) correspondientes a las dos situaciones analizadas, a saber, la existente si no existiera la reducción por aportaciones y la resultante cuando tal beneficio fiscal es aplicado.

Estas curvas de concentración miden cómo se distribuyen los impuestos globalmente pagados entre los contribuyentes, los cuales han sido previamente ordenados de menor a mayor renta declarada. Por lo tanto, estas curvas permiten comparar dos o más distribuciones correspondientes a una misma población en términos de su mayor o menor concentración respecto a una distribución totalmente uniforme.

La progresividad de un beneficio fiscal concreto se puede determinar contrastando la curva de concentración de impuestos pagados por los contribuyentes en ausencia de tal beneficio con la resultante cuando dicho beneficio fiscal es aplicado. Cuando la curva de concentración resultante una vez aplicada tal deducción sea más cóncava en todos sus puntos que la correspondiente a la situación en la que la deducción no se aplica, la concentración de esta última en los tramos más bajos de base imponible será menor; y por consiguiente, el beneficio fiscal habrá aumentado la progresividad del impuesto.

En el cuadro 4 se pueden comprobar con exactitud las diferencias entre las distribuciones de las cuotas resultantes consideradas, a saber, cuando no existe la reducción por aportaciones y cuando la misma es aplicada. A su vez, los gráficos 8a, 8b, 8c muestran la representación de dichas distribuciones de cuota resultante⁴.

Comenzando con la comparación entre la distribución de la cuota resultante cuando no existe la reducción por aportaciones y la obtenida cuando la misma es aplicada, se observa, que excepto en el tramo de base liquidable comprendido entre 0 y 3.000 euros (10,09% de los declarantes), el porcentaje acumulado de impuestos correspondiente a cada porcentaje acumulado de declarantes es siempre menor cuando se aplica la reducción por aportaciones que cuando no existe tal beneficio, lo que significa que, salvo para el primer tramo, este beneficio aumenta la progresividad efectiva del impuesto. En términos de curva de concentración de impuestos, ello significa que la correspondiente a la situación sin beneficio fiscal está por encima de la correspondiente a la situación en la que la reducción por aportaciones es aplicada excepto para el 10% de los declarantes más pobres.

Una forma más precisa de valorar el grado de concentración de una variable, la cuota resultante en este caso, es mediante la utilización de un índice cuyo valor varíe en función

⁴ Dado que las diferencias en términos porcentuales entre los datos correspondientes a las distintas situaciones analizadas son reducidas, con objeto de lograr una mejor visualización de los resultados obtenidos los mismos se muestran en 3 gráficos en lugar de en uno sólo.

Cuadro 4.
Distribución de las cuotas resultantes

	Declarantes		Cuota resultante sin aportaciones		Cuota resultante con aportaciones	
	%	% acum.	%	% acum.	%	% acum.
Hasta 3.000	10,0915	10,0915	0,0229	0,0229	0,0254	0,0254
3.001-6.000	13,0558	23,1473	0,5332	0,5560	0,3834	0,4089
6.001-7.500	6,8935	30,0408	0,7399	1,2959	0,6421	1,0509
7.501-9.000	7,2193	37,2601	1,2709	2,5668	1,0971	2,1481
9.001-10.500	7,1812	44,4413	1,8426	4,4095	1,6483	3,7964
10.501-12.000	6,7276	51,1688	2,3242	6,7336	2,1483	5,9447
12.001-13.500	5,9139	57,0828	2,6457	9,3793	2,5043	8,4490
13.501-15.000	5,0865	62,1692	2,8361	12,2154	2,7391	11,1882
15.001-16.500	4,4176	66,5868	2,9676	15,1830	2,9096	14,0977
16.501-18.000	3,9803	70,5671	3,1948	18,3778	3,1780	17,2757
18.001-19.500	3,5939	74,1610	3,4547	21,8325	3,4286	20,7043
19.501-21.000	3,2370	77,3979	3,5690	25,4015	3,5662	24,2705
21.001-22.500	2,7982	80,1961	3,4724	28,8739	3,4859	27,7564
22.501-24.000	2,4814	82,6776	3,4402	32,3141	3,4692	31,2256
24.001-25.500	2,2413	84,9189	3,4392	35,7532	3,4788	34,7044
25.501-27.000	1,8549	86,7738	3,1164	38,8696	3,1469	37,8512
27.001-28.500	1,4992	88,2730	2,7220	41,5917	2,7471	40,5984
28.501-30.000	1,2627	89,5357	2,4690	44,0606	2,4977	43,0961
30.001-33.000	1,9861	91,5218	4,4100	48,4706	4,4033	47,4994
33.001-36.000	1,4635	92,9853	3,7808	52,2514	3,7541	51,2535
36.001-39.000	1,1436	94,1289	3,3646	55,6159	3,3563	54,6098
39.001-42.000	0,9073	95,0362	3,0032	58,6192	3,0043	57,6141
42.001-45.000	0,7312	95,7674	2,6861	61,3052	2,6950	60,3091
45.001-48.000	0,5952	96,3626	2,4224	63,7277	2,4277	62,7368
48.001-51.000	0,4912	96,8538	2,2373	65,9649	2,2078	64,9446
51.001-54.000	0,4050	97,2588	2,0158	67,9808	1,9967	66,9413
54.001-57.000	0,3344	97,5933	1,8077	69,7885	1,7927	68,7340
57.001-60.000	0,2810	97,8743	1,6399	71,4284	1,6305	70,3645
60.001-66.000	0,4342	98,3085	2,8030	74,2314	2,7954	73,1599
66.001-72.000	0,3130	98,6215	2,2854	76,5168	2,2897	75,4497
72.001-96.000	0,6634	99,2849	6,1927	82,7096	6,2281	81,6777
96.001-120.000	0,2733	99,5583	3,4719	86,1815	3,5515	85,2292
120.001-144.000	0,1408	99,6991	2,2653	88,4468	2,3470	87,5762
144.001-168.000	0,0814	99,7805	1,5855	90,0323	1,6489	89,2250
168.001-192.000	0,0513	99,8318	1,1531	91,1854	1,2144	90,4394
Más de 192.000	0,1682	100,0000	8,8146	100,0000	9,5606	100,0000

Gráfico 8a.
Distribución de cuotas líquidas.
(Datos correspondientes al 75% de los declarantes más pobres)

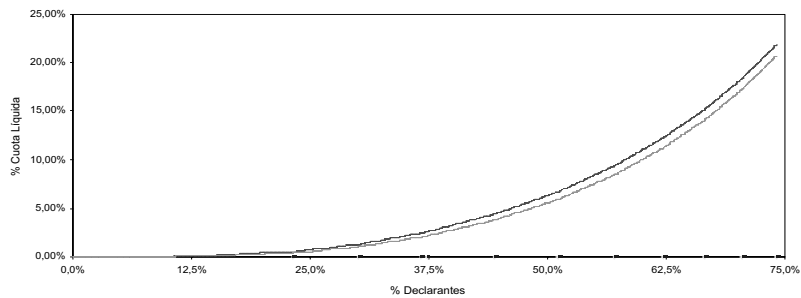


Gráfico 8b.
Distribución de cuotas líquidas.
(Datos correspondientes al % de los declarantes incluidos entre el 75% y 90% más pobre)

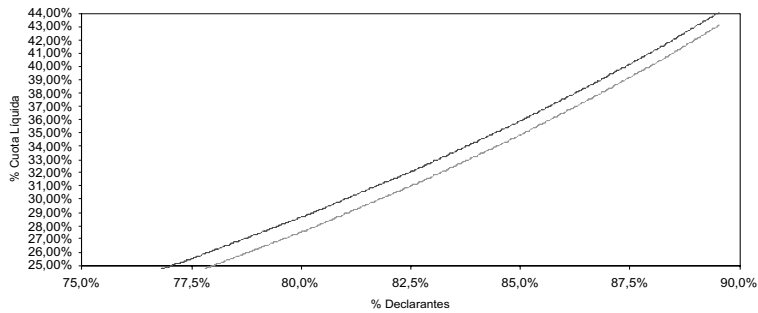
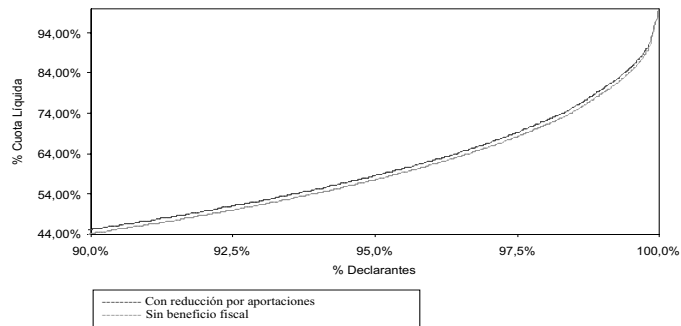


Gráfico 8c.
Distribución de cuotas líquidas.
(Datos correspondientes al 10% de los declarantes más ricos)



de que los valores de la muestra estén o no más o menos uniformemente repartidos a lo largo de la misma.

En nuestro caso, el índice de concentración (IC) utilizado para ello responde a la siguiente expresión:

$$IC = 1 - \sum_{i=1}^n \left[\frac{\sum_{j=1}^i CR_j}{\sum_{j=1}^n CR_j} + \frac{\sum_{j=1}^{i-1} CR_j}{\sum_{j=1}^n CR_j} \right] \frac{N_i}{\sum_{j=1}^n N_j}$$

siendo:

$$\frac{\sum_{j=1}^i CR_j}{\sum_{j=1}^n CR_j} \text{ el porcentaje de cuota resultante acumulado correspondiente al tramo de base liquidable } i,$$

$$\text{y } \frac{N_i}{\sum_{j=1}^n N_j} \text{ el porcentaje de declarantes correspondientes al tramo de base liquidable } i.$$

Este índice de concentración proporciona una valoración del área comprendida entre la diagonal de 45° (línea de uniformidad absoluta) y la curva de concentración correspondiente a la cuota resultante. En concreto, nos mide el valor de esa área multiplicada por 2, de modo que el mismo puede tomar valores entre 0 y 1. El valor mínimo se alcanzaría cuando la curva de concentración coincidiera con la diagonal y por tanto el reparto de la cuota resultante sea totalmente uniforme (impuesto proporcional), mientras que el valor máximo se alcanza cuando la curva coincida con los lados del semic cuadrado y por tanto un solo contribuyente, el más rico, acumule el 100% de los impuestos pagados (progresividad máxima).

En las dos situaciones consideradas anteriormente, el índice alcanza los siguientes valores:

IC sin beneficios fiscales = 0,6979

IC con reducción por aportaciones = 0,7105

Estos valores evidencian un cierto grado de progresividad del Impuesto en las dos situaciones consideradas, si bien en el primer caso (cuando no existe el beneficio fiscal analizado) éste es algo más débil. Por tanto, se puede concluir que la reducción por aportaciones mejora ligeramente la progresividad efectiva del Impuesto.

El carácter progresivo del Impuesto se pone también de relieve en el cuadro 4 anterior, al reafirmar el reparto desigual que realiza la cuota resultante. Por ejemplo, los declarantes

que disponen de una capacidad económica inferior a 30.000 euros, los cuales representan el 90% del total de declarantes, acumulan únicamente el 44 % de la cuota resultante en la situación sin beneficio fiscal y un 43% cuando el mismo es tenido en cuenta, frente al 1,7% de los declarantes más ricos, los cuales aportan el 25,76% y el 26,84% del total de impuestos pagados, respectivamente.

4. Conclusiones

La reducción en el IRPF por aportaciones a Planes de Pensiones y Mutualidades de Previsión Social practicable en la base imponible origina un ahorro impositivo que depende del tipo marginal del contribuyente.

Inicialmente, se tiende a pensar que este beneficio fiscal favorece más a los contribuyentes con mayores rentas, y por tanto empeora la progresividad del Impuesto. Sin embargo, sorprendentemente, el análisis realizado no corrobora tal hecho, mostrando que a pesar de que son que los individuos de renta alta los que mayor ahorro fiscal obtienen por la aplicación de este beneficio, el mismo aumenta ligeramente la progresividad efectiva del mismo.

Las conclusiones finales que se pueden extraer de los resultados obtenidos en este trabajo son las siguientes:

- La reducción por aportaciones está más implantada en los tramos superiores de base liquidable dado que a medida que aumenta la base liquidable mayor es el número de declarantes que se benefician de dicha reducción.

Además, la inversión media efectiva por beneficiario también muestra una tendencia creciente con respecto a la base liquidable consecuencia de la mayor capacidad de ahorro de los contribuyentes a medida que aumenta su renta. Este hecho unido a que el tipo marginal también es creciente con la base liquidable condiciona el que el ahorro impositivo medio por beneficiario también guarde una relación positiva con la misma.

- Cuando para evaluar el impacto de este beneficio fiscal sobre la progresividad efectiva del impuesto se utiliza la variación en el tipo medio efectivo para cada tramo de base liquidable, índice de progresividad local, los resultados obtenidos no permiten concluir si la progresividad mejora tras la aplicación de la reducción por aportaciones al no cumplirse que para todos los tramos de base liquidable la caída en el tipo medio efectivo sea creciente con respecto a la misma. De hecho, lo anterior sólo ocurre para niveles de base liquidable por encima de 96.000 euros.
- Finalmente, la utilización del índice de concentración de cuotas resultantes, el cual permite extraer un resultado global del impacto de la reducción por aportaciones sobre la progresividad efectiva del Impuesto para el conjunto de los contribuyentes, constata por un lado que el Impuesto es progresivo incluso cuando no se contemplan el beneficio fiscal objeto de estudio, y confirma por otro lado que éste aumenta ligeramente la progresividad del mismo.

5. Referencias bibliográficas

ALBI, E., GONZÁLEZ-PÁRAMO, J.M. y ZUBIRI, I. (2000): *Economía Pública II*. Editorial Ariel. Barcelona

ARGIMÓN, I. y GONZÁLEZ-PÁRAMO, J.M. (1986): Progresividad y capacidad redistributiva del IRPF 1979-1984. Madrid: Universidad Complutense. (Facultad de CC. EE. y EE. *Documento de Trabajo* nº 8614).

ARGIMÓN, I. y MARÍN, J.. (1989): La progresividad de la imposición sobre la renta. Madrid: Banco de España. (*Estudios Económicos* nº 43).

GONZÁLEZ-PÁRAMO, J.M., RODRÍGUEZ ONDARZA, J.A. y RUBIO GUERRERO, J.J. (1987). El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: notas para un balance. *Papeles de Economía Española* nº 30/31, págs 108-137

MARÍN, J. (1985): Algunos índices de progresividad de la imposición sobre la renta en España y otros países de la OCDE. Madrid: Banco de España. (*Documento de Trabajo* nº 8520).

MARÍN, J. (1987): La estructura de la progresividad del IRPF. *Papeles de Economía Española* nº 30/31, págs 138-148.

MEMORIA ANUAL DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (2001)

MORENO MORENO, C., PAREDES GÓMEZ, R. y UTRILLA DE LA HOZ, A. (1998): Efectos de la tarifa y las deducciones en la cuota sobre la progresividad en el IRPF: un estudio aplicado a la Comunidad de Madrid (1992-1995). Madrid: Universidad Complutense. (Facultad de CC. EE. y EE. *Documento de Trabajo* nº 9813).

MORENO MORENO, C., PAREDES GÓMEZ, R. y UTRILLA DE LA HOZ, A. (1998): Incidencia de la reforma del IRPF sobre la progresividad: una simulación para la Comunidad de Madrid. Madrid: Universidad Complutense. (Facultad de CC. EE. y EE. *Documento de Trabajo* nº 9824).

LEY 8/1987, de 8 de junio, de Regulación de Planes y Fondos de Pensiones.

LEY 14/1996, de 30 de diciembre, de cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y de medidas fiscales complementarias.

LEY 40//1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias.

REAL DECRETO 214/1999, de 5 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

ZÁRATE MARCO, A. (2000): Deducciones en la base versus deducciones en la cuota. El mínimo personal y familiar en el IRPF. *Crónica Tributaria*, nº 93, págs 89-107. ■



ESTUDIOS

■ **Acerca del derecho del contribuyente, en el procedimiento de inspección, al trámite de audiencia previa antes de suscribir el acta**

■ **Magín Pont Mestres**
Catedrático de Derecho Tributario.
Miembro fundador de la AEDAF

■ **SUMARIO:**

1. Delimitación del objeto de estudio
2. Antecedentes legislativos y normas reguladoras
3. Alcance del derecho de previa audiencia
 - 3.1. La aportación de medios de prueba durante el procedimiento de inspección
 - 3.1.1. Valor probatorio de las actas
 - 3.1.2. Pretendida inviabilidad de aportar medios de prueba a los órganos
 - 3.1.3. Tensión dialéctica
 - 3.2. *Prius* indispensable para poder alegar lo que convenga al derecho del inspeccionado
 - 3.2.1. Ilustración práctica
 - 3.2.2. Diferenciación entre procedimientos administrativos y procedimientos de inspección tributaria
 - 3.2.3. Ausencia de doctrina judicial
 - 3.2.4. Doctrina administrativa
 - 3.2.5. Reiteración de contrastes en la regulación de derechos y deberes
4. Conclusión

1. Delimitación del objeto de estudio

La innovación introducida por la Ley 1/1998 de Derechos y Garantías de los Contribuyentes (LDGC), atinente al derecho del contribuyente a ser oído en el trámite de audiencia previo a la redacción de la propuesta de resolución en todo procedimiento de gestión tributaria, que ya se hallaba regulado en el ámbito administrativo por la Ley 30/1992 de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (LRJAPAC), y la posterior incorporación, con algunos matices significativos, a la Ley General Tributaria (LGT) que inició su vigencia el 1 de julio de 2004, ha generado y está generando dudas y vacilaciones además de alguna que otra perplejidad en su aplicación, bien que aquí queda ceñido exclusivamente al procedimiento de inspección, concretamente antes de la firma de las actas de conformidad o de disconformidad.

Es de observar que no obstante el tiempo transcurrido, no se ha avanzado en la concreción de su aplicación en el acotado marco de dicho procedimiento, sin que se perciban síntomas que permitan vislumbrar cambios al respecto. La experiencia ilustra que se está convirtiendo o que se pretende convertir, por parte de la Administración, en un estéril formalismo carente de contenido cuyo cumplimiento se debe exclusivamente a que la LGT así lo establece pero sin que, en rigor, sirva a su propósito inicial claramente proclamado en la Constitución a modo de protección jurídica del administrado en general y por tanto del contribuyente. Sin embargo, en su concepción, constituye una garantía relevante para éste, al que le asiste el derecho de ejercerlo, aunque no, obviamente, sobre un agostado yermo repleto de vacías carencias sin interés alguno, sino a la vista de los antecedentes obtenidos en las actuaciones inspectoras que culminan con la propuesta de regularización tributaria preparada por el actuario para su incorporación al acta extendida al efecto.

Pues bien, el **porqué** de este trabajo radica en el propósito de afrontar el análisis de este derecho de audiencia previa, antes de redactar la propuesta de resolución, bien que, repito, ceñido al procedimiento de inspección tributaria y, más concretamente, antes de la firma del acta de conformidad o de disconformidad, al objeto de tratar de delimitar su verdadero alcance. Y el **para qué** radica en el deseo de que constituya una aportación, por insignificante que sea, que coadyuve a su adecuada aplicación en cada caso, al constituir cauce habilitado legalmente para alegar lo que convenga al derecho del contribuyente interesado.

Es de advertir, con todo, que no obstante el perimetrado propósito expuesto, habrá de hacerse frecuente referencia al derecho de previa audiencia en los procedimientos administrativos en general antes de la redacción de la pertinente propuesta de resolución, toda vez que la misma constituye la matriz o el género, de la que la audiencia en el procedimiento de inspección con carácter previo a la firma del acta viene a constituir una especie, bien que con algunos matices propios.

2. Antecedentes legislativos y normas reguladoras

Dentro del Título IV de la Constitución identificado con el epígrafe: “*Del Gobierno y de la Administración*”, el artículo 105, párrafo c), establece que la ley regulará: “*El procedimiento a*

través del cual deben producirse los actos administrativos, garantizando, cuando proceda, la audiencia del interesado".

La Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de RJAPAC, dispone en el artículo 84 referido a: "Trámite de audiencia", dentro de la Sección 4ª: "Participación de los interesados" del Capítulo III: "Introducción del procedimiento", del Título VI: "De las disposiciones generales sobre los procedimientos administrativos":

1. Instruidos los procedimientos, e inmediatamente antes de redactar la propuesta de resolución, se pondrán de manifiesto a los interesados o, en su caso, a sus representantes, salvo lo que afecta a las informaciones y datos a que se refiere el artículo 37.5¹.
2. Los interesados, en plazo no inferior a diez días ni superior a quince, podrán alegar y presentar los documentos y justificaciones que estimen pertinentes.
3. Si antes del vencimiento del plazo los interesados manifiestan su decisión de no efectuar alegaciones ni aportar nuevos documentos o justificaciones, se tendrá por realizado el trámite.
4. Se podrá prescindir del trámite de audiencia cuando no figuren en el procedimiento ni sean tenidos en cuenta en la resolución otros hechos ni otras alegaciones y pruebas que las aducidas por el interesado".

De esta manera, el mandato constitucional queda desarrollado en lo que concierne al derecho de audiencia del interesado antes de que la Administración solemnice en acto administrativo el desenlace del pertinente procedimiento, debiendo distinguirse dicho derecho del regulado en el artículo 112 de la misma Ley atinente a audiencia del administrado en los recursos administrativos.

Es de observar que este derecho de audiencia constitucionalmente proclamado, estuvo ausente de regulación en el ámbito tributario, tan mimosamente resguardado y protegido en amurallado compartimento estanco a modo de urna de cristal para proteger su pureza y evitar riesgos de polución y de contaminación, hasta que fue incorporado a la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes (LDGC), concretamente el artículo 3 sobre: "Derechos generales de los contribuyentes" que en el párrafo 1) establece: "Derecho a ser oído en el trámite de audiencia con carácter previo a la redacción de la propuesta de resolución". Se trata de un derecho ceñido al momento previo a la

¹ Art. 37.5: "El derecho de acceso no podrá ser ejercido respecto a los siguientes expedientes:

- a) Los que contengan información sobre las actuaciones del Gobierno del Estado o de las Comunidades Autónomas, en el ejercicio de sus competencias constitucionales no sujetas a Derecho Administrativo.
- b) Los que contengan información sobre la Defensa Nacional o la Seguridad del Estado.
- c) Los tramitados para la investigación de los delitos cuando pudiera ponerse en peligro la protección de los derechos y libertades de terceros o las necesidades de las investigaciones que se están realizando.
- d) Los relativos a las materias protegidas por el secreto comercial o industrial.
- e) Los relativos a actuaciones administrativas derivadas de la política monetaria".

emanación del acto administrativo con el que culmina el correspondiente procedimiento, que se diferencia del derecho regulado en el párrafo k) relativo a *“formular alegaciones y a aportar documentos que serán tenidos en cuenta por los órganos competentes al redactar la correspondiente propuesta de resolución”*, ya que a lo que faculta este precepto es a poder efectuar manifestaciones y a entregar antecedentes relacionados con el expediente en cualquier momento anterior a su resolución. Es así que mientras el derecho ínsito en el párrafo l) debe ser notificado oportunamente al contribuyente, haga o no uso del mismo, no ocurre otro tanto con el del párrafo k), que sin perjuicio de aplicarse, no requiere comunicación previa. Por si no estuviera suficientemente claro (que lo está) el artículo 22 de la propia Ley, bajo el epígrafe: *“Audencia del interesado”*, dispone:

“1. En todo procedimiento de gestión tributaria se dará audiencia al interesado antes de redactar la propuesta de resolución para que pueda alegar lo que convenga a su derecho.

2. Se podrá prescindir del trámite de audiencia cuando no figuren en el procedimiento, ni sean tenidos en cuenta en la resolución, otros hechos ni otras alegaciones y pruebas que las aducidas por el interesado”.

La vigente LGT, se refiere a los derechos y garantías de los obligados tributarios en el artículo 34, dedicando el párrafo m) al derecho *“a ser oído en el trámite de audiencia, en los términos previstos en esta ley”*. Y el artículo 99 establece excepciones al respecto en su apartado 8, que son como sigue:

“En los procedimientos tributarios se podrá prescindir del trámite de audiencia previo a la propuesta de resolución, cuando se suscriban actas con acuerdo o cuando en las normas reguladoras del procedimiento esté previsto un trámite de alegaciones posteriores a dicha propuesta. En este último caso el expediente se pondrá de manifiesto en el trámite de alegaciones”.

Es de observar que la LGT establece estas excepciones en el Capítulo II (*“Normas comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios”*) del Título III (*“La aplicación de los tributos”*), sin que en dicho Capítulo II aparezca, por extraño que resulte, norma alguna que haga referencia al trámite de audiencia antes de la propuesta de resolución, con lo que, si bien se mira, se trata de unas excepciones que, con independencia de ser tales, sirven de retruque para dejar constancia de que salvo estas exclusiones el trámite previo de audiencia es obligatorio en los procedimientos tributarios, aserto, éste, que contrasta con la técnica legislativa de la LDGC en la que, no obstante el derecho genérico a que alude el transcrito párrafo l) del artículo 3 de la misma, el artículo 22, también transcrito, lo explicita expresamente en cuanto que perimetrado *“en todo procedimiento de gestión tributaria”*, según reza el apartado 1, con las excepciones que inserta el apartado 2.

Ahora bien, lo que aquí denomino técnica del retruque aplicada en la LGT en lo que concierne a audiencia previa a la propuesta de resolución, quiebra ostensiblemente en la propia Ley cuando tanto el artículo 156 referido a actas de conformidad como el artículo 157 atinente a actas de disconformidad, dedican el respectivo apartado 1 de los mismos a

ordenar con idéntica redacción que, con carácter previo a la firma del acta “se concederá trámite de audiencia al interesado para que alegue lo que convenga a su derecho”.

Así las cosas y no obstante el respeto que ha de merecer el legislador, resulta inevitable apostillar que esa técnica legislativa, aún en el supuesto de que pueda calificarse como tal, no parece hacerse acreedora de figurar en modélicos paradigmas de anales caracterizados por su exquisitez jurídica.

Hasta aquí el recordatorio de los antecedentes legislativos así como la exposición de las normas vigentes reguladoras del trámite de *previa audiencia* ceñida a los procedimientos administrativos en general y, en particular a los tributarios. Ahora procede entrar en el contenido de dicha audiencia para su adecuada delimitación.

3. Alcance del derecho de previa audiencia

Esto invita a retornar momentáneamente a la proclama constitucional insita en el transcrito párrafo c) del artículo 105, referida a que la ley regulará el procedimiento a través del cual deben producirse los actos administrativos, “*garantizando, cuando proceda, la audiencia del interesado*”, así como al artículo 84 de la Ley de RJAPAC, y, también, al derogado artículo 22 de la LDGC, todos confluyentes en el propósito de que el contribuyente en dicha audiencia “*pueda alegar lo que convenga a su derecho*”.

Dicho esto y centrando el tema, a partir de aquí, en el procedimiento de inspección, el derecho de audiencia ha de concederse previamente a la firma del acta de conformidad o de disconformidad, acorde con lo que establece el apartado 1 de los citados artículos 156 y 157. Claro está que la viabilidad práctica de este derecho requiere, obviamente, conocer la posición de la Administración al respecto o el criterio que la misma se haya formado como consecuencia de las actuaciones inspectoras, puesto que sin este *prius* no cabe plantear defensa alguna por desconocimiento de la posición de adverso.

Esto, que va de suyo, constituye, aquí, el *quid* de la cuestión.

3.1. La aportación de medios de prueba durante el procedimiento de inspección

Ahora bien, antes de afrontarlo considero conveniente hacer referencia a un tema colateral, si se quiere, pero conexo con el de audiencia previa objeto de estudio.

Se trata concretamente de la aportación de medios de prueba durante las actuaciones que se lleven a cabo en el procedimiento de inspección. La LGT en el artículo 105 ceñido a: “*Carga de prueba*”, preceptúa en el apartado 1: “*En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo*”. Y el artículo 106 de la misma Ley dispone en el apartado 1 que:

“En los procedimientos tributarios serán de aplicación las normas que sobre medios y valoración de prueba se contienen en el Código Civil y en la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, salvo que la Ley establezca otra cosa”.

El artículo 1215 del Código Civil establece que las pruebas pueden hacerse por instrumentos, confesión, inspección personal del Juez, peritos, testigos y por presunciones. Y el artículo 299 de la Ley de Enjuiciamiento Civil menciona como medios de prueba el interrogatorio de las partes, documentos públicos, documentos privados, dictamen de peritos, reconocimiento judicial e interrogatorio de testigos.

3.1.1. Valor probatorio de las actas

La LGT en el artículo 144, bajo el epígrafe: *Valor probatorio de las actas*, dice:

- “1. Las actas extendidas por la inspección de los tributos tienen naturaleza de documentos públicos y hacen prueba de los hechos que motiven su formalización, salvo que se acredite lo contrario.
2. Los hechos aceptados por los obligados tributarios en las actas de inspección se presumen ciertos y sólo podrán rectificarse mediante prueba de haber incurrido en error de hecho”.

En lo concerniente al apartado 1, su texto se remonta en lo esencial a la Ley 10/1985, de 26 de abril, que lo incorporó como apartado 3 del artículo 145 de la LGT de 1963, generando entonces un revuelo mayúsculo en órganos representativos de los contribuyentes, concretándose en un recurso de inconstitucionalidad, así como en posicionamientos severamente críticos de autorizada doctrina.

El Tribunal Constitucional en Sentencia 76/1990, de 26 de abril, trató de calibrar y ponderar el precepto recurrido, reconociendo, de entrada, la *sólida consistencia argumental* de las objeciones de los recurrentes, al entender que el entonces nuevo precepto legal configuraba una injustificable inversión de la carga de la prueba al lesionar el derecho fundamental a la presunción de inocencia y colocar al contribuyente en una virtual posición de indefensión, exigiéndole la prueba contraria de hechos frecuentemente negativos. El TC efectuó una interpretación que sin aceptar la inconstitucionalidad pretendida, sin embargo delimitó estrictamente sus efectos de suerte que apenas quedó en nada, con lo que las aguas se amansaron y retornaron a su cauce sin más, evanesciéndose cualquier remota posibilidad de pugnar con el principio de libre apreciación de la prueba por los Tribunales y la consiguiente indefensión del contribuyente.

Considero que esto conviene recordarlo de vez en cuando dada la incorporación de la norma a la vigente LGT, pues no vaya a suceder que con el paso del tiempo se olvide la doctrina de dicha sentencia y se magnifique indebidamente el contenido de la norma cuestionada, máxime si se tiene en cuenta la generalizada propensión que se aprecia en la Administración de reflejar en las actas no sólo los hechos constatados por el actuario, sino opiniones, criterios, consideraciones, suposiciones y similares tales como: *puede entenderse, cabe considerar, parece, se aprecia, es verosímil, da a entender, etcétera*, expresiones que, a menudo, sólo sirven para enmarañar y obscurecer dichas actas, a falta de pruebas incontrovertibles, con ánimo de confundir.

En este orden de cosas, GONZÁLEZ-CUELLAR entiende que “*las actas no pueden considerarse fuente de prueba en el proceso contencioso-administrativo de los hechos que recogen*”.

Lo fundamenta en que “lo contrario supondría un trato injustificable de favor a la Administración, que infringiría el principio de igualdad de armas, el artículo 117.3 CE y, si se impugna una actuación administrativa sancionadora, la presunción de inocencia”². La propia autora añade: “Desde la perspectiva de estos principios constitucionales, las «presunciones» de veracidad establecidas en diversa normativa reguladora de los procedimientos administrativos se desarrollan únicamente dentro de tales procedimientos. En los actos administrativos ni concurre la nota de la imparcialidad del órgano interviniente ni la objetiva (la posibilidad de contradicción) que adornan la prueba, por lo que el órgano judicial no puede basar su sentencia en los hechos recogidos en ellos”³.

En cuanto al apartado 2 del mismo artículo 144, contempla una cuestión distinta a la analizada en el apartado 1, ya que mientras en éste se centra el tema en los hechos constatados por los actuarios, pero, insisto, siempre que se trate de situaciones fácticas derivadas de directa e incuestionable constancia personal del funcionario técnico y no de meras apreciaciones o juicios de valor; en el apartado 2 la presunción de certeza halla su fundamento en el propio reconocimiento o aceptación de los hechos por el contribuyente. Con todo, no está de más indicar que, en ocasiones, puede constituir una especie de trampa para el contribuyente desconocedor de los complejos vericuetos de la normativa tributaria, entre otros desconocimientos⁴ y provisto de buena fe. Hago esta observación en razón a que en su ignorancia puede, en un primer momento asentir al contenido del acta extendida aun cuando en su fuero interno no esté conforme, diseñándose así una presunción de certeza que, posteriormente, para destruirla requerirá probar el error; labor ésta no siempre fácil. De ahí que remarque la conveniencia y hasta necesidad de prestar atención al contenido de las actas y, en su caso, mostrar disconformidad con los hechos recogidos en las mismas, actitud ésta que ha de adoptarse igualmente en las diligencias que se extiendan en el curso de las actuaciones para evitar hechos consumados.

Y dicho esto, procede entrar plenamente en el tema colateral anunciado, ceñido a la aportación de medios de prueba en el procedimiento de inspección.

3.1.2. Pretendida inviabilidad de aportar medios de prueba a los órganos revisores

Existe al respecto reiterada doctrina del TEAC recogida en la resolución de 30 de septiembre de 2005, así concebida:

“Este Tribunal Central ha sentado la doctrina de que, salvo circunstancias excepcionales, que no concurren en el presente caso, las pruebas relevantes para la adecuada regularización de la situación tributaria han de aportarse ante el órgano de gestión competente, manteniendo el criterio de que el procedimiento de las reclamaciones económico administrativas no es el momento procesal oportuno para aportar las pruebas que debieron serlo en el procedimiento de inspección y comproba-

² GONZÁLEZ-CUELLAR SERRANO, M^a Luisa: “El valor probatorio de las actas de inspección”, *Impuestos*, n.º. 22, noviembre, 2004, pág. 30.

³ *Ob. cit.* pág. 30.

⁴ Entre ellos el consistente en el desvelo administrativo por las cuotas tributarias. Más ampliamente puede verse en mi obra *Derechos y deberes en el procedimiento de inspección tributaria*, Marcial Pons, Madrid, 2006, pág. 183 y ss.

ción, ya que con ello se pretende sustraer de este procedimiento la función básica que lo justifica, que es contrastar, analizar e integrar con el resto la información y justificación aportada por el contribuyente permitiendo con ello llegar a las consiguientes conclusiones”.

Mas, sin entrar en el caso concreto, en cuyos antecedentes de hecho, que aparecen en la resolución, se lee que se presentó escrito de alegaciones ante el inspector-jefe de la Dependencia de Inspección, el cual dictó acto administrativo de liquidación que fue recurrido en reposición *“solicitando la reapertura del procedimiento de comprobación y la suspensión de la sanción, y ofreciéndose a aportar cuantas pruebas documentales fuesen precisas para acreditar la imposibilidad de la existencia del beneficio pretendido por la Inspección actuaria”*. A la vista de esta solicitud, que fue atendida, se concedió *“un plazo de diez días para aportar la documentación que estimase conveniente, sin que el recurrente presentase documento alguno ni alegase ninguna cuestión nueva en relación con los actos recurridos”*. A la vista de estos antecedentes, el posterior recurso económico-administrativo resuelto en primera instancia denegó el recibimiento a prueba de la reclamación por considerar el Tribunal que *“las pruebas solicitadas debieron haberse aportado en el marco del procedimiento de inspección; incluso, en el recurso de reposición”*, dado que el reclamante se ofreció para ello, se le concedió plazo para efectuarlo pero sin que aportase prueba alguna. Y el TEAC ratifica la resolución dictada en primera instancia.

Pues bien, con independencia de que pueda existir reparo en la actuación del recurrente en la que parece percibirse alguna retransa y al margen de cualquier juicio de valor al respecto que nada aportaría aquí, sorprende y llama la atención que se pretenda convertir en criterio general lo que a lo sumo procede sólo en el caso concreto, habida cuenta de los antecedentes. Es esa pretendida doctrina administrativa que se postula de aplicación generalizada la que se examina aquí, prescindiendo y dejando al margen por completo que tanto en el trámite de alegaciones ante el inspector-jefe como en el recurso de reposición se ratifique y confirme *“casi siempre”* la propuesta inspectora.

La resolución cita las del TEAC de 14-9-2001, 21-4-2005 y 19-5-2005, en las que se establece que el obligado tributario, no puede pretender que en vía económico-administrativa se tengan en cuenta hechos que no manifestó ante la inspección.

Invoca, asimismo, la resolución de 11-10-2001, en la que en relación a esta cuestión decía que *“debió plantearse en el ámbito de las comprobaciones inspectoras o, incluso, en las alegaciones al acta, no en vía de revisión”*, ya que -afirma- es entonces cuando el contribuyente tiene la oportunidad de *“aportar los elementos de juicio que considera convenientes a su derecho o de manifestar ante la inspección la necesidad u oportunidad de que los examine”*. Si no lo hace así pierde la ocasión llegando a preguntarse incluso *“si tiene sentido más específicamente, si es conforme a Derecho admitir tales pruebas en instancias posteriores por parte de órganos de revisión a los que no compete la práctica de comprobaciones inspectoras”*. Tras reiterar e insistir en estas aseveraciones cita el artículo 3.k) de la LDGC que expresamente reconoce el derecho del contribuyente a formular alegaciones y a aportar documentos que serán tenidos en cuenta por los órganos competentes al redactar la correspondiente propuesta de resolución, texto que ha sido incorporado al artículo 34.i) de la vigente LGT. Esta

invocación la efectúa para indicar que tal derecho *“no puede llegar, a juicio de este Tribunal, a extenderse hasta el punto de permitir que el interesado manipule a su arbitrio las competencias de los diversos órganos de la Administración tributaria, sin más que aportar ante unos lo previamente sustraído a la consideración de otros”*. Tras afirmar que el tiempo adecuado para presentar pruebas o sugerir exámenes de documentos, contabilidades o registros, es el procedimiento inspector *“porque más tarde no ha lugar a la dialéctica necesaria que permita su exacta valoración”*, dice: *“Admitir este tipo de pruebas permitiría al obligado tributario disponer a su arbitrio sobre el contenido de cada procedimiento, sustrayendo al de inspección ciertas comprobaciones para atribuirlos al órgano revisor”*, lo que le hace concluir que, salvo circunstancias especiales, *“las pruebas relevantes, a juicio del reclamante para la adecuada regularización de la situación tributaria, han de aportarse ante el competente órgano de gestión”*.

He optado por transcribir literalmente algunas de las aseveraciones más contundentes de la resolución, porque a la vez que **resultan inusuales por su crudeza**, parecen desconocer la **dialéctica del procedimiento de inspección** que a menudo deviene un tanto áspera, así como **las normas del ordenamiento jurídico vigente tuteladoras de los derechos de los ciudadanos** y, por tanto, de los contribuyentes.

Digo que **resultan inusuales por su crudeza**, v.gr. cuando dice *“permitir que el interesado manipule a su arbitrio las competencias...”*; permitir *“al obligado tributario disponer a su arbitrio sobre el contenido de cada procedimiento”*; sustraer del procedimiento de inspección *“ciertas comprobaciones para atribuirlos al órgano revisor”*; o, cuando cuestiona *“si es conforme a Derecho admitir tales pruebas en instancias posteriores por parte de órganos de revisión a los que no compete la práctica de comprobaciones inspectoras”*.

Mas, al margen del aspecto formal que, ciertamente sorprende y llama la atención por su innecesaria agresividad, impropia de un Tribunal aunque sea administrativo, lo más relevante es que con tales aseveraciones se sitúa en un mundo onírico que dista de ser el real ya que, con alguna frecuencia **se producen en el procedimiento de inspección posicionamientos enfrentados** debido al mantenimiento de criterios dispares sobre unos mismos hechos, sobre su calificación y su subsunción en presupuestos normativos sea configuradores de tributos o de otras obligaciones tributarias incluidas las accesorias, al igual que en lo concerniente a la potestad sancionadora.

3.1.3. Tensión dialéctica

Esto a que acabo de referirme junto con una pretendida superioridad de los actuarios bastante generalizada, se pone de manifiesto con frecuencia en los primeros atisbos de enfrentamiento⁵, al confundir conceptos elementales en el ejercicio de las potestades, **toda vez que el ciudadano y por ente el contribuyente no se halla sometido a la Administración ni a sus representantes**, sino única y exclusivamente a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico al igual que los poderes públicos⁶, precisando además el

⁵ Para una ampliación de esta cuestión, puede verse mi obra: *Derechos y deberes en el procedimiento de inspección*, cit. págs. 176 y ss, entre otras.

⁶ Artículo 9.1 CE.

artículo 103.I de la misma que la Administración Pública sirve con objetividad los intereses generales y actúa “*con sometimiento pleno a la ley y al Derecho*”. Dicha tensión y las actitudes de pretendido dominio que con frecuencia la acompañan dificultan seriamente lo que debiera ser normal desarrollo del procedimiento de inspección de suerte que no es mera anécdota ni tan siquiera excepción, sino bastante usual, que el interesado pretenda aportar documentos, incluidos, incluso, los libros de contabilidad a modo de medios probatorios y que el actuario muestre indiferencia al respecto de manera que si llegan a aportarse no los consulte siquiera porque sus afanes y objetivos van por otras sendas concebidas *a priori*. Los ejemplos que podrían aportarse distan de ser escasos al igual que otros en los que las actuaciones inspectoras se orientan por una senda determinada ante la creencia de ser la adecuada para alcanzar la finalidad pretendida de conseguir una cuota diferencial positiva mediante propuesta de regularización de la situación tributaria del inspeccionado, siendo que en los supuestos en los que al término de las actuaciones percibe la posibilidad de que su propósito no cristalice en realidad, procura que se reflejen en el acta y en el informe ampliatorio de la misma cuestiones en absoluto planteadas y menos puestas en entredicho o debatidas en el transcurso de las actuaciones procedimentales.

3.1.3.1. Un ejemplo concreto

Para refrendarlo, he aquí un caso captado y extraído de la realidad que lo atestigua, ceñido a un supuesto en que la tensión dialéctica se hallaba centrada en los requisitos que debían concurrir para que una compañía mercantil, dedicada a arrendamiento de inmuebles, pudiera acogerse a la exención por reinversión prevista en el artículo 15.8 de la Ley 68/1978 del Impuesto sobre Sociedades, dada la redacción contenida en el artículo 147.I.D) del Reglamento del Impuesto emanado en 1982. Según el actuario la exención por reinversión no alcanza a las sociedades con dicho objeto social por expresa exclusión del citado artículo 147.I.D) del Reglamento al establecer que los bienes objeto de reinversión “*no se hallen cedidos a terceros para su uso con o sin contraprestación*”. Según la sociedad inspeccionada dicha exención es completamente legal tratándose de bienes afectos a la actividad empresarial, dado el indicado objeto social de arrendamiento de inmuebles ya que ninguna exclusión se infiere del artículo 15.8 de la Ley 68/1978, por lo que la que efectúa al artículo 147.I.D) del Reglamento va más allá de lo que debe con clara conculcación del principio de jerarquía normativa. Esta doctrina se halla, además, refrendada por reiterada y consolidada jurisprudencia (como no podía ser de otra manera) y avalada por prestigiosa y muy mayoritaria doctrina. No obstante, el actuario se mantuvo firme en su criterio, bien que ante el cúmulo de argumentos y la aportación de numerosa jurisprudencia se sacó de la manga dos nuevos supuestos motivos en el último momento, dando un brusco giro al redactar el acta y el informe ampliatorio, sin que en el transcurso de las actuaciones hubiera siquiera hecho mínima mención. El primero consistente en invocar además de la improcedencia de la exención en razón del artículo 147.I.D) del Reglamento, la exigencia de **relación directa** entre los bienes adquiridos en dos años consecutivos y las ventas efectuadas en el segundo de dichos años, relación directa que claramente se producía pero de la que no se hizo mención alguna en las diligencias extendidas ni en las conversaciones habidas. El segundo atinente a aspectos puramente formales ceñidos a la **contabilización de las inversiones realizadas**, sin que tampoco se hubiera efectuado la más mínima referencia con anterioridad y, obviamente, sin incurrir en vulneración alguna al respecto.

Ante supuestos como éste, que se reiteran con alguna frecuencia, quiebra la tesis del Tribunal consistente en que *“las pruebas relevantes a juicio del reclamante, para la adecuada regularización de la situación tributaria, han de aportarse ante el competente órgano de gestión”*, a la vez que quiebran, también, las elucubraciones consistentes en indicar que no aducirlas entonces y hacerlo ante el Tribunal permitiría al contribuyente *“disponer a su arbitrio sobre el contenido de cada procedimiento, sustrayendo al de inspección ciertas comprobaciones para atribuir las al órgano revisor”*. Precisamente es todo lo contrario, ya que en estos casos nada se dice al respecto en el transcurso de procedimiento, dejándolo todo, a modo de sorpresivo apuntillamiento, para el acta y el informe que ha de acompañarla. Es así, pues, que se pretende desconocer interesadamente la dialéctica del procedimiento de inspección.

3.1.3.2. Referencia a la estimación indirecta

Otra cosa bien distinta es que en aplicación del método de estimación indirecta regulado en el artículo 158 de la LGT, se establezca en su apartado 3, que:

“Los datos, documentos o pruebas relacionados con las circunstancias que motivaron la aplicación del método de estimación indirecta únicamente podrán ser tenidos en cuenta en la regularización o en la resolución de los recursos o reclamaciones que se interpongan contra la misma en los siguientes casos:

- a) Cuando se aporten con anterioridad a la propuesta de regularización. En este caso, el período transcurrido desde la apreciación de dichas circunstancias hasta la aportación de los datos, documentos o pruebas no se incluirán en el cómputo del plazo a que se refiere el artículo 150 de esta ley.
- b) Cuando el obligado tributario demuestre que los datos, documentos o pruebas presentadas con posterioridad a la propuesta de regularización fueron de imposible aportación en el procedimiento. En este caso se ordenará la retroacción de las actuaciones al momento en que se apreciaron las mencionadas circunstancias”.

Se aprecia claramente que esta norma pretende evitar conductas perturbadoras en la aplicación del método de estimación indirecta, probablemente extraídas de la realidad, consistentes en aportar documentos y pruebas justificativas de la improcedencia aplicativa de este método subsidiario *a posteriori* de la suscripción del acta. Ciertamente resulta explicable y hasta razonable para evitar, entre otras cosas, inútiles pérdidas de tiempo, que disponiendo de antecedentes esclarecedores, éstos, no se aporten o exhiban oportunamente. Un proceder tan atípico merece alguna réplica legal. Ahora bien, no obstante su razonabilidad y como tengo escrito en otro lugar⁷, queda por ver el alcance susceptible de atribuir a esta norma por la jurisprudencia, toda vez que si en vía administrativa cabe entender que tendrá generalizada aplicación, en vía jurisdiccional actúa de contrapeso el derecho fundamental a la tutela judicial efectiva, con lo que podría entenderse que la norma no parece avenirse a la proclama constitucional del artículo 24.2, ya que veda *“utilizar los medios de prueba pertinentes para su defensa”*, lo cual no solo puede dificultar su aplicación sino incluso hacerla inviable.

⁷ Derechos y deberes en el procedimiento de inspección tributaria, cit. pág. 318.

3.1.3.3. Apostillas varias

Respecto a la afirmación de que las transcritas aseveraciones de la resolución objeto de análisis **parecen desconocer las normas del ordenamiento jurídico vigente tuteladoras de los derechos de los ciudadanos**, he de indicar de entrada que las mismas se sitúan años luz del Estado social y democrático de Derecho a la vez que recuerdan *glorias de otrora*, ínsitas en el absolutismo político de siglos pasados afortunadamente superados. Vedar, como postula, que puedan admitirse pruebas, a las que hace referencia, en “*instancias posteriores*” y llegar a preguntarse si su admisión es conforme a Derecho es tanto como retrotraer las cosas al medievo a la vez que aferrarse e ignorar que estamos en el siglo XXI. Ciertamente para la Administración Pública “*l’ancien régime*” era muchísimo más cómodo, con sus tremendas prerrogativas y avasalladoras exorbitancias ante unos súbditos tan sumisos como indefensos frente al despótico Poder. Pero el tránsito de la Administración absolutista a la Administración Pública como irreversible conquista de la Revolución Francesa con triunfo de la filosofía postulante de que la soberanía política emerge del pueblo, cambió las cosas, si se quiere con cierta lentitud evolutiva ya que la inercia operó a modo de invisible freno, pero pasando, en definitiva, de una Administración dominada por el monarca y su entorno a otra al servicio de los ciudadanos. Si bien se mira lo que sugiere la resolución de referencia es que se elimine a efectos del contribuyente el apartado I del artículo 106 de la LGT ceñido a medios y valoración de la prueba, que remite al Código Civil y a la Ley de Enjuiciamiento Civil, así como que se elimine, a iguales efectos, el artículo 24.2 de la Constitución, es decir que el contribuyente pierda su condición de ciudadano y retorne a las cavernas de la opresión para que así la Administración tributaria recupere la posición de *dómine* libre de obstáculos *entorpecedores*.

De esta guisa podría moverse a sus anchas sin más objetivo que el recaudatorio acompañado de las ancestrales actitudes de dominio y de superioridad que tan arraigadas están todavía ahora en algunos operadores revestidos de la función inspectora. Se acaba de describir mediante un ejemplo, que no es excepción, en el que el actuuario obsesionado con la aplicación del artículo 147.1.D) del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades de 1982, prescinde olímpicamente del artículo 15.8 de la Ley 61/1978 del Impuesto sobre Sociedades, con cruda y censurable pretensión de inversión del principio de jerarquía normativa, desarrollándose todas las actuaciones del procedimiento inspector con ese único y exclusivo fin. Mas, a última hora llegado el momento de redactar el acta y el informe pertinente, decide, dado el cúmulo de argumentos aducidos por el contribuyente, incluir otros dos motivos que en absoluto habían sido considerados ni expuestos, para así en un intento desesperado de *salvar los muebles*, valga la licencia, tratar de desorientar y confundir a los Tribunales de Justicia. Así las cosas, si prosperase la tesis defendida en la resolución de referencia, el contribuyente quedaría totalmente indefenso al no tener oportunidad de aportar las pertinentes pruebas durante el procedimiento a la vez que se le cierran todas las vías para hacerlo posteriormente.

Por el contrario y también conforme ha quedado constancia, parece razonable que, en el estricto ámbito aplicativo del subsidiario método de estimación indirecta, se ponga límites a la orgía de aportar anárquicamente cuando se quiera pudiendo hacerlo antes, los datos,

documentos o pruebas relacionados con las circunstancias que motivaron la aplicación de dicho método.

Volviendo al hilo conductor del discurso, resulta difícil entender como es posible que puedan dictarse resoluciones como la que aquí se está analizando, tratando, además, de acotar el significado del artículo 3.k) de la derogada LDGC, literalmente recogido en el artículo 34.l.l) de la vigente LGT, en la que, por si acaso y frente al criterio de la citada resolución, refrenda en el párrafo f) del mismo artículo 34.l, el párrafo l), al establecer el derecho de los obligados tributarios *“a presentar ante la Administración tributaria la documentación que estimen conveniente y que pueda ser relevante para la resolución del procedimiento tributario que se esté desarrollando”*. En idéntica orientación ha de entenderse la norma insita en el artículo 3 de la LGT referida a los *“principios de la ordenación y aplicación del sistema tributario”*, en la parte de la misma ceñida a que esa aplicación *“asegurará el respeto de los derechos y garantías de los obligados tributarios”*.

Es de recordar al respecto que ya la S.T.S. de 7-5-1993 explicaba en relación con la Jurisdicción Contencioso-Administrativa que *“es revisora en tanto en cuanto requiere la existencia previa de un acto administrativo, pero sin que ello signifique que sea impertinente la prueba, ni que sea inadmisibile aducir en vía contenciosa todo fundamento que no hay sido previamente expuesto a la Administración”*, añadiendo poco después, que *“no está vedado a las partes invocar nuevos motivos o alegaciones, o matizar o modular los actos explícitos o implícitos (...) pues el carácter revisor de la Jurisdicción exige simplemente la existencia previa de un dato administrativo y no impide, por tanto, que la demanda y la apelación se apoye en argumentos no alegados (...) siempre que la pretensión final básica, por más que se module, no se altere en su última esencia y tenga por objeto el acto impugnado y los elementos determinantes de su eficacia”*.

3.2. *Prius* indispensable para poder alegar lo que convenga al derecho del inspeccionado

Procede, ahora, una vez efectuada referencia a la pretensión administrativa de ceñir la aportación por el interesado de antecedentes a efectos de prueba únicamente dentro del procedimiento de inspección pero no en vía revisora salvo excepciones, entrar en la cuestión nuclear objeto de este trabajo, consistente en analizar el contenido de las actuaciones inspectoras y su predesenlace a efectos de dotar a la audiencia previa de la debida significación y utilidad, a tenor del alcance que le atribuye la proclama constitucional del transcrito artículo 105.c), claramente alejada de un mero e inútil formalismo.

Siendo esto así ya que no parece pueda ser de otra manera en términos de racionalidad y de razonabilidad jurídica, el trámite de audiencia no debiera limitarse a poner de manifiesto la documentación obrante en el expediente sin más, ya que puede ocurrir que no se deduzca nada en concreto del mismo, por lo que habrá de poderse conocer, al menos, un esbozo de las consecuencias jurídicas que según el actuuario resulten de dicho expediente, sin que esto suponga incluir la propuesta de liquidación que aparecerá en el acta debidamente cuantificada a tenor de las referidas consecuencias jurídicas.

Mas, una cosa es lo que debiera ser y otra distinta la realidad práctica, según pone de manifiesto la experiencia.

Así, en el ejemplo aportado para ilustrar el hecho de que en el procedimiento de inspección la dialéctica que con frecuencia impera no es la que se infiere de la resolución comentada del TEAC de 30-9-2005, sino otra acentuadamente distinta, por cierto bastante menos armoniosa, en la que afloran prejuicios distorsionadores generados por afanes recaudatorios, por recelos y por desconfianza, se aprecia claramente que la apertura del trámite de audiencia previa sin indicar la valoración jurídica que, según el actuario, se infiere de las actuaciones y de la documentación obrante en el expediente hubiese sido un tanto inútil toda vez que la fundamentación del rechazo de la pretensión inspectora de excluir de la exención por reinversión en base al artículo 147.I.D) del Reglamento del Impuesto de 1982 ya constaba de forma reiterada en las diligencias extendidas, al igual que los argumentos jurídicos de dicho rechazo. Pero no aparecía en el expediente, tal como ha sido dicho, referencia alguna ni siquiera mera insinuación de que, además, basaba su criterio en que no existía relación directa entre los bienes adquiridos en dos años consecutivos y las ventas efectuadas en el segundo de dichos años, y en que se apreciaban defectos formales ceñidos a la contabilización de las inversiones realizadas, por lo que la audiencia previa a la resolución constituía un inútil formalismo al no poder hacer pleno uso del derecho de defensa al desconocer el interesado parte de los hechos y de los fundamentos en que el actuario cimenta su criterio y su decisión, que reservaba para el acta y para el informe ampliatorio.

Junto a este ejemplo podrían aportarse otros muchos, hasta el extremo de dar la impresión de que puede apreciarse algún intento de chanza en esos compartimentos que parecen orientados a dificultar el derecho de defensa, máxime si se considera que la incorporación al ordenamiento de dicha audiencia a través de la citada Ley 1/1998, llevó aparejada poco después mediante la pertinente modificación del RGIT de 1986 la eliminación de puesta de manifiesto del expediente en la Oficina Técnica de Inspección durante 15 días en el supuesto de actas de disconformidad que establecía el artículo 56.I de dicho Reglamento⁸ y, poco después⁹ se incorporó en el artículo 33 ter, apartado segundo, el texto siguiente: *“En todo caso, y con carácter previo a la formalización de las actas, se dará audiencia al interesado para que pueda alegar lo que convenga a su derecho en relación con la propuesta que se vaya a formular”*. En la LGT vigente se mantiene dicha eliminación ya que nada se dice en cuanto a puesta de manifiesto del expediente después de suscribir el acta de disconformidad a efectos de preparación y presentación de alegaciones ante el órgano competente para dictar el acto administrativo de liquidación, sin perjuicio de que puedan aportarse pero, repito, sin previa puesta de manifiesto después de la firma del acta.

3.2.1. Ilustración práctica

Con todo no me resisto a traer a colación aquí un caso real, paradigma del aludido intento de cilindrina o algo similar. Se trata de unas actuaciones inspectoras de carácter parcial previstas en el artículo 148 de la LGT al objeto de proceder a la comprobación del beneficio generado por la enajenación, mediante transmisión onerosa, en el año 2002 de ele-

⁸ Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre. Eliminó del artículo 56.I el sintagma “previa puesta de manifiesto del expediente”.

⁹ Real Decreto 136/2000, de 4 de febrero.

mentos patrimoniales de una sociedad mercantil, así como la deducción aplicada sobre la cuota resultante por reinversión de las rentas positivas obtenidas en dicha enajenación conforme a lo establecido en el artículo 36 ter, de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, deducción que a juicio de la sociedad interesada era completamente legal ya que la reinversión se efectuó en elementos patrimoniales de los establecidos en el mismo artículo citado y la renta procedía de los elementos patrimoniales enumeradas en el apartado 2 del propio artículo.

Pues bien, en la personación inicial y en la que siguió unos días después se recogió en sendas diligencias la documentación aportada atinente a la titularidad social y la de sus representantes legales, la venta de elementos patrimoniales en el año 2002, y la justificación de las operaciones de determinación e inversión del beneficio obtenido que recogen las diligencias extendidas, sin que conste criterio ni posicionamiento alguno de la Administración. En sucesivas diligencias se siguieron reflejando exclusivamente los documentos que se iban aportando, previa solicitud, tales como escritura de compra en 1978 del inmueble enajenado en el año 2002, contratos de arrendamiento del mismo, certificaciones de dos SIMCAV relativas a la fecha de adquisición de acciones en que se reinvertió el beneficio extraordinario obtenido en la venta del inmueble, y porcentaje que las acciones representaban en el capital de dichas sociedades, órdenes de compra, cuadro explicativo de la reinversión efectuada, certificación de la entidad titular de las SIMCAV con especificación del precio de las acciones adquiridas por la Sociedad y escrito con desglose de la partida de inmovilizaciones financieras que consta en la declaración del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2002. Nada se dice en las diligencias extendidas del criterio que la Administración se ha formado ni de los propósitos que tiene al respecto, sino que, simplemente, a modo de síntesis se recoge, en lo que estaba previsto que fuera la última diligencia de fecha 30-3-2006, los hechos puestos de manifiesto a tenor de la documentación aportada, a lo que se añadió como inciso final o de cierre lo siguiente:

“Con la presente diligencia se dan por concluidas las actuaciones de comprobación e investigación, procediendo a la puesta de manifiesto del expediente, y de conformidad con lo establecido en el artículo 156 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y en su desarrollo en el artículo 33 ter del Reglamento General de la Inspección de los Tributos aprobado por Real Decreto 939/1986 de 25 de abril, se da obligado (sic) tributario trámite de audiencia para que en el plazo de diez días hábiles pueda alegar lo que convenga en su derecho así como presentar los documentos y justificantes que estime pertinentes en relación con la propuesta de regularización de su situación tributaria que en su caso proceda.

Se fija la fecha de 20 de abril de 2006 para la firma de las actas correspondientes”.

A tenor del texto transcrito que sirve de notificación a efectos del trámite de audiencia previa, y al margen de la contradicción temporal que supone el que se diga que la LGT de 2003 se halle desarrollada por el artículo 33 del RGIT de 1986 sin más explicación ni aclaración, resulta que se dan por concluidas las actuaciones inspectoras y se pone de manifiesto el expediente “para que pueda alegar lo que convenga en su derecho así como presentar los documentos y justificantes que estime pertinentes en relación con la propuesta de

regularización que proceda", siendo de observar que esto es lo que dice la Administración, pero no lo que dispone la Ley que no es otra cosa que *"con carácter previo a la firma del acta (sea de conformidad o de disconformidad) se concederá trámite de audiencia al interesado para que alegue lo que convenga a su derecho"*, lo cual, por poca que sea la perspicacia, es bien distinto.

Y si se coloca en primer plano el artículo 33 ter del RGIT que se invoca en la diligencia como desarrollo del artículo citado del Reglamento, aunque no es así ya que la LGT es de 2003 y el artículo citado es del año 2000 si bien es aplicable al no haber sido derogado ni ser contrario o divergente con la Ley, se confirma la referida disparidad, pues lo que dice el artículo reglamentario transcrito *supra* es que *"se dará audiencia al interesado para que pueda alegar lo que convenga a su derecho en relación con la propuesta que se vaya a formular"*, y, esto, *"previo a la formalización de las actas"*, sintagma, éste, de significado análogo al de *"previo a la firma del acta"* que aparece en la Ley, con lo que el texto reglamentario está diciendo que el interesado puede alegar lo que considere procedente acerca de la propuesta que se vaya a formular. Pero claro está, para que el interesado pueda alegar lo que estime conveniente es de todo punto necesario e indispensable que tenga acceso a la propuesta de referencia, sin cuya premisa, a modo de requisito, es prácticamente inviable el ejercicio del derecho. De ahí que el texto reglamentario se refiera a *"la propuesta que se vaya a formular"* a la que si bien cabe atribuirle alguna ambigüedad, sin embargo no dice a la propuesta que se formulará después de efectuado y cumplido dicho trámite, por lo que ha de entenderse que se trata de una propuesta que ha de darse a conocer al contribuyente precisamente en el trámite de audiencia. De no ser así, no tendría sentido por falta de contenido acerca de lo que cabría alegar si se conociese. De ahí que la LGT haya optado por una redacción superadora de posibles ambigüedades, más concreta, cual la del apartado 1 de los artículos 156 y 157, que eliminan cualquier duda si se interpretan correctamente.

Con el texto que aparece en la diligencia surge con irreprimible fuerza la pregunta: ¿Qué se puede alegar y cómo, si el expediente se halla exclusivamente formado por la documentación aportada y las diligencias suscritas sin posicionamiento alguno de la Administración, ya que la diligencia final se limita a contener un resumen de los hechos sin calificación ni propuesta atinente a los mismos?. ¿Qué documentos pueden ser traídos a colación a efectos de defensa, si no se sabe qué es lo que ha de defenderse?. ¿Qué razón de ser tiene, qué utilidad y qué función cumple el trámite de audiencia previa con puesta de manifiesto del expediente, en los términos transcritos en que lo plantea la Administración?. La respuesta sólo puede ser: NINGUNA.

Sin embargo ha sido recordado al principio que la Constitución proclama el derecho de audiencia, cuando proceda, antes de producirse los actos administrativos; que la Ley de RJAPAC lo desarrolla; y, que a partir de 1998 ha sido incorporado al ordenamiento tributario dicho derecho siempre con carácter previo a la propuesta de resolución. Y esto es por algo, por entender que cumple una finalidad cautelar garante del derecho de los ciudadanos a ser oídos antes de producirse los actos administrativos una vez terminados los expedientes respectivos y así deber ser en un Estado social y democrático de Derecho. Mas, esto sólo tiene viabilidad si el ciudadano sabe y conoce los rasgos básicos del desen-

lace. Sin este *prius* todo queda en mero, inútil y perturbador formalismo, que es exactamente lo que se infiere del emplazamiento transcrito en el ejemplo aportado.

3.2.2. Diferenciación entre procedimientos administrativos y procedimiento de inspección tributaria

Mas, si en vez de asirse a una supuesta literalidad, bien que aquí ni siquiera esto, conducente al absurdo en cuanto que ceñido al procedimiento de inspección, se atendiese al mandato específico para las actas de conformidad y de disconformidad, se llegaría fácilmente a la conclusión de que ha de distinguirse, en la propia esfera de los tributos, entre los procedimientos administrativos de gestión que culminan con una propuesta de resolución seguida del pertinente acto administrativo al modo de los procedimientos administrativos en general, y el procedimiento de inspección que presenta caracteres singulares puesto que ha de terminar siempre con acta, conforme predica el apartado 2 del salmo 143 de la LGT.

Dado que como ya ha sido recordado, el apartado 1 de los artículos 156 y 157, referidos respectivamente a actas de conformidad y de disconformidad, ordena que con carácter previo a la firma del acta “se concederá trámite de audiencia al interesado para que alegue lo que convenga a su derecho”, es obvio que se ha de estar y de atender este mandato consistente en lo que claramente dice, sin que permita extrapolación alguna para reconducirlo a propuesta de resolución al modo que se predica para los procedimientos administrativos en general e incluso para los procedimientos de gestión tributaria que concluyen con propuestas de resolución previas a producirse los actos administrativos, lo cual no acontece en el procedimiento de inspección que culmina siempre en acta, sea de conformidad, de disconformidad, con acuerdo, o declarando correcta la situación tributaria. En algunas de estas actas, concretamente las denominadas de *conformidad* y de *disconformidad*, la Ley ordena trámite de audiencia “con carácter previo a la firma del acta” por lo que dicho trámite no es equiparable al que ha de producirse antes de la propuesta de resolución de los demás procedimientos administrativos ya que en éstos inmediatamente después se dicta el acto administrativo que se considera procedente, mientras que en el procedimiento de inspección las actas son los documentos extendidos por la inspección para recoger el resultado de las actuaciones inspectoras y la pertinente propuesta de regularización, pero que, especialmente en lo que concierne a actas de disconformidad, el procedimiento ha de proseguir en los términos que establece el artículo 157 de la LGT.

Es así que el procedimiento de inspección presenta características propias y singulares que inciden en el contenido de audiencia previa, que no se efectúa antes de la propuesta de resolución a la que sigue el acto administrativo, sino antes de suscribir acta de conformidad o de disconformidad, siendo que en ambos casos y singularmente en el segundo continúa el procedimiento hasta que finalmente se produce el acto administrativo. En otras palabras, en su respectivo contexto no es equiparable el sintagma: *propuesta de resolución*, con el de *carácter previo a la firma del acta*. En el citado en primer lugar constituye el final del procedimiento en el que sólo queda pendiente su solemnización mediante acto administrativo, mientras que, en el otro, el procedimiento continúa. Pretender identificarlo es claramente errar ya que no hay asimilación posible por más que la Administración no sólo

lo pretenda sino que lo aplique, como lo pone en evidencia el requerimiento postrero ínsito en la diligencia que se suponía última en el procedimiento de inspección aportado a modo de ejemplo aunque luego, como se verá, se extendieron varias más.

La audiencia con carácter previo a la firma del acta sólo tiene razón de ser si se considera e interpreta en el sentido de que existe una propuesta de acta a la que se puede dar vista junto con el expediente de que trae causa, al objeto de que el interesado pueda alegar lo que considere conveniente. Una vez completado el trámite se podrá fijar fecha para su firma (pero no antes) bien que en los términos de la propuesta o en los que resulten procedentes, oído el interesado. Pero, para esto, debe existir previamente una propuesta de acta expresiva de la valoración jurídica que merezca al actuario el conjunto de actuaciones llevadas a cabo durante el procedimiento, es decir, calificación de los hechos y consecuencias tributarias, aun cuando la propuesta de regularización de la situación tributaria contenida en la propuesta de acta no vaya acompañada de la propuesta de liquidación, que es cosa distinta.

De no ser así, la audiencia previa a la firma del acta sin propuesta de regularización cual lo entiende y lo practica la Administración es pura inutilidad, pérdida de tiempo e incluso virtual intento de tomadura o de extirpación de capilaridad craneana.

Cuanto acabo de afirmar lo pone claramente en evidencia el ejemplo aportado cuya exposición ha quedado interrumpida al transcribir el apartado final de lo que parecía ser la última diligencia y que ahora ha de proseguir; no sin antes indicar que resulta inexplicable que en dicho apartado final se invoque como fundamento legal del trámite de audiencia el artículo 156 de la LGT ceñido a actas de conformidad, siendo que el representante de la Sociedad inspeccionada no consta que efectuase previamente manifestación alguna al respecto ni tampoco que fuere preguntado, por lo que se trata de una decisión unilateral del actuario, un tanto misteriosa y desde luego, carente de justificación.

Como consecuencia de la comunicación de puesta de manifiesto, la Sociedad dirigió escrito a la Secretaría Administrativa de Inspección en el que decía:

“Que haciendo uso del derecho del trámite de audiencia el representante autorizado de la Sociedad se personó y consultó el expediente administrativo en las oficinas de la Inspección, aclarando que no solicitó copia alguna del mismo o parte de él, ya que su contenido lo constituye el conjunto de documentos aportados por el representante de la Sociedad durante las actuaciones llevadas a cabo, haciéndolo constar así según aparece en la diligencia extendida.

Ante esta manifestación, el actuario de forma verbal y sin que se reflejase en la diligencia, dejó entrever de alguna manera que la Inspección pretendía realizar la regularización tributaria en base al criterio contenido en la consulta vinculante V0523-2005, de 30 de marzo, de la Dirección General de Tributos, con lo que esta Sociedad intuye que para la Administración la reinversión efectuada en participaciones de dos SIMCAV queda extramuros de la deducción por reinversión del artículo 36 de la Ley 43/1995 aplicada en la correspondiente liquidación del Impuesto sobre Sociedades,

esto es, que no es aplicable. Pero dejando escrito a la vez **que sólo es intuición, por lo que la inseguridad jurídica es evidente.**

Frente a este criterio, sólo verbalmente esbozado, se alzaba el hecho del que se dejó constancia de que existen contestaciones a consultas formuladas a la Dirección General de Tributos que mantienen que la reinversión con derecho a la deducción tributaria se considera realizada si se adquieren participaciones en SIMCAV, en concreto la consulta a la DGT nº. 2237/2001, de 17 de diciembre, por lo que la reinversión efectuada en el año 2002 se halla bajo el amparo del principio de seguridad jurídica y del de confianza legítima incorporado al ordenamiento jurídico español. Y por si no fuera suficiente (que debiera serlo), la DGT confirmó dicho criterio a esta Sociedad en contestación a la consulta 1840/2004 que fue formulada en razón al propósito de trasladar la reinversión efectuada en 2002 a otras SIMCAV.

Posteriormente, el 20 de abril, el representante de la Sociedad en cumplimiento de lo ordenado en la diligencia anterior, según ha quedado transcrito, se presentó en las oficinas de la inspección para proceder a la firma del acta, sin que se llevase a efecto toda vez que, según se informó verbalmente pero sin que se recogiera en la diligencia que se extendió, se aceptaba como correcta la deducción tributaria consecuencia de la reinversión del beneficio obtenido en 2002 por la enajenación inmobiliaria, pero que debían dilucidarse unos pequeños flecos totalmente insignificantes en cuanto a cuantía que es lo único que se recogió en la diligencia extendida. Se emplazó al representante para nuevas actuaciones y, finalmente, se fijó la fecha del 1 de junio para firmar el acta que se limitó a excluir de la reinversión una cantidad insignificante debido a un error de cálculo en la contabilización de dicha reinversión. Por tanto la fecha establecida en principio para dicha firma, fue fijada en falso e indebidamente.

Este ejemplo ratifica plenamente la diferencia de significado y alcance de la locución “antes de redactar la propuesta de resolución” referida a la audiencia previa en los procedimientos administrativos, de la que aparece en los artículos 156 y 157 de la LGT “con carácter previo a la firma del acta”, ya que en el emplazamiento efectuado en diligencia a efectos de audiencia previa se fijó el 20 de abril para la firma del acta lo cual no pudo producirse por forzado cambio de criterio aunque nada se explica en la nueva diligencia que se extendió el 1 de junio. Y también lo ratifica el hecho de que se invocase, tal como ha sido dicho antes, el artículo 156, ceñido a actas de conformidad, siendo que de haber prosperado la pretendida tesis de la Administración, el acta hubiese sido, obviamente, de disconformidad.

3.2.3. Ausencia de doctrina judicial

Un recorrido por la doctrina judicial da poco de sí al respecto en razón a que se trata de una innovación legislativa reciente en el tiempo, concretamente, del año 1998.

Con todo, si se ha dicho, siguiendo la STC 187/1999 de 25 de octubre, que el trámite de audiencia es un trámite formal y que “los trámites formales no deben ser exigencias cuyo incumplimiento presente siempre el mismo valor obstativo que operaría con independencia, en principio, de cual sea el grado de inobservancia del requisito, su trascendencia práctica o las cir-

cunstancias concurrentes en el caso”¹⁰, precisando que “el hecho de que se dictase la liquidación una vez presentado el escrito de alegaciones, pero antes de concluir el plazo establecido al efecto, tampoco puede acarrear las consecuencias anulatorias que aquí se pretenden”.

3.2.4. Doctrina administrativa

En términos similares dentro del ámbito administrativo, la resolución del TEAC de 26 de abril de 2001, al entender que el hecho de que no se diera audiencia a la interesada no determina la nulidad de pleno derecho del acuerdo, pues no se prescindió del procedimiento sino sólo de ese trámite de lo que resultaría su anulabilidad en el supuesto que diera lugar a indefensión.

En cuanto a la ausencia de la información precisa en el expediente para hacer uso del derecho de defensa en los casos de dicha audiencia (que es distinto de los efectos de la falta de emplazamiento), cabe invocar la resolución del TEAC, de 29-10-2005, que resuelve un caso en que se aduce por el reclamante que se le privó de su derecho a formular alegaciones antes de firmar el acta y de dictar la propuesta inspectora, ya que cuando se le puso de manifiesto el expediente, éste adolecía de deficiencias. El Tribunal explica que en la diligencia extendida, el representante de la contribuyente manifiesta *“que se le informó de los posibles resultados de la comprobación cifrándose de modo aproximado”*, por lo que considera el Tribunal *“que el trámite fue cumplido y el contribuyente informado antes de redactar la propuesta como dispone el artículo 22.1 de la Ley 1/1998”*, así como que *“la disensión del interesado respecto a la forma en que debía haberse plasmado no constituye en el presente caso deficiencia que motive su anulación, pues tuvo acceso al expediente en el cual se sustentaba la propuesta que se iba a realizar y de la que se informó al representante, consistente sustancialmente en el incremento de las ventas declaradas y que se fundamentaba de modo esencial precisamente en la documentación aportada por la empresa, que en todo momento estuvo a su disposición con carácter previo a la redacción de las actas y con posterioridad a ello en el expediente que de nuevo sería puesto de manifiesto con carácter previo al acuerdo de liquidación aquí impugnado”*.

Tres observaciones han de hacerse aquí atinentes a esta resolución. La primera acerca del déficit de información en el expediente; la segunda sobre el ámbito que contemplaba el artículo 22.1 de la Ley 1/1998; y la tercera respecto a la posterior puesta de manifiesto una vez firmada el acta.

En lo que concierne a la primera ceñida a déficit informativo del expediente, el Tribunal lo rechaza toda vez que el reclamante dejó constancia en la diligencia extendida al efecto *“que se le informó de los posibles resultados de la comprobación cifrándose de modo aproximado”*. Pues bien, según entiendo y a tenor de lo dicho y razonado *supra*, es precisamente aquí donde se produce la distonia, la desconexión o la ruptura entre la finalidad de la audiencia previa consistente en posibilitar la defensa del interesado antes de la firma del acta (que es distinto según ha sido razonado del sintagma *“antes de redactar la propuesta de resolución”*), ya que la información facilitada en el supuesto que contempla la resolución

¹⁰ Sentencia TSJ de Castilla y León (Valladolid) de 24-10-2003.

del TEAC de 29-10-2005 consistente en *“los posibles resultados de la comprobación”* es algo inconcreto pues, lo procedente es tener acceso a la propuesta de regularización de la situación tributaria, es decir, a la valoración jurídica atribuida por el actuario a los hechos consignados en el acta, ya que sólo así tiene viabilidad el ejercicio del derecho de defensa. Ciertamente que en el supuesto de esta resolución el Tribunal sólo pudo referirse por razones de temporalidad al artículo 22.1 de la Ley 1/1998, puesto que la nueva LGT y con ella los artículos 156 y 157 no era aplicable, si bien cuando se dictó la resolución (29-10-2005) ya llevaba más de un año de vigencia por lo que hubiese podido ser invocada a efectos hermenéuticos. Con todo, es de observar que en dicha diligencia se dejó constancia por el actuario de que al interesado *“se le informó de los posibles resultados de la comprobación”*, lo que refrenda cuando ha sido dicho antes respecto de que sin dar a conocer la valoración jurídica que efectúa la inspección del resultado de las actuaciones, que esto es la propuesta de regularización, la audiencia previa queda vacía de contenido, por lo que aún cuando la Administración pretenda mantener inhiesta la bandera de que este trámite es previo a la propuesta de regularización, sin embargo, se ve impelida por imperio de la propia realidad a admitir y reconocer que, de alguna manera, ha de trasladar al contribuyente afectado dicha propuesta para que, éste, pueda hacer uso de su derecho.

La segunda observación atiende al ámbito que contemplaba el artículo 22.1 recién citado. Sabido es la relevancia que la sistemática legislativa tiene en el ordenamiento jurídico en cuanto concierne al instituto de la interpretación, siendo de observar al respecto que el artículo citado forma parte del Capítulo IV de la Ley 1/1998 dedicado a *derechos y garantías en los procedimientos tributarios*, sin que en este capítulo quede incluido el procedimiento de inspección al que dicha Ley le dedica el Capítulo V intitulado: *Derechos y garantías en el procedimiento de inspección*, y, en éste, no aparece norma alguna ceñida a previa audiencia antes de la firma del acta, con lo que cualquier interpretación mínimamente aseada (quiero decir fundada) perimetraría el artículo 22.1 en los procedimientos de gestión conforme se indica en el mismo, quedando extramuros el procedimiento de inspección.

La tercera y última observación se ciñe a la manifestación contenida en la resolución consistente en que el expediente estuvo a disposición del interesado no sólo con carácter previo a la redacción de las actas, sino con posterioridad a ello *“que de nuevo sería puesto de manifiesto con carácter previo al acuerdo de liquidación aquí impugnado”*. Sin perjuicio de que temporalmente fuere así por imperativo del artículo 56.1 del RGIT, su invocación en este caso no deja de ser un brindis al sol, ya que la reclamación se ciñó, en cuanto a esta cuestión, a haberse producido indefensión *“por privarle a la interesada de su derecho a formalizar alegaciones antes de dictar la propuesta inspectora”*, con lo que las demás referencias no sólo están fuera de lugar sino que confunden y desorientan. Es de recordar que posteriormente se modificó el RGIT para adecuarlo en lo menester a lo dispuesto en la Ley 1/1998, eliminándose del artículo 56 la referencia a la puesta de manifiesto una vez suscrita el acta de disconformidad, manteniéndose el derecho a presentar alegaciones¹¹. Esto pone en evidencia que el propio legislador reglamentario incurrió en confusión al enten-

¹¹ Real Decreto 1930/1998, cit. y Real Decreto 136/2000, cit.

der que el artículo 22.I de la Ley 1/1998 alcanzaba también el procedimiento de inspección, error corregido en la vigente LGT al establecer que la audiencia previa al procedimiento de inspección, en cuanto a las actas de conformidad y de disconformidad, se concederá al interesado “*con carácter previo a la firma del acta*”, aunque al parecer esto no acaba de ser entendido por la Administración, toda vez que en la diligencia de cierre transcrita correspondiente al ejemplo aportado, al igual que en los demás casos, se da trámite de audiencia al interesado para que pueda alegar lo que convenga en su derecho “*en relación con la propuesta de regularización de su situación tributaria que en su caso proceda*”, o con otras frases de parecido significado.

Recientemente, la resolución del TEAC de 18-5-2006 va todavía más lejos al entender que no es preceptiva la concesión del trámite de audiencia cuando el contenido de la regularización es el resultado de las magnitudes derivadas de la documentación aportada (¿...?).

3.2.5. Reiteración de contrastes en la regulación de derechos y deberes

Se infiere del análisis efectuado hasta aquí y de los ejemplos aducidos, la distinción entre *audiencia previa antes de la propuesta de resolución*, y, *con carácter previo a la firma del acta*, que resulta hermenéuticamente fecunda. Uno y otro sintagma se corresponden y se adecúan, respectivamente, a los procedimientos administrativos (incluidos los de gestión tributaria) el primero, y, al procedimiento de inspección el segundo. Tan es así, que el desenlace interpretativo lejos de violentar lo más mínimo los términos utilizados en las normas que los regulan, encaja perfectamente con los mismos y resuelve los problemas que plantea la inmersión en los procedimientos administrativos del procedimiento de inspección en lo concerniente al trámite de audiencia previa.

A este desenlace se llega sin el más mínimo sobresalto jurídico y sin forzar en absoluto las reglas hermenéuticas. Antes al contrario, las pautas seguidas y los razonamientos efectuados se enmarcan e integran perfectamente con el magistral texto del artículo 3.I del Código Civil: “*Las normas se interpretarán según el sentido propio de las palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos, y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas atendiendo fundamentalmente el espíritu y finalidad de aquéllas*”.

En efecto, empezando por colocar el sentido propio de las palabras, o si se prefiere, el elemento literal o gramatical, resulta que dista de significar lo mismo la frase *antes de la propuesta de resolución* aplicada a los procedimientos administrativos, y la atinente *con carácter previo a la firma del acta* referida y ceñida exclusivamente al procedimiento de inspección. Esto es así por la elemental razón de que los procedimientos administrativos terminan con el acto administrativo que se dicte en base a la propuesta de resolución formulada, mientras que el procedimiento de inspección no termina con la firma del acta, máxime si es de disconformidad, sino que prosigue con la preparación y aportación de alegaciones una vez firmada dicha acta y efectuadas, en su caso, las actuaciones que ordene el órgano competente para dictar el acto administrativo. Con razón y fundamento, el legislador lo ha diferenciado con frases adecuadas a cada caso y de distinto alcance para que una y otra puedan cumplir idéntica finalidad, de suerte que así resultan apropiadas y acordes con su respectivo entorno.

Si del sentido propio de las palabras en relación con el contexto se transita al análisis del elemento teleológico, se obtiene plena confirmación de lo apuntado hasta aquí, ya que la finalidad de la norma es la de dar oportunidad al interesado para que conozca y examine el expediente antes de dictar la propuesta de resolución al objeto de que pueda manifestar lo que considere conveniente a su derecho, que es a la vez lo que informa el espíritu de la norma. Obviamente, para el ejercicio de este derecho se requiere conocer y saber en que va a consistir la propuesta de resolución a tenor del contenido del expediente. Y esto si bien se enmarca plenamente en los procedimientos administrativos incluidos los de gestión tributaria, no encaja en absoluto en el procedimiento de inspección tributaria en el que no hay propuesta de resolución propiamente dicha, ya que la propuesta de regularización no es equiparable a aquélla, conforme ha sido dicho y razonado, por cuanto su inclusión en el acta de disconformidad no va seguida sin más, del acto administrativo de liquidación, toda vez que dista aún bastante trecho para que el mismo se produzca. De ahí que no deba confundirse la *propuesta de resolución* en los procedimientos administrativos con la *propuesta de regularización* en el procedimiento de inspección tributaria, que, además, corresponden a momentos rituarios claramente diferenciados: la primera, al término del procedimiento; la segunda, durante el procedimiento y bastante antes de su ultimación.

Por ello, reitero, el legislador utiliza frases distintas en uno y otro caso, a efectos de habilitar la audiencia previa, entendiendo que en el procedimiento inspector el momento procesal adecuado para la misma y para que el interesado ejerza el derecho de ser oído es el que precede a la firma del acta que no es lo mismo ni ha de confundirse con el que precede a la propuesta de regularización toda vez que ésta ha de existir antes de la firma del acta a la que se incorpora. De no ser así el interesado carecería de la información mínima necesaria para ejercer su derecho, a diferencia de lo que acontece en los expedientes administrativos incluidos los de gestión tributaria. Si se pretende que el trámite de audiencia no quede en un burdo y estéril simulacro formalista que se concede a sabiendas de su inutilidad, es decir, si ha de cumplir la función que proclama la Constitución desarrollada en las normas emanadas al efecto, es indispensable que el inspeccionado sea conocedor del contenido de la propuesta de regularización antes de firmar el acta, con independencia de la propuesta de liquidación, que es cosa distinta. De ahí que se lo más parecido a un contrasentido, entre otras cosas, solemnizar formalmente mediante escrito dicho trámite antes de la propuesta de regularización al modo que lo viene haciendo la Administración tributaria sin recato alguno ya que con esto lo único que se consigue es fomentar burocracia de la mala que, a lo sumo, tiene como único objetivo hacer perder el tiempo.

Esta especie de terquedad en hacer las cosas mal cuando tal fácil sería hacerlas bien llama un mucho la atención, máxime cuando no hacen falta grandes luces para discernirlo y entenderlo, pues basta leer e interpretar las normas, labor que en este caso viene facilitada por la propia LGT al disponer que el indicado trámite se lleve a cabo antes de la propuesta de resolución en los procedimientos administrativos, y, con carácter previo a la firma del acta (va de suyo que conlleva el conocimiento de la propuesta de regularización) en el procedimiento de inspección.

Se trata de un fenómeno ciertamente curioso (para calificarlo de alguna manera) que sólo se produce cuando afecta a los derechos del contribuyente en sus relaciones con la

Administración tributaria, pero no a la inversa, ya que los derechos de ésta se hallan minuciosamente regulados e incluso reiterados conforme he dicho y escrito en diversas ocasiones y últimamente he recordado¹². Esta discriminación, que ha merecido reproches de autorizada doctrina, no lleva visos de ser superada no obstante las homilías pretendidamente armonizadoras repletas de buenas intenciones y saludables propósitos cuales las de los preámbulos de la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes y de la Ley General Tributaria de 2003, “*ávidas de profundizar en la idea de equilibrio de las situaciones jurídicas de la Administración tributaria y de los contribuyentes*”, así como de “*reforzar las garantías de los contribuyentes y la seguridad jurídica*”. Mas, al fin y a la postre son poco más que cantos de sirena o, ni siquiera esto.

4. Conclusión

El desbroce jurídico del derecho del contribuyente al trámite de audiencia con carácter previo a la firma del acta, ha requerido dedicar alguna atención a determinadas cuestiones colaterales que inciden en el tema objeto de estudio, así como traer a colación experiencias extraídas del banco de pruebas de la realidad expresivas de lo que realmente acontece en la esfera aplicativa que distan de constituir mera excepción, para de esta manera compaginar óptimamente las especulaciones, los razonamientos y las deducciones a tenor de las normas legales aplicables, con los ejemplos aportados para alcanzar su recíproca complementación orientada a discernir y acotar el tema que haga posible llegar a conclusiones debidamente fundadas.

Entre las cuestiones colaterales analizadas destaca la atinente a la pretendida inviabilidad de poder aportar medios de prueba a los organismos revisores, salvo excepciones, posicionamiento que ha sido rebatido no sólo en base al mismo ordenamiento jurídico que predica lo contrario, sino a tenor de la propia realidad con ejemplos ilustrativos que lo ratifican plenamente, siempre, claro está, que se contemple desde la luminaria constitucional del derecho a la tutela efectiva.

En cuanto al tema central, ceñido al derecho de previa audiencia del contribuyente antes de redactar la propuesta de resolución de los procedimientos administrativos, ha sido necesario dedicar específica atención a la diferenciación ínsita en el ordenamiento entre las expresiones: *antes de la propuesta de resolución* referida a los procedimientos administrativos en general incluidos los de gestión tributaria, y, *previo a la firma del acta* ceñido al procedimiento de inspección tributaria. Esta diferenciación normativa y su pertinente interpretación ha permitido dotar de sentido el trámite de audiencia previo a la firma del acta, trámite en el que, obviamente, ha de poderse conocer la propuesta de regularización del actuario (que no ha de confundirse ni mezclarse con la propuesta de liquidación que es cosa distinta y no precisa ser conocida en este trámite), sin cuyo requisito el derecho al trámite de audiencia antes de la firma del acta es pura entelequia o si se prefiere, un sinsentido, puesto que el derecho no se puede ejercer por desconocerse en que consiste la pretensión inspectora, conforme ha quedado ilustrado con ejemplos extraídos de la mismísima realidad que, lejos de ser excepción, se repiten con relativa frecuencia.

¹² Derechos y deberes en el procedimiento de inspección tributaria, cit. pág. 21 y ss.

Por tanto y en definitiva, si la Administración tributaria no enmienda su proceder en el ámbito concreto del derecho al trámite de audiencia previa a la firma del acta, incorporando al expediente la propuesta de regularización de la situación tributaria del interesado, tal como se deduce de las normas aplicables y de su interpretación, dicho derecho no podrá ejercerse limitándose al triste rol de mero formalismo carente en absoluto de efectividad y dotado de estéril y nula utilidad, o sea, dotado de nada, que es la antítesis de la proclama constitucional consistente en que la Administración Pública actúa de acuerdo con el principio de eficacia, entre otros¹³.

13 Artículo 103.1.

REVISTA TÉCNICA TRIBUTARIA



Jurisprudencia



Selección de Jurisprudencia



Asociación Española de

Asesores Fiscales



CRONICA DE JURISPRUDENCIA

■ Tribunal Constitucional (Sala Pleno)

■ Sentencia de 13 de junio de 2006

■ Ponente: Excmo. Sr. D. Roberto García-Calvo y Montiel

Impuesto extremeño sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente. Recurso de inconstitucionalidad.

El Impuesto extremeño sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente, en la forma en que fue creado por la Ley 7/1997 (antes de su posterior modificación) sigue la misma suerte que el Impuesto Balear de similar estructura y finalidad, al ser declarado inconstitucional.

Recogemos aquí un resumen ajustado de la sentencia, sobre la que existen tres votos particulares de los que no damos noticia.

Fundamentos jurídicos

2. Antes de entrar a analizar la cuestión de fondo planteada a este Tribunal es necesario realizar dos precisiones previas sobre su objeto. En primer lugar, debe señalarse que el canon de constitucionalidad del impuesto cuestionado viene determinado por el art. 6.3 LOFCA, único citado por el órgano judicial en su Auto de planteamiento y al que se ha contraído toda su argumentación, sin perjuicio, claro está, «de que, en la medida en que resulte necesario, podamos fundamentar nuestro juicio de constitucionalidad en cualquier otro precepto de la Constitución, eventualidad ésta que, prevista expresamente en el art. 39.2 LOTC...

...el hecho de que la Ley 7/1997, de 29 de mayo, haya sido modificada sustancialmente por la Ley 8/2005, de 27 de diciembre, no determina, ni que la presente cuestión de inconstitucionalidad haya perdido su objeto, ni que su objeto se extienda a esta última norma legal. En efecto, a este respecto debe recordarse que es doctrina reiterada de este Tribunal la de que en las cuestiones de inconstitucionalidad los efectos extintivos sobre el objeto del proceso como consecuencia de la derogación o modificación de la norma cuestionada vienen determinados por el hecho de que, tras esa derogación o modificación, resulte o no aplicable aquélla en el proceso a quo y de su validez dependa la decisión a adoptar en éste...

4. En el presente supuesto, al centrarse el objeto del proceso en el cumplimiento por la Ley de la Asamblea de Extremadura 7/1997, de 29 de mayo, del límite establecido en el art. 6.3 LOFCA, interesa recordar una vez más el significado que hemos atribuido a la expresión «materia reservada», que hemos interpretado como sinónimo de «materia imponible u objeto del tributo» en contraposición con la referencia al «hecho imponible» del art. 6.2 LOFCA. ... «por materia imponible u objeto del tributo debe entenderse toda fuente de riqueza, renta o cualquier otro elemento de la actividad económica que el legislador decida someter a imposición, realidad que pertenece al plano de lo fáctico». De ahí que, en relación con una misma materia impositiva, el legislador pueda seleccionar distintas circunstancias que den lugar a otros tantos hechos imponibles, determinantes a su vez de figuras tributarias diferentes...

Y también hemos señalado que «el art. 6 LOFCA contiene dos límites al poder tributario propio de las Comunidades Autónomas: los hechos imponibles gravados por el Estado (apartado 2) y las materias imponibles reservadas a las corporaciones locales (apartado 3)...

5. Sentada la doctrina anterior debemos dilucidar si el impuesto sobre las instalaciones que incidan en el medio ambiente creado por la Ley de la Asamblea de Extremadura 7/1997, de 29 de mayo, grava, como denuncia el Auto de planteamiento de la cuestión, una materia imponible reservada a las corporaciones locales y, más concretamente, la misma fuente de riqueza sometida a tributación por el impuesto sobre bienes inmuebles...

6. Una vez examinada la configuración legal del impuesto municipal sobre bienes inmuebles y del impuesto extremeño sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente procede determinar si este último grava materia imponible reservada a las corporaciones locales. Y, a este respecto, podemos ya anticipar que se trata de un impuesto de idéntica concepción al impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente creado por la Ley del Parlamento de las Illes Balears 12/1991, de 20 de diciembre, que gravaba las instalaciones afectas a determinadas actividades que se presumía que incidían en el medio ambiente por dedicarse a la producción, transformación, almacenamiento, etc., de combustibles sólidos, líquidos o gaseosos, actividades eléctricas, de telefonía o telemáticas, y que fue declarado inconstitucional por la STC 289/2000, de 30 de noviembre, por incidir en la prohibición prevista en el art. 6.3 LOFCA, al invadir la materia imponible del impuesto sobre bienes inmuebles...

...Y es que, aun cuando la exposición de motivos de la Ley 7/1997 atribuye al citado tributo una finalidad extrafiscal, como es la protección del medio ambiente, lo cierto es que el examen de los preceptos que definen los elementos esenciales de dicho impuesto pone de manifiesto que estamos en presencia de un tributo netamente fiscal o contributivo, en la medida en que no grava directamente la actividad contaminante sino la mera titularidad de unas determinadas instalaciones...

...tal y como sucedía con el impuesto balear anteriormente citado, el tributo cuestionado ni se dirige, en sentido negativo, a disuadir el incumplimiento de ninguna obligación, ni busca, en sentido positivo, estimular actuaciones protectoras del medio ambiente, en cumplimiento del art. 45.1 CE, desvinculándose así de la verdadera aptitud de cada sujeto para incidir en el medio en el que se desenvuelve...si lo realmente gravado fuese la actividad contaminante se habrían sometido a imposición aquellas instalaciones, cualquiera que fuese la clase de actividad a la que

se hallasen afectas que pudiesen atentar contra el medio ambiente que se pretende proteger, buscando un efecto disuasorio o estimulante de la realización de conductas dañinas o protectoras del entorno ecológico en el que se desenvuelve la actividad...

...la magnitud del gravamen no la determina entonces la mayor o menor incidencia en el medio ambiente de las instalaciones sometidas a tributación, sino única y exclusivamente la mayor o menor facturación, producción, o número de instalaciones de las actividades gravadas,...

9. En suma, el impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente de Extremadura grava la mera titularidad de bienes inmuebles, con independencia de su aptitud para incidir o no en el medio ambiente, incurriendo de este modo en la prohibición prevista en el art. 6.3 LOFCA, por su solapamiento con la materia imponible del impuesto municipal sobre bienes inmuebles, reservada a las haciendas locales...

Es cierto que el impuesto sobre bienes inmuebles se refiere a «bienes inmuebles» y el tributo extremeño analizado a «instalaciones»; también lo es que este segundo impuesto al precisar el valor de las instalaciones no recurre al valor catastral sino al productivo, prescindiendo para ello de las características de las instalaciones o inmuebles que afectan al medio ambiente: la titularidad de una de ellas es suficiente para ser sometido a dicha tributación. Sin embargo, estas constataciones no alteran la conclusión avanzada...

...aunque el impuesto extremeño se configura formalmente como un tributo extrafiscal con una finalidad medioambiental, sin embargo, no existe la necesaria conexión entre la finalidad que se dice perseguir (la protección del medio ambiente) y el medio que se adopta para su consecución (el gravamen de los elementos patrimoniales), pues se hace total abstracción del modo en que cada instalación gravada incide en el medio ambiente en el que se desenvuelve (de manera que ni se estimula la realización de conductas respetuosas con el medio ambiente ni se desincentivan aquellas otras que sean nocivas para el mismo), gravando únicamente el valor de unas instalaciones calculado fundamentalmente en función a la facturación de las empresas titulares de las mismas...

...la conclusión de que el impuesto extremeño sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente se solapa con el impuesto sobre bienes inmuebles no se desvirtúa por el hecho de que, conforme a disposición adicional primera de la Ley 7/1997, de 29 de mayo, los ingresos que se recauden por dicho impuesto se destinen a la financiación de medidas y programas de carácter medioambiental,... En primer lugar, porque la afectación del gravamen a la finalidad que se dice perseguida no es más que uno de los varios indicios -y no precisamente el más importante- a tener en cuenta a la hora de calificar la verdadera naturaleza del tributo, esto es, de determinar si en el tributo autonómico prima el carácter contributivo o una finalidad extrafiscal. Y, en segundo lugar, porque basta la mera lectura de la citada disposición adicional para constatar que no existe la pretendida afectación a actuaciones concretas tendentes a combatir o reparar el daño provocado al medio ambiente por quienes son llamados por la norma legal al pago del tributo, sino una previsión genérica para financiar cualquier medida o programa de carácter medio ambiental como, por ejemplo, los programas «que estimulen las reducción, reutilización y reciclaje de residuos» o «de apoyo al transporte público». ■

■ **Tribunal Supremo. Sala Tercera, Secc. 2.^a**

■ **Sentencia de 4 de abril de 2006**

■ **Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael Fernández Montalvo**

Plazo de duración de los procedimientos de inspección iniciados antes de la entrada en vigor de la Ley 1/1998.

Se fija doctrina legal la siguiente: “a los procedimientos de inspección tributaria iniciados antes de la entrada en vigor de la LDGC 1998 no les es aplicable el plazo máximo de duración de 12 meses, establecido en el art. 29.1 párr. 1.º de aquella Ley, aunque pudiera transcurrir tal espacio de tiempo con posterioridad a la entrada en vigor de la misma Ley, sin que hubiesen concluido las actuaciones”.

Fundamentos de Derecho

Tercero.- Es correcta la argumentación que sostiene la doctrina que el Abogado del Estado nos propone.

En primer lugar, la Disposición Transitoria única-I de la LDGC establecía que los procedimientos tributarios ya iniciados antes de la entrada en vigor de la Ley, se regirían por la normativa anterior hasta su conclusión. Y la aplicación de tal previsión normativa concuerda con lo que resulta de la propia naturaleza del procedimiento, como sucesión ordenada de actos y diligencias, al que la aplicación de la nueva Ley al ya iniciado sólo se justificaría con base en una disposición especial que así lo estableciera, excepcionando la regla general que rige en los supuestos de cambio normativo.

Cuarto.- Una de las notas que en nuestro Derecho caracterizan a los procedimientos tributarios es la de su especialidad...

Aunque un amplio sector de la doctrina ha considerado sin justificación suficiente este tradicional prurito de la especialidad de la Administración financiera, el criterio se mantiene en la Disp. Adicional 5.ª de la LRJ y PAC... Por consiguiente, el incumplimiento del plazo de que se trata, no atribuía al interesado otro derecho que el de hacerlo constar así al interponer los recursos procedentes y a efectos de la posible responsabilidad disciplinaria del funcionario responsable...

Quinto.- Partiendo de estas premisas, la doctrina de esta Sala que ha quedado expuesta en el anterior fundamento jurídico tiene por base, especialmente, las siguientes consideraciones:

a) El artículo 42.2 LRJ y PAC, en su redacción originaria anterior a la Ley 4/1999, estableció un plazo máximo de tres meses para resolver los procedimientos administrativos, siempre que no se estableciera de modo expreso un plazo específico...

c) La derogada LDGC modificaría la situación ... incorporando las siguientes reglas: ... 2.º) el plazo máximo para llevar a cabo las actuaciones de comprobación e investigación y liquidación llevadas a cabo por la Inspección de los Tributos era de doce meses a contar desde la fecha de notificación al contribuyente del inicio de las mismas...

Sexto.- En sentencia de 17 de enero de 2000 se recordó que la jurisprudencia de esta Sala entiende que la Ley General Tributaria, en el aspecto que aquí importa, se ajustaba plenamente a las exigencias contenidas en las normas constitucionales, aun cuando se promulgara quince años antes, y que, en efecto, su art. 10 prevé que se regulen en todo caso por Ley no sólo el establecimiento, supresión y prórroga de las exenciones, reducciones y demás bonificaciones tributarias, sino también los plazos de prescripción o caducidad y su modificación.

Séptimo.- Las consideraciones expuestas justifican la sustancial estimación del recurso de casación en interés de ley interpuesto, aceptando como doctrina legal la defendida por el Abogado del Estado, con necesaria referencia a la situación normativa en que se nos plantea, anterior a la Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente, Ley 1/1998, de 26 de febrero. ■

■ Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso

■ Sentencia de 4 de abril de 2006

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

Prescripción en los procedimientos de gestión tributaria durante la vigencia de la LGT de 1963.

Anulada por resolución de un recurso administrativo una liquidación dictada por la Dependencia de Gestión Tributaria, se dicta una nueva casi dos años más tarde de la fecha en que se resolvió la reclamación. En relación a esta nueva liquidación se suscita por el reclamante cuestión sobre la prescripción del derecho de la Administración que resolvió el TSJ de Valencia estimando el recurso. Ahora bien, en relación a esta sentencia se suscita un tema que no había sido objeto de la controversia pero que es el que motiva el recurso de casación en interés de ley presentado por el Abogado del Estado en el que solicita a la Sala que se dicte sentencia que estime este recurso, case la sentencia recurrida y fije como doctrina legal la siguiente: "durante la vigencia de la Ley General Tributaria de 1963 y de sus modificaciones, los plazos de interrupción injustificada de las actuaciones inspectoras establecidos por el Reglamento General de la Inspección de los Tributos no son aplicables a los procedimientos de gestión tributaria a los efectos de prescripción."

El Tribunal desestima esta pretensión y argumenta con razonamientos de interés su fallo.

Fundamentos de Derecho

Cuarto- El Ministerio Fiscal informó que procedía la desestimación del presente recurso, porque la doctrina que postula la Administración recurrente corresponde a la Ley General Tributaria de 1963, ya derogada...

La objeción del Fiscal, sin embargo, no puede prosperar, pues, aunque la doctrina que se postula corresponde a la antigua Ley General Tributaria, es posible que existan asuntos que no hayan sido definitivamente resueltos, por lo que hay que huir de todo automatismo en los efectos que en los procesos conflictuales quepa conceder a las derogaciones sobrevenidas de las disposiciones discutidas, debiendo predicarse la admisión del recurso cuando no exista certeza de la total inexistencia de asuntos concretos pendientes...

Quinto.- Entrando en el fondo, la Sala anticipa que procede desestimar el presente recurso de casación en interés de ley por las siguientes razones:

Primera.- Se discutió en la instancia si tenía virtualidad interruptiva de la prescripción un acto liquidatorio practicado por la Oficina Gestora cuando es declarado nulo por falta de motivación, y si tras una primera anulación de una liquidación paralela procedía girar una segunda liquidación con el mismo objeto tributario, cuestiones que merecieron una concreta respuesta por la sentencia, aunque ésta introduce, previamente, para apoyar la declaración de prescripción que se postulaba, otro tema que no había sido planteado, concretamente que la segunda liquidación tuvo lugar pasados los 6 meses previstos en el art. 31.4 del Reglamento de Inspección. Sin embargo, se propugna una doctrina legal que omite todas las cuestiones alegadas y resueltas, en cuanto se solicita sólo que se establezca la de que durante la vigencia de la Ley General Tributaria de 1963 y de sus modificaciones, los plazos de interrupción injustificada de las actuaciones inspectoras no son aplicables a los procedimientos de gestión tributaria a los efectos de prescripción.

Es cierto que la Sala de instancia, como hemos dicho, en apoyo de la prescripción que declara, en uno de sus razonamientos señala que la segunda liquidación tuvo lugar pasados sobradamente los seis meses previstos en el art. 31.4 del Reglamento General de Inspección, pero este razonamiento era innecesario, pues no concurrían los presupuestos para la aplicación del mismo, ni regulaba la caducidad del expediente por el simple transcurso del plazo sino solamente el efecto de la anulación de la interrupción del cómputo de la prescripción por el inicio de las actuaciones ante la interrupción injustificada de las mismas, como reiteradamente viene declarando la Sala, de acuerdo con la normativa existente entonces en la Ley General Tributaria, que no admitió la perención, ante el texto del art. 105, no viéndose alterada la situación hasta la Ley 1/1998, de Garantías y Derechos de los contribuyentes.

Segunda.- En todo caso, la doctrina que sienta la Sala no puede considerarse errónea.

Aunque el procedimiento de liquidación por las Oficinas Gestoras no era un procedimiento de inspección tributaria, entendiendo por tal aquél mediante el cual se ejercían las funciones establecidas en el art. 140 de la Ley General de 1963, sí existían algunos aspectos comunes o similares, en orden a la tramitación, en cuanto se le confería la posibilidad de efectuar actuaciones de comprobación abreviada, por lo que nada impedía aplicar analógicamente el Reglamento General de la Inspección en estos casos, y más concretamente el efecto de la interrupción injustificada de las actuaciones, dadas las características del procedimiento y la necesidad de homogeneizar el actuar administrativo en esta materia, como ha venido a reconocer la nueva Ley General Tributaria, que tras establecer plazos de resolución y los efectos de su incumplimiento

en el apartado 1 del art. 104, en la línea del art. 23.3 de la Ley de Defensa y Garantías de los Contribuyentes, consagra la caducidad en el apartado 4, como forma de terminación de los procedimientos, señalando en el apartado 5 que la caducidad no producirá, por sí sola, la prescripción de los derechos de la Administración Tributaria, pero las actuaciones realizadas en los procedimientos caducados no interrumpirán el plazo de prescripción.

Debe recordarse que, con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley 1/1998, eran notorias las carencias que provocaba la ausencia de normativa específica que fijara plazos máximos de duración de los procedimientos. En aquel contexto la única norma de ordenación temporal que realmente suponía una garantía para los particulares operaba en el ámbito de las actuaciones de inspección, al consagrar el art. 31.4 del Reglamento que la interrupción injustificada de las actuaciones superior a seis meses eliminaba el efecto de interrupción de la prescripción. No cabía hablar de la caducidad del expediente pero sí de anulación del efecto interruptivo de la prescripción.

Pues bien, como consecuencia de la nueva regulación, a partir de la modificación de la Ley General Tributaria por la Ley de 20 de Julio de 1995, que viene a recoger la normativa sectorial existente hasta la fecha, de las denominadas liquidaciones provisionales de oficio, art. 121 y 123, con la consiguiente ampliación del campo de actuación por los órganos de gestión tributaria, adentrándose en ámbitos reservados hasta el momento a otros órganos de la Administración, en donde se previó unas “actuaciones de comprobación abreviada”, que se podían efectuar con anterioridad a la práctica de las liquidaciones, desde la perspectiva de los derechos de los contribuyentes, aunque el legislador en aquella época no abordó con criterios unificadores todos los procedimientos, hay que concluir que por analogía la regla del antiguo art. 31.4 del Reglamento de Inspección podía jugar también en los procedimientos de los órganos de gestión tributaria, pues carecería de sentido que esta garantía no se tuviese en cuenta en estos casos, por el simple hecho de que las actuaciones se practicasen por la Inspección, a pesar de concurrir los presupuestos. ■

■ Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso

■ Sentencia de 4 de abril de 2006

■ Ponente: Excmo. Sr. D. Vicente Garzón Herrero

IVA. Compensación de deudas con créditos tributarios. Intereses de demora.

Se impugna, mediante Recurso de Casación en Unificación de Doctrina, una sentencia de la Audiencia Nacional que, en relación a la compensación de deudas con créditos tributarios, había admitido que la Administración liquidase intereses de demora fundándose en la falta de reconocimiento administrativo del crédito que ostentaba el particular frente a la Hacienda pública. Tales créditos provenían de autoliquidaciones a devolver del IVA.

El Tribunal desestima el recurso.

Fundamentos de Derecho

Tercero.- Es importante, por tanto, subrayar que cuando el demandante solicita la compensación, el 16 de Octubre y el 20 de Noviembre de 1997, los créditos que éste ostentaba contra la Hacienda no se encontraban reconocidos por un acto administrativo firme, requisito que opera como presupuesto indispensable para que la compensación pueda operar, además de los referentes a que las deudas sean vencidas, liquidadas y exigibles.

En tales circunstancias, el acto aprobatorio de la compensación el 8 de Enero de 1998 deviene en el cumplimiento de un requisito previo sin el que la compensación no podía ser acordada.

Los intereses fijados en dicha resolución resultan procedentes, no por las razones que la sentencia impugnada expone, sino porque era imposible la compensación de una deuda que no había sido previamente reconocida por la Administración cuando esa compensación se solicitó.

Cuarto.- Expuesto lo anterior es claro que el Recurso de Casación en Unificación de Doctrina no puede prosperar... ■

■ Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso

■ Sentencia de 4 de abril de 2006.

■ Ponente: Excmo. Sr. D. Vicente Garzón Herrero

Suspensión de las sanciones. Garantías. Aplicación retroactiva de la Ley 58/2003.

Se aplica retroactivamente la Ley 58/2003 en cuanto ordena que la suspensión de las sanciones se produzca de manera automática sin necesidad de aportar garantía y en la medida en que se trate de sanciones no firmes.

El recurso de casación se interpuso por la Administración General del Estado en el que planteaba un problema de inadmisión debido a que el reclamante había deducido dos procesos contra la denegación de suspensión de las sanciones: uno ante el TEAC y otro ante el TSJ de Cataluña. Este último había acordado la suspensión en auto que fue recurrido en casación y que fue resuelta por el Tribunal Supremo en sentencia de 16 de Junio de 1999, declarando la procedencia de la suspensión si se prestaba fianza, sin cuestionar la competencia del órgano jurisdiccional que había dictado la resolución objeto de recurso.

Fundamentos de Derecho

Tercero.- En los autos principales, además de oponerse a la pretensión de fondo, el Abogado del Estado solicitó la inadmisión del recurso. Sobre esta cuestión, la de la inadmisión, la Sala de instancia no hizo razonamiento alguno; en cuanto al fondo, estimó el recurso y acordó la suspensión interesada.

El Abogado del Estado, en su recurso de casación, formula dos motivos. De un lado, insiste en la inadmisión planteada en la instancia, de otro, considera que la no exigencia de fianza infringe el artículo 22 del Real Decreto Legislativo 2795/80.

Cuarto.- Ninguna de las dos argumentaciones puede ser atendida.

Efectivamente, y por lo que hace a la inadmisión alegada en la instancia pero no resuelta por la sentencia, el Abogado del Estado debió formular el correspondiente motivo de casación al amparo del artículo 88.1 c) pues al no haber tratado la sentencia recurrida tal cuestión, como hemos puesto de relieve, no puede ser anulada en virtud de un razonamiento que ni forma parte de la sentencia, ni se ha demostrado y argumentado que debió formar parte de ella. (No puede olvidarse que la casación da al órgano jurisdiccional un conocimiento limitado de la cuestión controvertida que viene conformado por el contenido de la sentencia recurrida).

Por lo que hace a la pretensión principal, la de suspensión de la sanción en la vía administrativa, y por tratarse de una sanción, habrá de tenerse en cuenta lo dispuesto en el artículo 212.3 de la L.G.T. vigente que establece: "La interposición en tiempo y forma de un recurso o reclamación administrativa contra una sanción producirá los siguientes efectos: a) La ejecución de

las sanciones quedará automáticamente suspendida en período voluntario sin necesidad de aportar garantías hasta que sean firmes en vía administrativa. b) No se exigirán intereses de demora por el tiempo que transcurra hasta la finalización del plazo de pago en período voluntario abierto por la notificación de la resolución que ponga fin a la vía administrativa.”. Pudiera argüirse que dicho precepto no resulte aplicable a los hechos controvertidos dada la fecha en que estos acaecieron, 1990, pero tal argumento viene desmentido por lo dispuesto en la Disposición Transitoria Cuarta de dicho texto legal, que prescribe: “Esta ley será de aplicación a las infracciones tributarias cometidas con anterioridad a su entrada en vigor, siempre que su aplicación resulte más favorable para el sujeto infractor y la sanción impuesta no haya adquirido firmeza. La revisión de las sanciones no firmes y la aplicación de la nueva normativa se realizará por los órganos administrativos y jurisdiccionales que estén conociendo de las reclamaciones y recursos, previa audiencia al interesado.”.

Quinto.- De todo lo razonado se infiere la necesidad de desestimar el recurso de casación que decidimos con expresa imposición de las costas al recurrente... ■

■ **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

■ **Sentencia de 11 de abril de 2006**

■ **Ponente: Excmo. Sr. Vicente Garzón Herrero**

Poder de representación ante la Administración.

Se desestima, con condena en costas, el Recurso de Casación en Unificación de Doctrina relativo a la suficiencia de poder otorgado para ser representado ante la Administración, con fundamento en el carácter específico del que constaba en el expediente, cuyo contenido era el siguiente: “para que me represente ante la Inspección de Hacienda, y en mi nombre y bajo mi responsabilidad, actúe para cumplimentar el requerimiento que me ha hecho ésta por los conceptos Renta, Patrimonio, IVA, Licencia Fiscal y demás, pudiendo firmar cuantas Diligencias y Actas extienda la citada Inspección y facilitar los datos que interesen para la realización del servicio”.

Fundamentos de Derecho

Tercero.- El reproche que se dirige contra la sentencia impugnada estriba en considerar que el poder obrante en las actuaciones era insuficiente para el Acta de conformidad suscrita, lo que es contradictorio con las sentencias que como sentencias de contraste se esgrimen.

Cuarto.- ... Es evidente que en el asunto litigioso el poder ha sido otorgado en contemplación de unos concretos y específicos requerimientos, como expresamente reconoce la sentencia...

No se trata, pues, de un poder genérico, sino de un poder que ha sido concretado a los actos a que se refieren los requerimientos a que estas actuaciones se contraen. Esta precisión y concreción hace inaplicables las sentencias aportadas como sentencias de contraste, pues todas ellas aluden a situaciones genéricas, que es lo que no se produce en los asuntos aquí discutidos...

...Lo razonado comporta que no puede ser aceptada la premisa básica a que alude el recurso que decidimos, pues los supuestos fácticos que se contemplan en cada caso son distintos. En las sentencias de contraste poderes y autorizaciones genéricas, sin ninguna conexión con las actuaciones realizadas. Por el contrario, en el asunto enjuiciado es patente, según hemos razonado, la conexión entre el ámbito del poder otorgado y el del procedimiento en que se hizo uso de él. ■

■ **Audiencia Nacional. Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª**

■ Sentencia de 30 junio de 2004

■ **Ponente: Ilmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís**

Expropiación forzosa. Incremento de patrimonio imputable al ejercicio en que se suscribe el acta de adquisición y el justiprecio.

La Audiencia Nacional considera que el incremento de patrimonio que se pone de manifiesto en una expropiación forzosa debe ser imputado al ejercicio en que se suscribe el acta de adquisición por mutuo acuerdo y se fija el justiprecio, con independencia de la fecha de ocupación de terreno y del pago del justiprecio.

Porque la cuestión es dudosa, no creemos acertadas las consideraciones del Tribunal cuando hacen mención, como argucia, de la argumentación del recurrente.

Fundamentos de Derecho

Segundo.- El único motivo de nulidad que se opone en la demanda frente a la validez de la liquidación ... es el consistente en la prescripción del derecho de la Administración a efectuarla, motivo que se esgrime sin ninguna precisión, ya que en el fondo de su alegato late la consideración de que, de una parte, el incremento de patrimonio regularizado debió imputarse al ejercicio 1990, pues procediendo tal incremento de la expropiación forzosa de la finca practicada a la recurrente, se considera que el incremento se produjo en dicho año, en el que tuvo lugar la ocupación de la finca y la consignación del depósito previo, en tanto que hasta 1991 no se determinó el justiprecio. Siguiendo la tesis de la recurrente, el criterio del devengo obliga a tomar

en consideración el primero de los ejercicios mencionados, por lo que el «dies a quo» arrancaría de junio de 1991...

Tercero.- El error conceptual de la demanda es que confunde el plazo de prescripción, que debe tomar en cuenta el ejercicio regularizado, no otro, con el período al que debe imputarse el incremento de que se trate, que es cosa distinta...

Pues bien, en este caso, el devengo no coincide, como se sostiene en la demanda, con el momento de la privación singular del bien en cuestión como consecuencia de la ocupación administrativa de la finca por causa de expropiación pues, concurriendo en dicho acto uno de los elementos definidores de las ganancias y pérdidas patrimoniales, cual es el de la alteración en la composición del patrimonio, faltaría inexcusablemente el otro, que es el de la variación de valor, que precisa, para tomarlo en consideración, la comparación entre un valor inicial o de adquisición y uno final o de enajenación, y éste último sólo puede determinarse cuando el justiprecio es fijado, pues antes de ese momento no puede calcularse incremento de patrimonio alguno, al desconocerse, tanto por el interesado como por la Administración, el importe en que cifrar dicho incremento.

El criterio del devengo, pues, del artículo 26 de la Ley del IRPF, sólo entraría en juego para imputar la ganancia o rendimiento al período de determinación del importe, en este caso el de fijación del justiprecio, por el que se devenga legalmente su derecho a percibirlo, en lugar de hacerlo al ejercicio en que efectivamente se cobre, si éste es posterior, pero no puede regir para anticipar a un ejercicio anterior al de la determinación del precio la materialización del incremento de patrimonio, lo cual únicamente cabe inferir dialécticamente como estrategia para intentar atribuir a un ejercicio prescrito la procedencia del deber incumplido de declarar la existencia del incremento y pagar la deuda tributaria en la parte correspondiente. ■

■ Audiencia Nacional. Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª

■ Sentencia de 22 julio de 2004

■ Ponente: Ilmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís

Las diligencias que no constan en el expediente carecen de eficacia interruptiva de la prescripción.

El Tribunal considera que las diligencias que no constan en el expediente y cuyo contenido sólo se conoce por la referencia contenida en las actas de inspección carecen de eficacia para interrumpir la prescripción.

Fundamentos de Derecho

Segundo.- Alega, entre otros motivos de nulidad, algunos de ellos referidos a la supuesta concurrencia de defectos formales, la entidad recurrente, la prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria, al existir interrupción de las actuaciones inspectoras por un plazo superior al de seis meses, al amparo del art. 64.a) de la Ley General Tributaria, en relación con el art. 31.2 del Reglamento General de la Inspección de Tributos.

Cuarto.- Cuestión íntimamente relacionada y conectada con la anterior -relativa, como se ha expuesto, a la duración de la prescripción- es la concerniente a la interrupción del plazo prescriptivo, que plantea también la entidad recurrente, atendida la influencia o eficacia jurídica sobre la citada interrupción de la paralización del procedimiento o de las «actuaciones inspectoras» por tiempo superior a seis meses.

Dicho de otra forma, de lo que se trata es de determinar la eficacia enervadora o anuladora de tal circunstancia -paralización superior a los seis meses- sobre las actuaciones inspectoras determinantes de interrupción de la prescripción del derecho de la Administración tributaria para la determinación de la deuda tributaria correspondiente a un determinado impuesto y ejercicio...

Esgrime la recurrente la interrupción de las actuaciones inspectoras durante más de seis meses, negando eficacia interruptiva a aquellas diligencias citadas en el acta de disconformidad pero de las que no hay constancia en el expediente administrativo.

Hay que partir de que el Tribunal Supremo, interpretando el art. 66.1, apartado b) y c) de la Ley General Tributaria tiene declarado que «no cualquier acto tendrá la eficacia interruptiva que en dicho precepto se indica, sino sólo los tendencialmente ordenados a iniciar o proseguir los respectivos procedimiento administrativo o que, sin responder meramente a la finalidad de interrumpir la prescripción, contribuyan efectivamente a la liquidación, recaudación o imposición de sanción en el marco del Impuesto controvertido» (Sentencia de la Sala Tercera de fecha 6 de noviembre de 1993). Son las llamadas «diligencias argucia» en cuya base subyace una idea esencial consistente en conceptualizar como «acción administrativa» aquella que realmente tiene el propósito de determinar la deuda tributaria en una relación de causa a efecto, y que en cuanto a la interrupción exige una voluntad clara, exteriorizada por actuaciones cuyo fin es la regularización tributaria.

Por ello, alegada por la recurrente la prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria por interrupción de las actuaciones inspectoras, al amparo de lo dispuesto en el artículo 31.4 del Reglamento General de la Inspección de Tributos, al entender que entre las diligencias llevadas a cabo por la Inspección se superó el plazo de seis meses, existiendo actuaciones, plasmadas en diligencias, que carecen de valor interruptivo, debido a su contenido, se han de examinar las actuaciones inspectoras discutidas...

... el Tribunal Supremo señala que «a partir del 1 de junio de 1986 incumbe a la Inspección de los Tributos la práctica de las liquidaciones resultantes de las actuaciones de investigación y comprobación y, por ende, tal función, inicialmente gestora, se convirtió en una actuación de la

Inspección de Tributos». Y concluye «la suspensión de las actuaciones inspectoras, no justificada y por causas ajenas al obligado tributario, durante más de seis meses y en cualesquiera momentos del período que media entre el inicio de éstas y la notificación de la liquidación, resultante de las mismas, no interrumpe el plazo de prescripción para liquidar, para exigir el pago o para sancionar que se estuviere ganando».

Quinto.- En el caso presente, no ha quedado constancia alguna, en el expediente administrativo, de las diligencias relativas al procedimiento de comprobación seguido respecto de la entidad P. SA que se citan en el acta de disconformidad levantada el 30 de julio de 1997. En efecto, el punto 2.3 de dicha acta señala literalmente que «las actuaciones inspectoras se iniciaron por medio de diligencia de 19 de septiembre de 1995 y continuaron sin interrupción hasta el día de la fecha, habiéndose dejado constancia de ellas en las diligencias de 13 de febrero, 5 de marzo, 11 de julio, 15 de noviembre de 1996 y 8 de mayo de 1997».

Pues bien, no hay manera de comprobar que tales diligencias intermedias se produjeron realmente, en las fechas indicadas y que, además, tienen por su contenido, características y elementos circunstanciales, valor interruptivo de la prescripción, pues el expediente administrativo enviado no es, precisamente, un modelo de orden, con infracción de dispuesto en el artículo 48.4 de la Ley reguladora de esta Jurisdicción, a cuyo tenor, «el expediente, original o copiado, se enviará completo, foliado y, en su caso, autenticado, acompañado de un índice, asimismo autenticado, de los documentos que contenga. La Administración conservará siempre el original o una copia autenticada de los expedientes que envíe. Si el expediente fuera reclamado por diversos Juzgados o Tribunales, la Administración enviará copias autenticadas del original o de la copia que conserve».

En el caso presente, ni el expediente forma una integridad material ni se ha acompañado, como la Ley exige, un índice con los documentos que contiene. Por más que estén numerados los folios del conjunto documental enviado, de lo que no hay constancia, en modo alguno, es de que el expediente está completo, esto es, que los documentos remitidos al Tribunal en cumplimiento del deber legal que pesa sobre la Administración constituyen la totalidad de los componentes del procedimiento. En cualquier caso, se han enviado documentos en lengua extranjera sin traducir, así como otros muchos sueltos y, desde luego, no han sido remitidos ninguno de los citados en el acta de disconformidad, ni en realidad ninguna actuación inspectora relacionada con P. SA

Obviamente, no puede la Administración beneficiarse de sus propias torpezas y valerse de la mera indicación el acta para dar por sentada la existencia de las diligencias mencionadas en ella, cuando la parte recurrente desmiente su existencia, denunciando que no están en el expediente administrativo y la Administración, por medio de su representación legal, no da descargo alguno acerca de los expresados documentos, de las razones por las que no constan en el expediente y, en cualquier caso, sobre su contenido, pues lo único que se argumenta en la contestación a la demanda, sobre el particular, es que las diligencias practicadas no constituyen trámites anodinos o «diligencias argucias», afirmación que no viene acompañada de un detalle mínimo acerca de las razones por las que las supuestas diligencias examinadas por el Abogado del

Estado -que esta Sala no ha tenido oportunidad de conocer- gozan del carácter interruptivo de la prescripción, conclusión a la que habría ayudado la aportación de tales diligencias al proceso para conocimiento de las partes y del Tribunal y la expresión de cuál ha sido la fuente de ciencia del Abogado del Estado para poder calificar las diligencias de comprobación, que parecen haber sido examinadas, como capaces de operar el efecto interruptivo que se predica.

Sexto.- Obviamente, de la carencia probatoria a la que se ha hecho referencia deriva, inexorablemente, la imposibilidad de dotar de efectos interruptivos de la prescripción a tales diligencias, de las que no conocemos si existen, si sus fechas coinciden con las reseñadas en el acta y si por su contenido son tendenciales, esto es, están encaminadas «al reconocimiento, regulación, inspección, aseguramiento, comprobación, liquidación y recaudación del impuesto devengado por cada hecho imponible», prueba que brilla por su ausencia. Por lo tanto, habrá de darse al caso el mismo tratamiento que se prevé en el ya mencionado artículo 31.4 del Reglamento de Inspección para el caso de interrupción no justificada de las actuaciones inspectoras, pues en los autos sólo hay constancia de la diligencia inicial de las actuaciones, el 19 de septiembre de 1995 y la fecha del acta, el 30 de julio de 1997, entre las que han transcurrido con creces los seis meses.

Por tanto, con los documentos de que disponemos, no puede afirmarse que existan diligencias de impulso del procedimiento de inspección que puedan operar el efecto de interrupción de la prescripción a que se refiere el artículo 66 de la Ley General Tributaria de 1963, precisamente por el incumplimiento administrativo de su deber procesal de remitir al tribunal el expediente íntegro, con certificación de que lo es. En tal caso, hay una obvia discordancia entre el acta de disconformidad, limitada a la cita de determinadas fechas en que se habrían practicado diligencias, y el resto del expediente, entre cuyos documentos no figuran los mencionados en el acta, sino únicamente determinadas diligencias relativas a sociedades dominadas del grupo, ninguna de las cuales se refiere a la sociedad dominante ni al ejercicio 1990, por lo que no pueden tener efecto de interrupción, al margen de que las fechas no son coincidentes con las que se citan en el acta, todo ello sin perjuicio del carácter altamente dudoso que varias de tales diligencias pudieran tener para provocar el efecto interruptivo de la prescripción, atendiendo a su contenido.

En consecuencia, cabe entender que no ha habido ninguna diligencia entre el 19 de septiembre de 1995 en que se abrieron las diligencias y el 30 de julio de 1997, fecha del acta, por lo que «se entenderá no producida la interrupción del cómputo de la prescripción como consecuencia del inicio de tales actuaciones...», debiendo tenerse en cuenta que el precedente núm. 3 del propio artículo 31, en su párrafo segundo, considera interrumpidas las actuaciones inspectoras cuando «la suspensión de las mismas se prolongue por más de seis meses», como es el caso, interpretación que se fundamenta en atribuir, de conformidad con lo establecido en el artículo 114 de la Ley General Tributaria, a la Administración, la carga de probar que la interrupción de la prescripción se ha producido y que se ha manifestado en determinadas diligencias que, por formar parte esencial y precisa del expediente administrativo, aquélla habría enviado a la Sala para su examen y contradicción procesal. Fuera de tal caso, y ante la completa ausencia de prueba -pues la contestación a la demanda, lejos de justificar la ausencia de

tales diligencias o de tratar de subsanarla interesando su traída a los autos- fundamenta su tesis en desmentir el carácter de diligencias «argucia», lo que no parece compadecerse con la ausencia de tales documentos en las actuaciones.

Séptimo.- Siendo así las cosas, debe tenerse únicamente en cuenta, a los efectos del cómputo del plazo, que éste, que como hemos dicha anteriormente es el de cinco años al que se refiere la Ley General Tributaria con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías del Contribuyente, el plazo de prescripción habría comenzado por la declaración del Impuesto sobre Sociedades de 1990, en el año 1991, y no habría quedado interrumpido por el inicio de las actuaciones inspectoras el 19 de septiembre de 1995, dada la paralización injustificada de tales actuaciones que cabe inferir de la completa ausencia documental acerca de ese específico procedimiento y, siendo ello así, habrá de estarse al acta de disconformidad de 30 de julio de 1997 como «dies ad quem» para la determinación del expresado plazo, transcurridos más de seis años desde la materialización de la obligación de declarar por el citado Impuesto y ejercicio, de donde cabe inferir la concurrencia de la prescripción a que se refiere el artículo 64.a) de la Ley General Tributaria, lo que determina la estimación del recurso interpuesto. ■

■ Audiencia Nacional. Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª

■ Sentencia de 27 de abril de 2006

■ Ponente: Ilma. Sra. Dña. Felisa Atienza Rodríguez

Estimación indirecta. Eficacia de la prueba ilícitamente obtenida.

El Tribunal, con referencia a sentencias anteriores, reitera su doctrina sobre la eficacia de la prueba ilícitamente obtenida en el caso, prueba que había servido a la Inspección para efectuar una estimación indirecta de la base imponible.

Fundamentos Jurídicos

Tercero.- Hemos de partir del dato de que la actuación de comprobación de la recurrente se inició por la Inspección de los Tributos de la delegación de la AEAT de Barcelona, el 29 de mayo de 1995 en el domicilio fiscal del obligado tributario como consecuencia de la información con trascendencia tributaria que la ONI había obtenido en la comprobación inspectora de la mercantil ... S.A. y que fue objeto de remisión a la Unidad Provincial de Inspección. ...

Continúa el citado informe que en el transcurso de las actuaciones de comprobación se personó, el día 27 de septiembre de 1994 en el domicilio de la ... S.A. efectuándose copia de diversos registros informáticos de los ordenadores del Director Financiero, D. Abelardo, del Director Comercial, D. Jesús María, y de la Jefe de contabilidad D^o Ariadna...

En relación con esta cuestión, ilegalidad de la prueba obtenida por la ilícita entrada en las dependencias de la entidad por estar dictada por órgano incompetente, la Sala y esta Sección, en su sentencia de fecha 4 de diciembre de 2003, y posteriormente en... sentencia de 16 de febrero de 2006, tiene declarado:

“Cuestión previa y primordial para el enjuiciamiento del presente litigio es el examen de la diligencia de entrada y registro practicada por la Inspección el 27 de septiembre de 1994, ya que como los propios inspectores han reconocido en la prueba testifical practicada, es en esta diligencia y concretamente de lo extraído del ordenador personal Don. Jesús María, coordinador de las tiendas del grupo, en la que se basaron todos los informes y actas de las actuaciones inspectoras que dieron lugar a la regularización tributaria que desembocó en los acuerdos liquidatorios y sancionatorios...

A propósito de este derecho ha declarado el Tribunal Constitucional (Sentencia 136/2000, de 29 de Mayo) que “la norma constitucional que proclama la inviolabilidad del domicilio y la consecuente interdicción de la entrada y registro en él (art. 18.2 CE) no es sino una manifestación de la norma precedente que garantiza el derecho a la intimidad personal y familiar (art. 18. CE). Esta manifestación no se concibe como un derecho absoluto, sino que viene configurada con atención a otros derechos. Los límites al ámbito fundamental de la privacidad tienen un carácter rigurosamente taxativo (SSTC 22/1984, de 17 de Febrero, F. 3, 160/1991, de 18 de Julio, F. 8, 341/1993, de 18 de Noviembre, F. 8 a)”.

Esto significa que, fuera de los casos de delito flagrante o de existencia de resolución judicial que lo autorice, sólo el consentimiento del titular puede hacer legítima la entrada o registro de un domicilio.

En el caso presente, no hubo consentimiento del titular para la entrada en el domicilio...

Y cuando el Tribunal de instancia dice, como una de las razones para apoyar su decisión, que “no consta que no se autorizase la inmisión necesaria para la inspección en la vivienda de la recurrente”, está utilizando un argumento equivocado, porque no es la negativa lo que tiene que constar, sino el consentimiento. El artículo 18.2 de la CE. no consiente otra interpretación: la Administración necesita el consentimiento del titular, y no le basta el mero hecho de que no conste la negativa. (...)

Pues bien; la infracción del artículo 18.2 de la CE. en el acto de la realización de la inspección de 31 de Marzo de 1992 no comporta por sí sola y necesariamente la estimación del recurso contencioso administrativo.

Tal como el Tribunal Constitucional tiene declarado a propósito de las consecuencias de la prueba ilícita (en materia penal, pero que puede arrojar alguna luz en el caso que nos ocupa) “el otorgamiento del amparo con el efecto de nulidad de las resoluciones solicitadas, no es consecuencia nece-

saria y directa, como sostiene el quejoso, de la apreciación de la vulneración del derecho a la inviolabilidad del domicilio. Pues, como ha recordado este Tribunal recientemente (SSTC 166/1999, de 27 de Septiembre, F. 4. y 171/1999, de 27 de Septiembre, F. 4), la declaración de lesión del derecho constitucional sustantivo no tiene como consecuencia automática la prohibición constitucional de valoración de toda prueba conectada de forma natural con las directamente obtenidas con vulneración de derechos constitucionales”, (STC 8/2000, de 17 de Enero), de manera que “es posible que la prohibición de valoración de las pruebas originales no afecte a las derivadas, si entre ambas, en primer lugar, no existe relación natural, o si, en segundo lugar, no se da la conexión de antijuridicidad (SSTC 81/98, 121/98, 151/98, 49/99, 166/99, 171/99 y 8/2000)”.

Tercero: En dicha sentencia, se sigue declarando: ... Si como se ha dicho, la información obtenida de este ordenador fueron los únicos datos tenidos en cuenta por la Inspección para la determinación de la base imponible, si a ello se añade que el Sr. Jesús María mostró su oposición en el curso de una inspección efectuada sin autorización judicial, en presencia exclusivamente de los empleados de la empresa Sr. Ariadna y Sr. Diego, la primera de las cuales, así lo puso de relieve en esta sede judicial y sin autorización de los legales representantes de la misma, cuyo consentimiento era el único que podía suplir la falta de autorización judicial y que llegaron, según consta en el propia Acta de la Inspección a las 11 horas, cuando ya se había intervenido la documentación, sin que conste que “a posteriori” hubieran prestado el consentimiento, debe concluirse que la prueba ilícitamente obtenida, consistente en la documentación del Sr. Jesús María, única en la que se basaron las actuaciones de la Inspección, ... determina al estar ilícitamente obtenida la anulación de las actuaciones inspectoras. No se trata, pues, de apreciar una infracción del Art. 18 de la Constitución, que por si sola no comportaría la estimación del recurso, sino de que dicha infracción determina que la única prueba obtenida es ilícita, lo que exige la estimación del recuso interpuesto.””

Pues bien, aplicando este mismo criterio al presente caso, procede la estimación de la presente demanda con la consiguiente anulación de la resolución impugnada. ■

■ Tribunal Económico-Administrativo Central (Vocalía 5ª)

■ Resolución de 27 de julio de 2005

■ **ISD. Justificación de las deudas deducibles.**

La justificación de las deudas deducibles en la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones puede hacerse por factura, siempre que la operación fuera efectivamente realizada y la deuda correspondiera al causante.

Fundamentos de Derecho

Cuarto.- La segunda de las alegaciones gira en torno a la deducción de deudas del causante. El artículo 13 de la Ley 29/1987, establece que «en las transmisiones por causa de muerte, a efectos de la determinación del valor neto patrimonial, podrán deducirse con carácter general las deudas que dejare contraídas el causante de la sucesión siempre que su existencia se acredite por documento público o por documento privado que reúna los requisitos del artículo 1227 del Código Civil o se justifique de otro modo la existencia de aquélla...». En el apartado segundo de dicho artículo 13.2 se prevé la deducción de las cantidades adeudadas por el causante por razón de tributos del Estado que correspondan a liquidaciones giradas después del fallecimiento, es requisito que se satisfagan por los herederos, albaceas o administradores. El recurrente aduce que deben deducirse como deudas del causante aminorando la masa hereditaria una factura emitida por D. I el 30 de octubre de 1999 por cuantía de ... y otra a favor de la entidad X, SL, por importe de ... y por último, una deuda de ... por el devengo del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones como consecuencia de la muerte de la esposa de D.A. Respecto de esta última, como el propio interesado reconoce no ha sido satisfecha por los herederos por encontrarse impugnada la liquidación y pendiente de pronunciamiento judicial, por lo que no procede la deducción, sin perjuicio del derecho a la devolución proporcional del impuesto conforme al procedimiento previsto en el artículo 94 del Reglamento de 8 de noviembre de 1991, si el heredero hace efectivas estas deudas del causante después de ingresar las liquidaciones giradas por la Administración. En relación a las otras dos deudas mencionadas, en principio no cumplen las exigencias del artículo 13 de la Ley del Impuesto al no estar recogidas en documento público, pero ello no obsta para que puedan ser tenidas en cuenta si se cumplen las premisas del artículo 1227 del Código Civil o si de otro modo se justifica la existencia de aquéllas, como indica el artículo 13 de la Ley reguladora del Impuesto sobre Sucesiones. En el expediente se aporta un contrato privado de 12 de marzo de 1999, de prestación de servicios suscrito por el causante y la empresa X, SL. En el mismo se acuerda realizar obras de reforma y reparación en la finca..., se describen las obras a realizar y se desglosan por fechas y cantidades los distintos pagos que han de realizarse, que sumados globalmente importan 244.010,91 € (40.600.000 pesetas). Constan las facturas con el sello de la entidad acreedora estampado en el documento con la conformidad en el pago. Lo mismo se puede decir de la factura emitida por D. I por importe de ... Si bien las facturas son documentos privados, no hay que olvidar que son documentos mercantiles que tienen una virtualidad en el ámbito mercantil y fiscal. Por ello, del conjunto de las pruebas aportadas, puede concluirse sobre la veracidad del servicio prestado y de las deudas contraídas por el causante y su pago por los herederos, que si bien no es una exigencia legal previa para la deducibilidad, en supuestos como el que se examina en el que las deudas no están recogidas en documentos públicos, viene a reforzar la credibilidad sobre la existencia de las mismas, pues nadie va a dar su conformidad a un pago sin haberlo recibido. Cualquier otra especulación en este sentido, dudar de la veracidad del propio documento en sí, extremo este que no ha sido planteado por la Inspección y que por tanto debe descartarse. ■

■ Tribunal Económico-Administrativo Central (Vocalía 10ª)

■ Resolución de 15 de junio de 2006

Intereses de demora por el período comprendido entre la fecha de interposición y de la reclamación económico-administrativa. Intereses de demora aplicados sobre las sanciones.

Resultan procedentes los intereses de demora por el período comprendido entre la fecha de interposición de la reclamación económico-administrativa y la fecha de la resolución de la reclamación económico-administrativa, al no ser de aplicación lo dispuesto en el artículo 240.2 de la Ley 58/2003, sobre exclusión de intereses por el transcurso del plazo de un año desde la interposición del recurso. Por el contrario el TEAC anula los intereses de demora aplicados sobre las sanciones.

En cuanto a la primera petición sobre la paralización de la Administración al dictar la liquidación en ejecución de un recurso, la resolución se fundamenta en la distinción entre las normas aplicables en los procedimientos de comprobación y las que deben regir la ejecución de las resoluciones de reclamaciones.

Fundamentos de Derecho

Segundo: En cuanto a la primera cuestión planteada, entiende la reclamante que ha prescrito el derecho de la Administración para practicar liquidación por el Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1992, por haber transcurrido más de seis meses desde la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (... de 2001) en la que se estima parcialmente la reclamación interpuesta por el obligado tributario, hasta la fecha de notificación de la nueva liquidación que practica el Inspector Jefe en cumplimiento del fallo (3 de noviembre de 2003). En relación con esta cuestión, este Tribunal ha señalado ya en resoluciones anteriores como la de 22 de febrero de 2002 o la de 19 de diciembre de 2003, que no resulta aplicable a estos supuestos lo previsto en el artículo 31 apartados 3 y 4 del Reglamento de la Inspección de los Tributos, al no tratarse propiamente de actuaciones inspectoras sino de ejecución del fallo del Tribunal Central.

El Tribunal Supremo en Sentencia de fecha 6 de junio de 2003, recurso de casación nº 5328/1998, y en Sentencia de fecha 30 de junio de 2004, recurso de casación en interés de la Ley nº 39/2003, señala: "No ha lugar a plantear la prescripción sobre la base de la injustificada paralización de las actuaciones de la Inspección de los Tributos, en relación a la adopción de los actos de ejecución de las resoluciones de los Tribunales Económico Administrativo y Órganos jurisdiccionales, al amparo de lo dispuesto en el artículo 31.4 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos, aprobado por Real Decreto 939/1986, de 25 de Abril, porque la doctrina jurisprudencial reiterada y completamente consolidada, sobre la interpretación de este precepto, se refiere a la injustificada paralización de las actuaciones de la Inspección de los Tributos, a partir del momento de iniciación de su actividad de comprobación e investigación,

hasta la notificación del acto resolutorio del expediente incoado, pero no al retraso en que los órganos competentes de la Inspección de Hacienda puedan incurrir en la ejecución de las resoluciones de los Tribunales Económico-Administrativos y órganos Jurisdiccionales, ejecución que se regula en el primer caso en el Reglamento de Procedimiento de las Reclamaciones Económico-Administrativas, aprobado por Real Decreto 1999/1981, de 20 de Agosto, vigente en el caso de autos, y en el segundo por la Ley de 27 de Diciembre de 1956, de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, también vigente en el caso de autos, y, porque, además, cuando los órganos competentes de la Inspección de los Tributos, ejecutan una resolución de un Tribunal Económico-Administrativo, o una sentencia de un Tribunal Contencioso-Administrativo, no están propiamente ejerciendo una actividad inspectora, es decir no se trata de una “actuación de la Inspección” a los efectos del artículo 31.4 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos, aprobado por Real Decreto 939/1986, de 25 de Abril”...

Tercero: Por lo que se refiere a la siguiente cuestión que suscita en el expediente consistente en determinar la procedencia de exigir intereses de demora por el periodo comprendido entre la fecha de interposición de la reclamación y la del fallo que exceda del año establecido para resolver, cabe señalar que el Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas, aprobado por Real Decreto 391/1996, vigente en el momento de interposición de la reclamación, establece en su artículo 64: “1. No podrá exceder de un año el tiempo que transcurra desde el día en que se inicie una reclamación económico-administrativa o se recurra en alzada una resolución que ponga término a la instancia respectiva, hasta aquel en que se resuelva, de no mediar causas justificadas que lo impidieren.

2. Si la resolución se dictase transcurrido el año desde la iniciación de la instancia correspondiente sin estar justificado dicho retraso, los interesados podrán hacerlo constar al interponer el pertinente recurso. En este caso, el Tribunal Central podrá promover la incoación del oportuno expediente disciplinario para determinar el funcionario o funcionarios responsables, a fin de imponerse, si procedieran, las oportunas sanciones”.

Por tanto el precepto mencionado no contempla en ningún momento como tal efecto del retraso, la imposibilidad de liquidar intereses de demora por el tiempo que dure o haya durado el mismo.

El interesado pretende que se le aplique la nueva regulación que sobre esta materia se regula en el artículo 240.2 de la nueva Ley General Tributaria, Ley 58/2003 de 17 de diciembre, que establece: “Transcurrido un año desde la iniciación de la instancia correspondiente sin haberse notificado la resolución expresa y siempre que se haya acordado la suspensión del acto reclamado, dejará de devengarse el interés de demora en los términos previstos en el apartado 4 del artículo 26 de esta ley”.

Sin embargo, lo dispuesto en dicho artículo 240.2, según señala la Disposición Transitoria Quinta. 3 de la Ley 58/2003 solo será de aplicación a las reclamaciones que se interpongan a partir de un año desde la entrada en vigor de esta ley, es decir, a partir del 1 de julio de 2005 y, la presente reclamación han sido interpuesta el 19 de noviembre de 2003, debiendo, en consecuencia, desestimarse las pretensiones de la reclamante.

Cuarto: La siguiente cuestión planteada se refiere a si son o no procedentes los intereses sobre la sanción. El Tribunal Supremo, en Sentencia de 4 de febrero de 2002, que recoge la jurisprudencia sentada en Sentencias de 29 de octubre de 1999, 12 de junio y 22 de julio de 2000 y 18 de septiembre de 2001, de una forma explícita, se decanta por la improcedencia de liquidación de intereses de demora en los supuestos de suspensión de sanciones. Se basa el Alto Tribunal en que si, en virtud del artículo 35 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes las sanciones tributarias impugnadas no pueden ejecutarse sino hasta que sean firmes en vía administrativa, no cabe que la Administración exija intereses suspensivos, como compensación de algo sobre lo que no podía disponer.

En igual sentido se ha pronunciado este Tribunal Central en resolución de fecha 21 de abril de 2006 recaída en la reclamación nº RG 3640-2004.

La Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, de acuerdo con la más reciente doctrina jurisprudencial, establece que no se exigirán intereses de demora hasta que la sanción sea firme en vía administrativa. El artículo 212 de la Ley 58/2003, que lleva por título "Recursos contra sanciones", establece en su apartado 3 que: "... 3. La interposición en tiempo y forma de un recurso o reclamación administrativa contra una sanción producirá los siguientes efectos:...

b) No se exigirán intereses de demora por el tiempo que transcurra hasta la finalización del plazo de pago en período voluntario abierto por la notificación de la resolución que ponga fin a la vía administrativa".

Dicha Disposición, que impide la liquidación de intereses suspensivos por el tiempo que transcurra hasta "la finalización del plazo de pago en período voluntario abierto por la notificación de la resolución que ponga fin a la vía administrativa", es aplicable a los procedimientos tributarios iniciados antes de la entrada en vigor de la Ley 58/2003 tal y como dispone la Disposición Transitoria Tercera de la citada Ley: "1. Los procedimientos tributarios iniciados antes de la fecha de entrada en vigor de esta ley se regirán por la normativa anterior a dicha fecha hasta su conclusión salvo lo dispuesto en el apartado siguiente. 2. Serán de aplicación a los procedimientos iniciados antes de la fecha de entrada en vigor de esta ley los siguientes artículos: ...d) El apartado 3 del artículo 212 de esta ley, relativo a los efectos de la interposición de recursos o reclamaciones contra sanciones".

En consecuencia, procede anular los intereses de demora calculados por la Inspección de los Tributos sobre la sanción... ■

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

■ Francisco Alfredo García Prats

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario. Universitat de València.

Miembro de la AEDAF.

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera) de 6 de octubre de 2005

■ **Asunto:** C-291/03

■ **Partes:** MyTravel plc y Commissioners of Customs & Excise

■ **Síntesis:** Sexta Directiva IVA – Régimen de las agencias de viajes – Viajes combinados – Prestaciones propias y prestaciones adquiridas a terceros – Método de cálculo del impuesto

I. Comentario

En la presente sentencia, el Tribunal de Luxemburgo analiza la proyección de la doctrina formulada en la Sentencia 22 de octubre de 1998, Madgett y Baldwin, (asuntos acumulados C-308/96 y C-94/97, Rec. P- I.6229). En concreto, se dilucida el significado del artículo 26 de la Sexta Directiva y el régimen especial de las agencias de viaje por lo que respecta a la determinación de la base imponible.

En este sentido, el Tribunal considera que el artículo 26 de la Sexta Directiva exige que una agencia de viajes u organizador de circuitos turísticos que ofrece al viajero prestaciones adquiridas a terceros y prestaciones realizadas por él mismo a cambio de un precio global debe:

- en primer lugar, individualizar la parte de dicho precio global correspondiente a las prestaciones propias sobre la base de su valor de mercado cuando éste puede determinarse. Esta regla no es aplicable con carácter discrecional, resultando aplicable a aquellas prestaciones propias cuyo valor de mercado pueda determinarse.

- en segundo lugar; y sólo cuando el sujeto pasivo demuestre que el método reproduce con exactitud el verdadero contenido del precio global, el sujeto pasivo puede utilizar el criterio de los costes efectivos.

Argumenta el Tribunal que el principio de neutralidad que preside la configuración del IVA podría vulnerarse si se concediera el poder discrecional a los contribuyentes para individualizar la parte del precio global correspondiente a la prestación propia, aumentando artificialmente la base imponible sujeta al tipo menos elevado, creando una desigualdad competencial entre operadores económicos en lugares con tipos impositivos muy reducidos.

El Tribunal aclara que el fin del artículo 26 de la VI Directiva no es el de simplificar los requisitos de aplicación del sistema normal del IVA, sino únicamente adaptar sus normas a las características específicas de la actividad propia de la agencia de viajes, reduciendo de este modo las dificultades prácticas que la podrían obstaculizar.

En cuanto al método a utilizar para determinar el valor normal de mercado, el Tribunal considera que el órgano jurisdiccional remitente debe identificar *en cada caso concreto*, cuál es el valor que mejor se ajusta al espíritu de la Sexta Directiva, bien basándose en el precio medio de venta de los billetes vendidos para el mismo destino, para un destino comparable, o bien los ingresos medios obtenidos por el organizador de circuitos turísticos sobre las plazas vendidas por separado durante ese mismo ejercicio, siendo competente asimismo para realizar las correcciones necesarias sobre dichos valores medios. El Tribunal argumenta que dicho análisis no constituye una cuestión de hecho de competencia del Tribunal nacional, sino que constituye una cuestión sobre la *posibilidad genérica de basarse en valores medios para determinar el valor de mercado*. Al no tratarse de una cuestión sobre la aplicación de las normas comunitarias a un caso determinado, sino con carácter general, el Tribunal asume la competencia para dar una contestación, extendiendo su ámbito de actuación a cuestiones aplicativas –y no, meramente interpretativas– que tengan alcance general y potencial.

2. Antecedentes

MyTravel vende paquetes de vacaciones en el extranjero. Esta sociedad adquiere sistemáticamente el alojamiento a terceros. Sin embargo, dado que cuenta con una compañía aérea propia, generalmente ofrece asimismo el transporte de los viajeros hasta su lugar de vacaciones. También vende al público billetes de avión por separado, denominados «sólo vuelos» («seat only»), correspondientes a plazas a bordo de sus propios aparatos o a plazas adquiridas a otras compañías, así como plazas a otros organizadores de circuitos turísticos, denominadas «plazas de avión de agencia» («broked seats»). MyTravel presentó sus declaraciones de IVA correspondientes a los ejercicios 1995 a 1999 aplicando el régimen TOMS (Tour Operators' Margin Scheme, Circular 709/5/96).

Este régimen exigía que el importe total percibido por el organizador de un viaje o de un circuito turístico fuera desglosado entre las prestaciones adquiridas a terceros y las prestaciones propias en función del coste efectivo de cada componente.

Tras la sentencia Madgett y Baldwin, antes citada, procedió a recalcular su deuda de IVA correspondiente a los ejercicios 1995 a 1997 basándose en el valor de mercado de las plazas vendidas como parte de los paquetes de vacaciones.

Para calcular el valor de mercado, MyTravel utilizó dos métodos. Para los ejercicios 1995 y 1996, tomó como punto de partida el coste de los billetes de avión vendidos como parte de viajes combinados, al que añadió un porcentaje denominado «margen porcentual» igual al que asegura haber obtenido sobre la venta de plazas de avión vendidas por separado durante el mismo período. No aplicó el método del valor de mercado en relación con otros viajes (cruceros, puesta a disposición de vehículos, alojamientos en campings), porque no disponía de elementos de comparación adecuados para el resto de las prestaciones propias.

En segundo lugar, MyTravel evaluó los ingresos medios totales por viajero obtenidos sobre los billetes de avión vendidos al público por separado en 153 GBP para el año 1997 a partir de un documento interno titulado «Informe de Rentabilidad de las Rutas» («Route Profitability Report»). Según MyTravel, ese importe se aplica a todos los billetes vendidos.

A consecuencia de dicha revalorización, MyTravel solicitó a los os Commissioners of Customs & Excise la devolución de las cantidades de 212.000 GBP, 2.004.857 GBP y 711.051 GBP correspondientes, respectivamente, a los ejercicios 1995 a 1997. Dichas cantidades elevadas se deben a que el método empleado por MyTravel aumenta la parte del precio del viaje combinado que se imputa al transporte y a que éste tributa al 0 % de acuerdo con la legislación nacional aplicable.

Los Commissioners of Customs & Excise rechazaron las solicitudes, considerando que la valoración según el valor de mercado no podía utilizarse para individualizar la parte del precio global, cuando no presentara la ventaja de la simplicidad, dando como resultado una cifra artificial en relación con el margen sobre las prestaciones adquiridas a terceros y modificara significativamente la cuota de IVA. MyTravel consideró que la sencillez del método sólo era un factor para concluir en su favor, pero no un requisito al que debía supeditarse la aplicación de dicho método, por lo que tenía derecho a utilizar el método basado en el valor de mercado, al disponer de un elemento de comparación satisfactorio, bastando la existencia de prestaciones idénticas y no análogas para tomarlas como referencia de base para la valoración de las prestaciones afectadas.

3. Cuestiones planteadas

«1) ¿En qué circunstancias, en su caso, tiene derecho un organizador de circuitos turísticos que ha cumplimentado su declaración del [IVA] correspondiente a un ejercicio fiscal utilizando el método de los costes efectivos, único método contemplado en la legislación nacional por la que se adaptó el Derecho interno a la Directiva, a recalcular posteriormente su cuota [del] IVA parcialmente con arreglo al método del valor de mercado descrito en el apartado 46 de [la sentencia Madgett y Baldwin]?

- a) En particular, ¿puede dicho organizador de circuitos turísticos utilizar el método del valor de mercado de forma selectiva en relación con diferentes ejercicios fiscales y, de ser así, en qué circunstancias?
- b) En el supuesto de que el organizador de circuitos turísticos venda al público por separado, sin formar parte de un paquete, algunos de los componentes de los viajes combinados que ofrece constituidos por prestaciones propias (en el presente caso, viajes en avión), pero no venda al público por separado, sin formar parte de un paquete, los demás componentes de los viajes combinados que ofrece constituidos por prestaciones propias (en el presente caso, cruceros e instalaciones de camping), ¿puede este organizador de circuitos turísticos:
 - utilizar el método del valor de mercado en relación con dichos viajes combinados (que constituyen la inmensa mayoría) cuando puede determinar el valor de todas sus entregas o prestaciones propias (en el presente caso, los viajes en avión) tomando como referencia las ventas al público que ha realizado por separado, sin formar parte de un paquete;
 - en los casos en que el viaje combinado incluye componentes constituidos por prestaciones propias que el organizador de circuitos turísticos no vende al público por separado (en el presente caso, cruceros e instalaciones de camping), utilizar el método del valor de mercado para determinar el valor de las entregas o prestaciones propias que vende al público (en el presente caso, los viajes en avión) cuando no ha sido posible determinar el valor de mercado de los demás componentes del viaje combinado?
- c) La utilización de una combinación de métodos, ¿debe ser a) más sencilla, b) mucho más sencilla o c) no mucho más complicada?
- d) El método del valor de mercado, ¿debe dar lugar a la misma deuda [de] IVA, o a una deuda muy similar a la que se deriva de la aplicación del método basado en los costes?

2) ¿Es posible, en las circunstancias del presente asunto, individualizar la parte del servicio constituido por prestaciones propias correspondiente a los viajes en avión vendidos como parte de un paquete de vacaciones tomando como referencia a) el coste medio de una plaza de avión incrementado en el margen medio aplicado por el organizador de circuitos turísticos solamente sobre las ventas de plazas vendidas por separado durante el ejercicio fiscal de que se trate, o b) los ingresos medios obtenidos por el organizador de circuitos turísticos únicamente sobre las ventas de plazas durante el mismo ejercicio fiscal?»

4. Fallo

El Tribunal de Justicia (Sala Tercera) declara:

- 1) Una agencia de viajes o un organizador de circuitos turísticos que ha cumplimentado su declaración del IVA correspondiente a un ejercicio fiscal utilizando el método con-

templado en la legislación nacional por la que se adapta el Derecho interno a 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, tiene derecho a recalcular su cuota del impuesto sobre el valor añadido según el método que el Tribunal de Justicia considera conforme con el Derecho comunitario en las condiciones previstas en su Derecho nacional, las cuales deben respetar los principios de equivalencia y de efectividad.

- 2) El artículo 26 de la Directiva 77/388 debe interpretarse en el sentido de que una agencia de viajes o un organizador de circuitos turísticos que ofrece al viajero prestaciones adquiridas a terceros y prestaciones realizadas por él mismo a cambio del pago de un precio global debe, en principio, individualizar la parte de dicho precio global correspondiente a las prestaciones propias sobre la base de su valor de mercado cuando éste puede determinarse. En este caso, un sujeto pasivo sólo puede utilizar el criterio de los costes efectivos si demuestra que tal método reproduce con exactitud el verdadero contenido del precio global. La aplicación del criterio del valor de mercado no está supeditada a los requisitos de que sea más sencilla que la correspondiente al método basado en los costes efectivos ni que tenga como resultado una cuota del impuesto sobre el valor añadido idéntica o similar a la que resultaría del empleo del método basado en los costes efectivos. Por lo tanto:
 - una agencia de viajes o un organizador de circuitos turísticos no puede utilizar discrecionalmente el método basado en el valor de mercado y
 - este método se aplica a las prestaciones propias cuyo valor de mercado puede determinarse, incluso si durante el mismo ejercicio fiscal no puede individualizarse el valor de ciertos componentes propios del viaje combinado porque el sujeto pasivo no vende prestaciones análogas por separado.
- 3) Corresponde al órgano jurisdiccional remitente, a la luz de las circunstancias del litigio principal, determinar el valor de mercado de los viajes en avión ofrecidos en el asunto principal como parte de paquetes de vacaciones. Dicho órgano jurisdiccional puede determinar este valor de mercado a partir de valores medios. En este contexto, el valor de mercado más apropiado puede ser el basado en las plazas vendidas a otros organizadores de circuitos turísticos.

5. Fundamentos de la Sentencia

Sobre la primera cuestión

La primera cuestión la contesta señalando que una agencia de viajes o un organizador de circuitos turísticos que ha cumplimentado su declaración del IVA correspondiente a un ejercicio fiscal utilizando el método contemplado en la legislación nacional por la que se adapta el Derecho interno a la Sexta Directiva puede recalcular su cuota del IVA según el

método que el Tribunal de Justicia considera conforme con el Derecho comunitario en las condiciones previstas en su Derecho nacional, las cuales deben respetar los principios de equivalencia y de efectividad.

Se basa para ello en los efectos atribuidos a las cuestiones prejudiciales. En virtud de la competencia conferida por el artículo 234 CE, en la interpretación de una norma de derecho comunitario en una cuestión prejudicial, el Tribunal de Justicia precisa el significado y el alcance de ésta tal y como debe o hubiera debido entenderse y aplicarse desde el momento de su entrada en vigor. Sólo se excepciona dicha regla cuando el Tribunal de Justicia en su sentencia limita excepcionalmente en el tiempo el alcance de dicha interpretación.

Por tanto, las sentencias dictadas con carácter prejudicial surten efectos sobre las relaciones jurídicas originadas antes de que hayan sido dictadas, por lo que, mientras no existan normas comunitarias en materia de solicitud de devolución de tributos, corresponde al ordenamiento jurídico interno de cada Estado regular las condiciones en que pueden efectuarse dichas solicitudes siempre que, sin embargo, éstas respeten los principios de equivalencia y de efectividad.

En relación con el resto de preguntas formuladas en la primera cuestión, el TJCE considera que el artículo 26 de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que una agencia de viajes o un organizador de circuitos turísticos que ofrece al viajero prestaciones adquiridas a terceros y prestaciones realizadas por él mismo a cambio del pago de un precio global debe, en principio, individualizar la parte de dicho precio global correspondiente a las prestaciones propias sobre la base de su valor de mercado cuando éste puede determinarse. En este caso, un sujeto pasivo sólo puede utilizar el criterio de los costes efectivos si demuestra que tal método reproduce con exactitud el verdadero contenido del precio global. La aplicación del criterio del valor de mercado no está supeditada a los requisitos de que sea más sencilla que la correspondiente al método basado en los costes efectivos ni que tenga como resultado una cuota de IVA idéntica o similar a la que resultaría del empleo del método basado en los costes efectivos. Por lo tanto:

- una agencia de viajes o un organizador de circuitos turísticos no puede utilizar discrecionalmente el método basado en el valor de mercado y
- este método se aplica a las prestaciones propias cuyo valor de mercado puede determinarse, incluso si durante el mismo ejercicio fiscal no puede individualizarse el valor de ciertos componentes propios del viaje combinado porque el sujeto pasivo no vende prestaciones análogas por separado.

Se basa dicha solución en los siguientes argumentos:

- Podría vulnerar el principio de neutralidad del IVA: Otorgar la facultad discrecional a los sujetos pasivos de valorar a precios de mercado cuando es posible individualizar la parte del precio global correspondiente a la prestación propia sobre la base del valor de mercado de prestaciones análogas a las que forman parte del viaje combinado

podría suponer un permiso para aumentar artificialmente la base imponible sujeta al tipo impositivo menos elevado, creando una desigualdad competencial entre operadores económicos a favor de aquellos que hayan establecido la sede de su actividad económica o establecimiento permanente en un Estado que grava determinadas operaciones con tipos impositivos muy reducidos, como por ejemplo el Reino Unido con los transportes de personas.

- El fin del artículo 26 de la Sexta Directiva no es a diferencia del establecido a favor de las pequeñas empresas y de los productores agrícolas, simplificar los requisitos de compatibilidad que implica el sistema normal del IVA, sino adaptar las normas aplicables en materia de IVA a las características específicas de la actividad de una agencia de viajes y reducir de este modo las dificultades prácticas que podrían obstaculizarla.
- Está justificado mantener que el desglose del precio global entre las prestaciones adquiridas a terceros y las prestaciones propias debería efectuarse sobre la base del valor de mercado de estas últimas siempre que pueda determinarse este valor. Sin embargo, también cabe admitir que una agencia de viajes o un organizador de circuitos turísticos que sea capaz de demostrar que el método basado en los costes efectivos reproduce con exactitud el verdadero contenido del precio global pueda desglosar sus precios globales utilizando este método en vez del basado en el valor de mercado.
- Por ello, en principio debe individualizarse la parte del precio global correspondiente a sus prestaciones propias sobre la base de su valor de mercado, cuando sea posible determinar este valor; salvo si el contribuyente es capaz de demostrar que el método basado en el criterio de los costes efectivos reproduce con exactitud el verdadero contenido del precio global respecto del ejercicio fiscal en cuestión.
- Por otro lado, la circunstancia de que el valor de mercado no pueda determinarse respecto de todas las prestaciones propias que ofrece el sujeto pasivo no justifica que no se aplique dicho criterio para evaluar las prestaciones cuyo valor puede determinarse. En este caso, el sujeto está obligado a desglosar el precio global utilizando los dos métodos de cálculo para las prestaciones propias. No obstante, la aplicación combinada de ambos métodos no debería llevar aparejadas dificultades prácticas insalvables.

Sobre la segunda cuestión

En su segunda cuestión el órgano jurisdiccional remitente pregunta si, en las circunstancias del litigio principal, es posible determinar la parte de las prestaciones propias correspondiente a los viajes en avión vendidos como parte de un paquete de vacaciones tomando como referencia, bien el coste medio de una plaza de avión incrementado en el margen medio aplicado por el organizador de circuitos turísticos sobre las plazas de avión vendidas por separado durante el ejercicio fiscal en cuestión, o bien los ingresos medios obtenidos por el organizador de circuitos turísticos sobre las plazas vendidas por separado durante ese mismo ejercicio.

El Tribunal considera que lo que debe dilucidarse en esta cuestión es si 'es posible basarse en valores medios para determinar el valor de mercado', por lo que no se refiere a una cuestión sobre la aplicación de las normas comunitarias a un caso determinado.

El Tribunal considera que nada se opone a una práctica de este tipo, si como sucede en el caso de autos, los precios de las prestaciones análogas vendidas por separado presentan variaciones significativas. Por ello, considera el Tribunal que corresponde al órgano jurisdiccional remitente *identificar en cada caso concreto*, el valor que mejor se ajusta al espíritu de la Sexta Directiva, determinando legítimamente el valor de mercado de los viajes en avión vendidos por MyTravel como parte de paquetes de vacaciones basándose en el precio medio e venta de los billetes vendidos para el mismo destino o para un destino comparable, así como para realizar las correcciones necesarias sobre estos valores medios. Por ello, Dicho órgano jurisdiccional puede determinar este valor de mercado a partir de valores medios. En este contexto, el valor de mercado más apropiado puede ser el basado en las plazas vendidas a otros organizadores de circuitos turísticos.

... ○ ...

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera) de 6 de octubre de 2005

■ **Asunto:** C-243/03

■ **Partes:** Comisión de las Comunidades Europeas c. República Francesa (apoyada por Reino de España)

■ **Síntesis:** «IVA – Deducción del impuesto soportado – Bienes de equipo financiados mediante subvenciones»

I. Comentario

El Tribunal de Luxemburgo ha aclarado en dos sentencias dictadas en la misma fecha, el tratamiento que debe darse a las subvenciones en relación a la deducción del IVA soportado. En dos sentencias de 6 de octubre de 2005 el Tribunal considera que restringir el derecho a la deducción del IVA soportado en relación con bienes subvencionados contradice la VI Directiva y el contenido del derecho a la deducción del IVA soportado.

El Tribunal apuesta por una interpretación directa del tenor literal de la Directiva frente a una interpretación conforme a sus objetivos de neutralidad, en la medida en que esta últi-

ma interpretación resulta más lesiva hacia los derechos que derivan de la normativa comunitaria para los particulares. El Tribunal se aferra a una interpretación literal de la IV Directiva propiciada por la Comisión para proteger los derechos de los contribuyentes a la deducción del IVA soportado como mecanismo básico de su funcionamiento para la consecución de sus objetivos. La interpretación que han realizado los Estados denunciados puede resultar más consistente con los objetivos de la Directiva, pero es contraria con lo dispuesto de forma meridiana en su enunciado. Los Estados, por tanto, no pueden proceder a una interpretación unilateral de la normativa comunitaria para 'mejorarla', si con ello ponen en entredicho los derechos que confiere dicha normativa a los particulares. A los Estados les queda, pues, una 'victoria moral' como la ha calificado algún autor; pero deberán restituir las cantidades indebidamente cobradas por no permitir la deducción de parte del IVA soportado. Como indica el Tribunal los Estados no pueden eludir la aplicación de las disposiciones expresas de la Directiva sobre la base de una interpretación de las mismas en mejor consonancia con los objetivos perseguidos por la Directiva.

El principal argumento del Tribunal reside en el carácter y contenido del derecho a la deducción del IVA soportado por el sujeto pasivo. El Tribunal reitera la consolidada doctrina por la que 'las limitaciones del derecho de deducción sólo se permiten en los casos previstos expresamente por la Sexta Directiva'. No encontrándose los requisitos restrictivos formulados por la normativa francesa y por la legislación española entre los previstos por la VI Directiva, el Tribunal concluye que el derecho a deducción del IVA soportado queda restringido y se vulnera el correcto funcionamiento del impuesto.

La normativa francesa contenía una disposición similar a la española afectada. Dicha disposición limitaba la deducción del IVA soportado y pagado en relación con bienes financiados parcialmente mediante una subvención de capital.

2. Antecedentes

La normativa francesa sobre el IVA incorporaba algunas matizaciones en relación a la posibilidad de deducir el IVA soportado.

A tal efecto, El artículo 271.II.1 del Code General des Impôts establecía

II. 1. En la medida en que los bienes y servicios se utilicen para las necesidades de sus operaciones impositivas y siempre que estas operaciones generen derecho a deducción, el impuesto que los sujetos pasivos pueden deducirse será [en particular]:

- a) El que figure en las facturas de compra que les extiendan sus vendedores, en la medida en que estos últimos estén autorizados legalmente a hacerlo constar en dichas facturas;

[...]»

El artículo 212 del anexo II del CGI, en su versión resultante del artículo 2 del Decreto nº 94-452, de 3 de junio de 1994 (JORF de 5 de junio de 1994, p. 8143), establece:

«1. Los contribuyentes que, en el marco de sus actividades comprendidas en el ámbito de aplicación del impuesto sobre el valor añadido, no realicen exclusivamente operaciones que den derecho a deducción estarán facultados para deducir una parte del impuesto sobre el valor añadido que haya gravado los bienes pertenecientes al inmovilizado utilizados para efectuar dichas actividades.

Dicha parte será igual al importe del impuesto deducible, obtenido tras la aplicación, en su caso, de las disposiciones del artículo 207 *bis*, multiplicado por el cociente de la siguiente fracción:

- a) en el numerador; el importe total anual del volumen de negocios, excluido el impuesto sobre el valor añadido, relativo a las operaciones que conlleven el derecho a deducción, incluidas las subvenciones directamente vinculadas al precio de dichas operaciones;
- b) en el denominador; el importe total anual del volumen de negocios, excluido el impuesto sobre el valor añadido, relativo a las operaciones que figuran en el numerador, así como a las operaciones que no dan derecho a deducción, y de todas las subvenciones, incluidas las que no están directamente vinculadas al precio de dichas operaciones.

[...]»

La Instrucción de 8 de septiembre de 1994 del service de la législation fiscale (*Bulletin officiel des impôts*, número especial 3 CA-94, de 22 de septiembre de 1994; en lo sucesivo, «Instrucción de 8 de septiembre de 1994») precisa, en su libro 2, relativo a las normas aplicables al derecho a deducción:

«150. Concepto de subvención de bienes de equipo.

Se trata de subvenciones no sujetas que, en el momento de su concesión, están destinadas a financiar la adquisición de un bien de inversión determinado.

[...]

151. Normas aplicables a las subvenciones de bienes de equipo.

El impuesto que grave las inversiones financiadas mediante la subvención podrá efectivamente deducirse en las condiciones habituales siempre que el contribuyente integre en el precio de sus operaciones las dotaciones a las amortizaciones de los bienes total o parcialmente financiados mediante dicha subvención.

Cuando no se cumpla el requisito de repercusión en los precios de las amortizaciones de estos bienes, no se permitirá la deducción de la parte del IVA que grave dichos bienes proporcional a la cuantía financiada mediante la subvención de bienes de equipo

Ejemplo:

Un bien de inversión cuyo precio de compra es de 1.186.000 [FRF] (impuestos incluidos), con un IVA de 186.000 [FRF], se financia parcialmente (20 %) mediante una subvención de bienes de equipo por un importe de 237.200 [FRF].

El contribuyente no ha repercutido en el precio de las operaciones sujetas a tributación la parte de la amortización del bien correspondiente a la parte financiada por la subvención de bienes de equipo. En consecuencia, el impuesto que grava el bien [(186.000 FRF)] sólo podrá deducirse por un importe máximo de: $186.000 \text{ [FRF]} \times 80 \% = 148.800 \text{ [FRF]}$.

El contribuyente aplicará, en su caso y en las condiciones habituales, la prorrata de deducción de la empresa al impuesto así calculado.»

Ante esta redacción, la Comisión tras una denuncia, requirió la modificación de la normativa francesa sobre IVA, emitiendo un dictamen motivado el 20 de diciembre de 2001, instando a adoptar las medidas necesarias para ajustarse a lo previsto por la VI Directiva. El Gobierno francés precisó que la prorrata de deducción se aplicaba únicamente a los sujetos pasivos que efectuaban indistintamente operaciones gravadas y operaciones exentas de IVA (sujetos pasivos mixtos), pero no a los sujetos pasivos totales.

Tras dicha respuesta, la Comisión modificó su dictamen emitiendo un dictamen motivado complementario, reiterando únicamente la imputación basada en la limitación del derecho a deducir el IVA que grava los bienes financiados mediante subvenciones. Al no considerar satisfactoria la respuesta del Gobierno francés, la Comisión decidió interponer recurso por incumplimiento.

3. Cuestiones planteadas

Mediante su recurso, la Comisión de las Comunidades Europeas solicita al Tribunal de Justicia que declare que la República Francesa ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del Derecho comunitario y, en particular, de los artículos 17 y 19 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 (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54), en su versión modificada por la Directiva 95/7/CE del Consejo, de 10 de abril de 1995 (DO L 102, p. 18) (en lo sucesivo, «Sexta Directiva»), al establecer una norma específica que limita el carácter deducible del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») soportado por la compra de bienes de equipo cuando éstos hayan sido financiados mediante subvenciones.

4. Fallo

El Tribunal decidió que

- 1) Declarar que la República Francesa ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del Derecho comunitario y, en particular, de los artículos 17 y 19 de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armo-

nización 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, al establecer una norma específica que limita el carácter deducible del impuesto sobre el valor añadido soportado por la compra de bienes de equipo cuando éstos hayan sido financiados mediante subvenciones.

- 2) Condenar en costas a la República Francesa.
- 3) El Reino de España soportará sus propias costas.

5. Fundamentos de la sentencia

El Tribunal de Justicia alega la jurisprudencia consolidada en torno a los artículos 17 y 19 de la Sexta Directiva. Según dicha jurisprudencia:

- 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.
- Este derecho se ejercita inmediatamente en lo que respecta a la totalidad de las cuotas soportadas en las operaciones anteriores.
- Toda limitación del derecho a la deducción del IVA incide en el nivel de la carga fiscal y debe aplicarse de manera similar en todos los Estados miembros.
- Por ello, sólo se permiten excepciones en los casos previstos expresamente por la Sexta Directiva (véanse, en particular, las sentencias Comisión/Francia, antes citada, apartados 15 a 17; BP Soupergaz, antes citada, apartado 18, y de 8 de enero de 2002, Metropol y Stadler, C-409/99, Rec. p. I-81, apartado 42).
- El derecho a deducir nace en el momento en que es exigible el impuesto deducible (artículo 17.1 de la VI Directiva).
- El artículo 17.2 de la VI Directiva autoriza al sujeto pasivo, en la medida en que los bienes y los servicios se utilicen para las necesidades de sus operaciones gravadas, a deducir del impuesto del que es deudor el IVA debido o pagado por los bienes que le hayan sido o le vayan a ser entregados y por los servicios que le hayan sido o le vayan a ser prestados por otro sujeto pasivo.
- Los sujetos pasivos mixtos deben calcular el derecho de deducción según una prorratea determinada conforme al artículo 19 de esta misma Directiva.
- El referido artículo 17, apartado 5, párrafo tercero, faculta no obstante a los Estados miembros a prever alguno de los otros métodos de determinación del derecho de deducción enumerados en dicho párrafo, en particular, el establecimiento de una prorratea separada para cada sector de actividad o la deducción por el procedimiento de

afectación real de la totalidad o de parte de los bienes y servicios a una actividad concreta.

Es importante al efecto verificar las excepciones o limitaciones a la práctica del derecho a deducir. A estos efectos resultan relevantes tanto el artículo 11.A.1.a) y 19.1 de la VI Directiva.

- El artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva dispone que las subvenciones directamente vinculadas al precio de un bien o de un servicio están sujetas a tributación al igual que éste.
- Por lo que respecta a las demás subvenciones distintas de las directamente vinculadas a los precios, entre las que se encuentran las examinadas en el presente asunto, el artículo 19, apartado 1, de la referida Directiva establece que los Estados miembros tienen la facultad de incluirlas en el denominador del cálculo de la prorrata aplicable cuando un sujeto pasivo efectúa indistintamente operaciones que conlleven derecho a deducción y operaciones exentas.

Ésta es la clave del asunto. Sólo cuando un sujeto pasivo efectúa indistintamente operaciones que conlleven derecho a la deducción y operaciones exentas, puede el Estado optar por incluirlas en el denominador del cálculo de la prorrata aplicable. En el resto de supuestos, esto es, cuando el sujeto pasivo no es un sujeto pasivo mixto, los Estados no se encuentran facultados para condicionar el importe de la deducción del IVA soportado en atención al importe de las subvenciones de capital recibidas, a pesar de que con ello intenten respetar de forma más fidedigna los objetivos de la VI Directiva.

El Tribunal es tajante al respecto:

- Dicha disposición se aplica únicamente a los sujetos pasivos mixtos.
- Sólo es aplicable a las situaciones que en ella se prevén.

El Tribunal sólo acepta estas dos incidencias de las subvenciones en el cálculo del importe del IVA soportado deducible. Llegados aquí, aunque la sexta directiva sea mejorable, esta situación no puede servir de fundamento a una limitación del derecho de deducción no previsto en dichas disposiciones.

Al efecto afirma el Tribunal, que aunque la interpretación propuesta por algunos Estados miembros permitiese alcanzar mejor determinados objetivos perseguidos por la Sexta Directiva, como la neutralidad del impuesto, sigue siendo cierto que dichos Estados no pueden eludir la aplicación de las disposiciones expresamente establecidas en ella.

... ○ ...

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera) de 6 de octubre de 2005

■ **Asunto:** C-204/03

■ **Partes:** Comisión de las Comunidades Europeas contra Reino de España

■ **Síntesis:** «Incumplimiento de Estado – Artículos 17 y 19 de la Sexta Directiva IVA – Subvenciones – Limitación del derecho a deducción»

1. Comentario

Procede reiterar en este comentario, los argumentos y consideraciones realizadas en relación con la sentencia anterior. El derecho a la deducción del IVA soportado sólo puede limitarse en los supuestos expresamente previstos por la VI Directiva. Fuera de los mismos, cualquier limitación a dicha deducción vulnera la VI Directiva a pesar de que dicha restricción esté inspirada en una interpretación más conforme con los objetivos de la Directiva, aunque contraria con las obligaciones expresamente atribuidas a los Estados por la VI Directiva.

En otro orden de consideraciones, la Sentencia objeto de Comentario es interesante por las consideraciones que realiza en torno a la limitación o falta de limitación de efectos de las sentencias en el tiempo. El Tribunal rechaza la aplicación de la doctrina de la prospectividad u otros criterios de limitación en el tiempo fijados en sentencias posteriores (Banca Popolare de Cremona, Mellicke) y considera que no procede señalar un límite temporal a los efectos del incumplimiento. España ha incumplido las exigencias de la Directiva desde el momento en que aprobó la normativa interna que limitaba el derecho a la deducción de los sujetos pasivos totales cuando obtenían subvenciones de capital y por tanto, procede otorgarles el derecho a solicitar la restitución de lo ingresado o no devuelto en contravención de las exigencias del ordenamiento comunitario. Las alegaciones de buena fe y grave trastorno económico no son tenidas en cuenta por el Tribunal que aplica la doctrina clásica de la *incertidumbre objetiva e importante en cuanto al alcance de las disposiciones en cuestión*, tal como ha sido fijada en sentencias anteriores como la Sentencia de 12 de septiembre de 2000, Comisión c. Reino Unido, apartado 92). Siendo competencia de los Estados determinar el procedimiento de restitución de las situaciones contrarias al ordenamiento comunitario, deberán seguirse las pautas fijadas por el ordenamiento jurídico español.

2. Antecedentes

El artículo 102 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE nº 312, de 29 de diciembre de 1992, p. 44247), en su versión modificada por la Ley 66/1997, de 30 de diciembre (BOE nº 313, de 31 de diciembre de 1997, p. 38517) (en lo

sucesivo, «Ley 37/1992»), estaba dedicado a la regla de prorrata de deducción de dicho impuesto. El primer apartado de este artículo preveía lo siguiente:

«La regla de prorrata será de aplicación cuando el sujeto pasivo, en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional, efectúe conjuntamente entregas de bienes o prestaciones de servicios que originen el derecho a la deducción y otras operaciones de análoga naturaleza que no habiliten para el ejercicio del citado derecho.

Asimismo, se aplicará la regla de prorrata cuando el sujeto pasivo perciba subvenciones que, con arreglo al artículo 78, apartado dos, número 3º de esta Ley, no integren la base imponible, siempre que las mismas se destinen a financiar actividades empresariales o profesionales del sujeto pasivo.»

El artículo 104 de la misma Ley se refiere a la prorrata general. Su apartado 2, número 2º, párrafo segundo, dispone lo siguiente:

«Las subvenciones de capital se incluirán en el denominador de la prorrata, si bien podrán imputarse por quintas partes en el ejercicio en el que se hayan percibido y en los cuatro siguientes. No obstante, las subvenciones de capital concedidas para financiar la compra de determinados bienes o servicios, adquiridos en virtud de operaciones sujetas y no exentas del impuesto, minorarán exclusivamente el importe de la deducción de las cuotas soportadas o satisfechas por dichas operaciones, en la misma medida en que hayan contribuido a su financiación.»

La Comisión inició el procedimiento por incumplimiento regulado en el artículo 226 CE mediante el envío, el 20 de abril de 2001, de un escrito de requerimiento al Gobierno español, en el que manifestaba que los artículos 102 y 104, apartado 2, número 2º, párrafo segundo, de la Ley 37/1992 limitan, de forma contraria a lo dispuesto en los artículos 17, apartados 2 y 5, y 19 de la Sexta Directiva, el derecho a la deducción del IVA.

El Reino de España presentó sus observaciones en respuesta a este requerimiento mediante escrito de 28 de mayo de 2001.

Al no considerar satisfactoria dicha respuesta, la Comisión emitió el 27 de junio de 2002 un dictamen motivado, en el que instaba al citado Estado miembro a adoptar las medidas necesarias para atenerse a él en un plazo de dos meses desde su notificación.

Mediante escrito de 20 de septiembre de 2002, el Reino de España contestó al dictamen motivado reiterando su disconformidad con la postura de la Comisión. Al no estar de acuerdo, la Comisión decidió presentar el recurso por incumplimiento ante el Tribunal de Luxemburgo.

3. Cuestiones planteadas

Mediante su recurso, la Comisión de las Comunidades Europeas solicita al Tribunal de Justicia que declare que el Reino de España ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del Derecho comunitario y, en particular, de los artículos 17, apartados 2 y 5, y 19 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 (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54), en su versión modificada por la Directiva 95/7/CE del Consejo, de 10 de abril de 1995 (DO L 102, p. 18) (en lo sucesivo, «Sexta Directiva»), al prever una prorata de deducción del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») soportado por los sujetos pasivos que efectúan únicamente operaciones gravadas y al instaurar una norma especial que limita el derecho a la deducción del IVA correspondiente a la compra de bienes o servicios financiados mediante subvenciones.

4. Fallo

El Tribunal de Justicia (Sala Tercera) decide:

- 1) Declarar que el Reino de España ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del Derecho comunitario y, en particular, de los artículos 17, apartados 2 y 5, y 19 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, al prever una prorata de deducción del impuesto sobre el valor añadido soportado por los sujetos pasivos que efectúan únicamente operaciones gravadas y al instaurar una norma especial que limita el derecho a la deducción del IVA correspondiente a la compra de bienes o servicios financiados mediante subvenciones.
- 2) Condenar en costas al Reino de España.

5. Fundamentos de la sentencia

La sentencia rechaza la argumentación presentada por el gobierno español, consistente en interpretar la Sexta Directiva no de forma literal, sino teniendo en cuenta los objetivos que persigue la misma y en particular el principio de neutralidad.

El Tribunal no otorga validez al argumento del gobierno español, según el cual, el artículo 11.A.1.a) de la VI Directiva introdujo una excepción a la norma establecida en el artículo 17.5 relativa a los sujetos pasivos mixtos, con lo que se permitía limitar el derecho a deducción de los sujetos pasivos totales. Tampoco considera que conceder la deducción total del IVA soportado otorga una ventaja añadida a aquellos contribuyentes que perciben subvenciones frente a aquellos contribuyentes competidores que no la perciben. En realidad, la ventaja no deriva de la deducción del IVA soportado, similar en ambos casos, sino de la concesión o no de la subvención.

El Tribunal reitera que el artículo 19 de la Sexta Directiva, titulado «Cálculo de la prorata de deducción», remite de forma expresa al artículo 17, apartado 5, de la misma Directiva, al que está íntegramente vinculado.

Por tanto, las disposiciones del artículo 19, apartado 1, segundo guión, relativas a las subvenciones que no sean las enunciadas en el artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva, esto es, a las subvenciones que no estén vinculadas al precio del bien o servicio suministrado y que no formen parte de la base imponible del IVA, deben ser interpretadas a la luz de dicho artículo 17, apartado 5. Pues bien, este último precepto sólo se refiere a los sujetos pasivos mixtos, como se desprende expresamente de su tenor literal. De ahí que el citado artículo 19, apartado 1, segundo guión, al no tratarse de una excepción aplicable a los sujetos pasivos mixtos y totales, únicamente permite limitar el derecho a deducción, mediante la toma en consideración de las subvenciones antes definidas, en el caso de los sujetos pasivos mixtos.

Por consiguiente, la norma general contenida en la Ley 37/1992, que amplía la limitación del derecho a deducción mediante su aplicación a los sujetos pasivos totales, introduce una restricción mayor que la prevista expresamente en los artículos 17, apartado 5, y 19 de la Sexta Directiva e incumple las disposiciones de dicha Directiva.

Sobre la limitación de los efectos de la sentencia en el tiempo

Conscientes de la pocas posibilidades de mantener el régimen tributario previsto en la normativa española del IVA, el Gobierno español solicitaba al Tribunal de Justicia que, caso de no compartir su interpretación, se limitara en el tiempo los efectos de la sentencia, alegando tanto la buena fe del legislador español al adoptar la normativa controvertida como los trastornos que una sentencia condenatoria del Tribunal podría causar:

Sin embargo, el Tribunal acude al carácter excepcional de dicha concesión por parte del Tribunal para denegar la solicitud. 'Sólo con carácter excepcional puede el Tribunal de Justicia, aplicando el principio general de seguridad jurídica inherente al ordenamiento jurídico comunitario, verse inducido a establecerla.'

El Tribunal realiza la siguiente argumentación:

- No puede acreditarse que las autoridades españolas fueron incitadas a adoptar una normativa o a observar una conducta contraria al derecho comunitario
- Dicha incitación no se debe a una incertidumbre objetiva e importante en cuanto al alcance de las disposiciones comunitarias en cuestión. Como no existe tal incertidumbre, no procede limitar los efectos en el tiempo de la presente sentencia.

... ○ ...

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Segunda) de 13 de octubre de 2005

■ **Asunto:** C-200/04

■ **Partes:** Finanzamt Heidelberg e Ist internationale Sprach- und Studienreisen GmbH

■ **Síntesis:** «Sexta Directiva IVA – Régimen especial de las agencias de viajes y organizadores de circuitos turísticos – Artículo 26, apartado 1 – Ámbito de aplicación – Precio global que incluye el viaje al Estado de destino y/o la estancia en éste así como las clases de lenguas – Prestación principal y prestaciones accesorias – Concepto – Directiva 90/314/CEE relativa a los viajes combinados, las vacaciones combinadas y los circuitos combinados»

1. Comentario

Esta sentencia, al igual que la anterior, versa sobre la interpretación del artículo 26 de la Directiva 77/388/CEE. Sin embargo, en este caso el Tribunal se centra en la concreción del alcance subjetivo del régimen especial, que no abarca únicamente a las empresas que tengan la consideración de 'agencias de viaje', sino también a todas aquellas entidades que realicen actividades que objetivamente sean similares a las llevadas a cabo por dichas agencias de viaje. En este sentido, viene a consolidar la doctrina formulada por la Sentencia del TJCE de 22 de octubre de 1998, asunto C-308/96.

La doctrina de la DGT española seguida hasta la fecha es plenamente compatible con el criterio establecido por el Tribunal de Luxemburgo en dicha sentencia. Varios ejemplos pueden traerse a colación: la Consulta 0552-99 de 19 de abril de 1999, la Consulta 1553-02 de 15 de octubre de 2002, o la Consulta 2157-00 de 23 de noviembre de 2000, todas ellas de la SG de Impuestos sobre el Consumo (y consultables a través de la página de la AEDAF, www.aedaf.es). En una de ellas se consideró aplicable el régimen a una entidad, no considerada como agencia de viajes que organizaba en nombre propio cursos en el extranjero que comprendían servicios de transporte, alojamiento, manutención, enseñanza, etc.) en cuya organización utilizaba bienes que le eran entregados o servicios que le eran prestados por otros empresarios o profesionales.

2. Antecedentes

La sentencia del TJCE tiene por objeto la resolución de una decisión prejudicial planteada por el Bundesfinanzhof alemán en resolución de 18 de marzo de 2004.

Ist es una sociedad alemana de responsabilidad limitada. En el marco de sus actividades, consistentes en ofrecer a sus clientes estancias en el extranjero de tres a diez meses para

aprendizaje de lenguas a cambio de un precio global, ofrece a sus clientes, entre otros, los programas denominados «High-School» y «College». El programa High-School se destina a alumnos entre 15 y 18 años: los candidatos interesados remiten un formulario de candidatura y una vez seleccionados, iSt se compromete a conseguir una plaza de alumno en la high school elegida. Cuando el programa se realiza en Estados Unidos, el alumno se aloja durante su estancia, en una familia de acogida, seleccionada con ayuda de una organización local asociada con iSt. Esta organización pone a disposición del alumno a un interlocutor en la localidad donde se encuentren la «high school» y la residencia de la familia de acogida. A través de la misma organización, el alumno puede realizar también, junto con otros alumnos que participen en un intercambio escolar, un viaje en autobús o avión para visitar el Estado de acogida.

El precio global propuesto por iSt en estas condiciones incluye el vuelo de ida de Frankfurt am Main a Estados Unidos y el vuelo de vuelta, con un guía, los vuelos de conexión dentro de Alemania, los vuelos de conexión en Estados Unidos y los vuelos de vuelta, el alojamiento y la manutención por la familia de acogida, las clases en la «high school» elegida, la asistencia prestada por la organización asociada y por sus colaboradores locales durante la estancia, las reuniones preparatorias, el material de apoyo y el seguro de anulación del viaje.

El programa 'College' está destinado a los estudiantes y alumnos que han concluido la enseñanza secundaria. En este caso Hist. Realiza aportaciones a una organización asociada por sus servicios, las tasas de matrícula en el 'college' elegido la garantía de plazas en el mismo y su admisión en éste durante un período de uno a tres trimestres. Los propios participantes reservan los vuelos y reciben alojamiento y manutención no en las familias de acogida sino en el «college» elegido.

Inicialmente el Finanzamt Heidelberg consideró que las prestaciones realizadas por iSt constituían prestaciones de viaje y posteriormente modificó su calificación, considerándolas servicios con fines educativos o de formación. A resultas, las prestaciones debían quedar exentas, por lo que no era posible a iSt deducir las cuotas de IVA soportadas, reduciendo el IVA pagado en exceso declarado por iSt durante 1995 a 1997. iSt consideró en cambio que los servicios prestados eran servicios de viaje y que no procedía aplicar la restricción de la deducción del IVA soportado. El Finanzgericht otorgó la razón a iSt, considerando los servicios como servicios de viajes, por lo que el Finanzamt planteó recurso ante el Bundesfinanzhof, decidiendo éste plantear cuestión prejudicial.

3. Cuestiones planteadas

El Bundesfinanzhof plantea la siguiente cuestión:

«¿Se aplica también el régimen especial de las agencias de viajes, que establece el artículo 26 de la Directiva 77/388/CEE, a las operaciones de un organizador de los programas denominados "High-School" y "College", que incluyen una estancia en el extranjero de entre tres y diez meses, son ofrecidos a los participantes por el organizador en su propio nombre y comprenden servicios prestados por otros sujetos pasivos?»

4. Fallo

El artículo 26 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 se aplica a un operador económico que ofrece servicios como los programas «High-School» y «College», consistentes en la organización de viajes lingüísticos y de estudios en el extranjero y que, como contraprestación al pago de un precio global, suministra en su propio nombre a sus clientes una estancia en el extranjero de tres a diez meses y recurre a tal efecto a las prestaciones de servicios de otros sujetos pasivos.

5. Fundamentos de la sentencia

El Tribunal analiza si el artículo 26.1 dedicado al régimen especial de agencias de viaje resulta aplicable a un caso como el de autos.

Para ello analiza si la sociedad que presta dichos servicios,

- actúa en su propio nombre y
- si tiene la condición de operador económico comprendido en el régimen especial de las agencias de viajes, y
- utiliza para sus operaciones suministros servicios de otros sujetos pasivos.

En relación con el primer requisito, debe ser el juez nacional el que analice según las circunstancias del caso concreto, si de la naturaleza de las obligaciones contractuales del operador económico frente a sus clientes se cumple o no dicho requisito.

Para saber si se cumple el segundo, el Tribunal recuerda la jurisprudencia del TJCE: los servicios prestados por las agencias de viajes y los organizadores de circuitos turísticos se caracterizan por el hecho de que, la mayoría de las veces, se componen de múltiples prestaciones, especialmente en materia de transporte y alojamiento, que se realizan tanto dentro como fuera del territorio del Estado miembro en el que la empresa tiene su domicilio o un establecimiento permanente. La aplicación de las normas del régimen común relativas al lugar de imposición, a la base imponible y a la deducción del impuesto soportado toparía, debido a la multiplicidad y ubicación de las prestaciones proporcionadas, con dificultades prácticas para esas empresas, que podrían obstaculizar el ejercicio de su actividad. Con la finalidad de adaptar las normas aplicables al carácter específico de dicha actividad el legislador comunitario ha establecido en los apartados 2, 3 y 4 del artículo 26 de la Sexta Directiva un régimen especial de IVA.

Dichas razones subyacentes del régimen especial son igualmente válidas en el supuesto en que el operador económico no sea una agencia de viajes o un organizador de circuitos turísticos en el sentido generalmente dado a estos términos, pero efectúe operaciones idénticas en el marco de otra actividad. En efecto, una interpretación que reserve la apli-

cación del artículo 26 de la Sexta Directiva únicamente a los operadores económicos que sean agencias de viajes u organizadores de circuitos turísticos en el sentido generalmente dado a estos términos daría lugar a que prestaciones idénticas estuviesen comprendidas dentro del ámbito de aplicación de disposiciones diferentes según el estatuto formal del operador económico (sentencia Madgett y Baldwin, apartados 20 y 21).

En relación con los programas 'High-School' y 'College', el Tribunal considera que iSt efectúa operaciones idénticas o al menos comparables a las de una agencia de viajes o un organizador de circuitos turísticos. En efecto, ofrece prestaciones de servicios relacionadas con el viaje en avión de sus clientes y/o a la estancia de éstos en el Estado de destino y, para prestar servicios generalmente relacionados con este tipo de actividad, recurre a otros sujetos pasivos en el sentido del artículo 26 de la Sexta Directiva, a saber, una organización local asociada y compañías aéreas.

En relación al tercer requisito el Tribunal señala que cuando las prestaciones adquiridas a terceros representan en comparación con otras prestaciones de estos operadores una parte menor del importe del precio global, y dichas prestaciones adquiridas a terceros no constituyen para la clientela un fin en sí, sino el medio de disfrutar en mejores condiciones del servicio principal de este operador, dichas prestaciones son meramente accesorias respecto a las prestaciones propias y no procede gravar al operador económico con arreglo al artículo 26 de la Sexta Directiva.

Sin embargo, considera que en el supuesto de hechos las prestaciones de viaje ofrecidas no tienen un carácter marginal o meramente accesorio. Hay que observar a este respecto que, dado que un operador económico como iSt ofrece a sus clientes de forma habitual, además de prestaciones relacionadas con la formación y educación lingüísticas de sus clientes, prestaciones de viaje cuya realización no puede dejar de tener una repercusión considerable en el precio global practicado, como el viaje al Estado de destino y/o la estancia en éste, estas prestaciones no pueden asimilarse a prestaciones de servicios meramente accesorias. En efecto, como se deduce de la resolución de remisión, las prestaciones de que se trata no representan una parte meramente marginal con respecto al importe correspondiente a la prestación relacionada con la formación y educación lingüísticas que iSt ofrece a sus clientes.

La accesoriedad se mide, por tanto, en relación al valor relativo de los servicios en el importe final de la base imponible. De ahí que, el artículo 26 de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que se aplica a un operador económico como iSt que ofrece de forma habitual a sus clientes, a cambio del pago de un precio global, además de prestaciones relacionadas con la formación y educación lingüísticas de éstos, prestaciones adquiridas a otros sujetos pasivos, como el viaje al Estado de destino y/o la estancia en éste.

El Tribunal desatiende, de este modo los argumentos presentados por algunos Estados miembros para precisar el alcance de la accesoriedad respecto de la actividad principal. A juicio del Tribunal, si se acogieran las observaciones presentadas a este respecto, en particular por el Gobierno alemán, el artículo 26 de la Sexta Directiva se aplicaría en función

del objetivo del viaje propuesto y de la duración de la estancia en el Estado de destino. Tal interpretación tendría como resultado añadir un requisito adicional en lo que atañe a la posible aplicación del citado artículo. Además, este requisito adicional crearía una distorsión de competencia entre dichos operadores, poniendo en peligro la aplicación uniforme de la citada Directiva.

Considera el Tribunal, asimismo, que la aplicación del régimen especial de agencias de viaje no se realiza en atención a la aplicación o no de determinadas exenciones a las actividades asociadas. El único criterio relevante para las operaciones de un operador económico relativas a los suministros y servicios de tercero es el basado en la naturaleza, accesoria o no, de la prestación de viaje.

El artículo 26 de la Sexta Directiva es un régimen especial de tributación y no un régimen específico de exención aplicable a determinadas actividades efectuadas por dichos operadores.

Ahora bien, según se infiere del artículo 26.3 de la Sexta Directiva, el legislador comunitario no ha excluido la posibilidad de aplicar disposiciones del régimen de exención del IVA previsto por dicha Directiva en el marco de operaciones efectuadas con arreglo al artículo 26 de ésta.

Sin embargo, no cabe invocar en modo alguno el apartado 3 del artículo 26 de la Sexta Directiva para sostener que el régimen especial de las agencias de viajes previsto por ésta no es aplicable en el presente caso debido a que las operaciones efectuadas por iSt están exentas, habida cuenta de su objeto o de su naturaleza. En efecto, conforme al citado artículo 26, apartado 3, el criterio relevante en virtud del cual una operación puede quedar exenta del IVA con arreglo a dicha disposición no tiene en cuenta, como alega el Gobierno alemán, el objeto o la naturaleza de la operación efectuada, sino el lugar de ejecución de la prestación.

De ahí que, aunque las operaciones efectuadas por iSt relativas a la formación y educación lingüísticas de sus clientes estuviesen comprendidas entre las operaciones exentas con arreglo al artículo 13, parte A, apartado 1, letra i), de la Sexta Directiva, este artículo no podría aplicarse, en la medida en que de la resolución de remisión se desprende que iSt es una sociedad mercantil y no una entidad de Derecho público o un organismo comparable a aquellos a que se refiere el citado artículo. La aplicación de las disposiciones de este mismo artículo a una sociedad como iSt implicaría una interpretación amplia del régimen de exención previsto por la mencionada Directiva, que sería contraria a los criterios interpretativos propugnados para las exenciones. .

... ○ ...

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera) de 27 de octubre de 2005

■ **Asunto:** C-41/04

■ **Partes:** Levob Verzekeringen BV, OV Bank NV y Staatssecretaris van Financiën

■ **Síntesis:** «Sexta Directiva IVA – Artículos 2, 5, 6 y 9 – Suministro de software incorporado en un soporte – Adaptación posterior del software a las necesidades específicas del adquirente – Prestación imponible única – Prestación de servicios – Lugar de la prestación»

I. Comentario

El Tribunal de Luxemburgo tiene ocasión en la presente decisión de profundizar los criterios que permiten considerar cuándo existe una única prestación imponible a pesar de existir varios acuerdos entre las mismas partes contratantes. A estos efectos realiza las siguientes puntualizaciones:

- Como criterio general, cada operación debe normalmente considerarse distinta e independiente.
- La estipulación contractual de precios distintos para operaciones separadas no es determinante, ni puede desvirtuar el vínculo objetivo que exista en el seno de una operación económica única.
- Sin embargo, una prestación unitaria *desde el punto de vista económico* no debe desglosarse artificialmente para no alterar la funcionalidad del sistema del IVA.
- La prestación unitaria o única existe cuando los diferentes actos o elementos que el sujeto pasivo realiza para el consumidor se encuentran tan estrechamente ligados que objetivamente forman una sola prestación económica indisoluble cuyo desglose resultaría artificial.

A su vez, el Tribunal realiza interesantes aportaciones en torno a la consideración como accesoria de una prestación respecto de otra.

- El hecho de que una prestación, individualmente considerada y sin referencia a otra prestada por el mismo sujeto pasivo, no presente ninguna utilidad para la actividad económica del consumidor, resulta un criterio válido para identificar la accesoriedad y considerar dicha prestación junto con la principal como una única prestación a efectos de IVA.

- Asimismo, el alcance y el coste de las adaptaciones del software estándar para dotar de utilidad económica al mismo al consumidor constituyen también elementos pertinentes.

Finalmente, pero no por ello menos importante, dado que constituye el objeto central de la cuestión planteada por el Tribunal nacional remitente, la de determinar si una prestación compuesta por una entrega de software y su posterior adaptación a las necesidades constituye una prestación de servicios. La cuestión es relevante para determinar la calificación a efectos del IVA y de forma indirecta, para concretar la base imponible, el tipo de gravamen, o el lugar de realización de la prestación.

2. Antecedentes

La presente sentencia tiene por objeto petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 234 CE, por el Hoge Raad der Nederlanden (Países Bajos), mediante resolución de 30 de enero de 2004, recibida en el Tribunal de Justicia el 2 de febrero de 2004. La petición versa sobre la interpretación de los artículos 2, punto 1, 5, apartado 1, 6, apartado 1, y 9 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, en relación con diversas operaciones que incluían la adquisición de software, la posterior adaptación de éste a las necesidades de Levob, su instalación y la formación del personal de Levob para su utilización.

Levob, domiciliada en Amersfoort (Países Bajos), se dedica a la actividad aseguradora. El 2 de octubre de 1997, celebró un contrato (en lo sucesivo, «contrato») con la empresa Financial Data Planning Corporation (en lo sucesivo, «FDP»), domiciliada en Estados Unidos. Con arreglo a dicho contrato, FDP se comprometía a suministrar a Levob un programa informático que comercializa entre compañías aseguradoras de Estados Unidos (en lo sucesivo, «software estándar»). Levob adquiría una licencia intransferible para el uso de dicho software por tiempo indefinido, a cambio del pago de un precio de 713.000 USD, de los que 101.000 USD debían pagarse a la firma del contrato y el saldo restante en 17 mensualidades de 36.000 USD. El precio de la licencia debía facturarse separadamente de las demás cantidades adeudadas en virtud del contrato. Éste estipulaba asimismo que la licencia comenzaba en Estados Unidos y que Levob actuaba como importador del bien en los Países Bajos. El contrato estipulaba, además, que FDP adaptaría el software estándar de forma que Levob pudiese utilizarlo para la gestión de los contratos de seguro que comercializa. Se trataba fundamentalmente de traducir dicho programa al neerlandés y de introducir las modificaciones que imponía la circunstancia de que, en los Países Bajos, intervienen intermediarios en el marco de tales contratos de seguro. El precio de esta adaptación debía situarse dentro de una horquilla comprendida entre 793.000 USD como mínimo y 970.000 USD como máximo, en función de las especificaciones definitivas a determinar por las partes durante la ejecución del contrato. Además, FDP se comprometía a instalar el software de base junto con su adaptación en el sistema informático de Levob y a impartir cinco días de formación al personal de ésta, a cambio de dos pagos de 7.500 USD, respectivamente. Por último, el contrato preveía asimismo que el software adaptado sería sometido a un examen de aceptación integral entre las partes.

Levob no incluyó las cantidades pagadas por el software estándar en sus declaraciones de IVA, y posteriormente, exigió que le giraran a posteriori liquidaciones complementarias por los importes pagados en concepto de adaptación del software, de instalación de éste y de formación impartida por FDP. Sin embargo, la Administración tributaria practicó liquidaciones complementarias por la totalidad de las cantidades pagadas por Levob en ejecución del contrato, al considerar que el servicio proporcionado consistía en una única prestación. Desestimada la pretensión del contribuyente, y planteado recurso de casación, el Hoge Raad der Nederlanden decide plantear cuestión prejudicial.

3. Cuestiones planteadas

En estas circunstancias, el Hoge Raad der Nederlanden decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las cuestiones prejudiciales siguientes:

«1) a) ¿Deben interpretarse los artículos 2, punto 1, y 5, apartado 1, en relación con el artículo 6, apartado 1, de la Sexta Directiva en el sentido de que una adquisición de software, como la realizada en el presente asunto, con arreglo a condiciones como las que son objeto de litigio en el presente procedimiento –se pactaron contraprestaciones independientes, por una parte, por el software estándar, incorporado en un soporte informático, desarrollado y comercializado por el proveedor; y por otra, por la posterior adaptación de dicho programa a las necesidades del comprador–, debe considerarse una única prestación?

b) En caso de respuesta afirmativa a la cuestión anterior; ¿deben interpretarse las disposiciones citadas de modo que dicha prestación deba calificarse de servicio (en el que queda comprendida la entrega del bien, es decir, el soporte)?

c) En caso de respuesta afirmativa a la última cuestión, ¿debe interpretarse el artículo 9 de la Sexta Directiva (en su versión aplicable hasta el 6 de mayo de 2002) en el sentido de que ese servicio se considera prestado en el lugar mencionado en el apartado 1 de dicha disposición?

d) En caso de respuesta negativa a la cuestión anterior; ¿qué letra del artículo 9, apartado 2, de la Sexta Directiva es aplicable?

2) a) En caso de respuesta negativa a la primera cuestión, letra a), ¿deben interpretarse las disposiciones enumeradas en dicha cuestión en el sentido de que la entrega del software no adaptado, incorporado en un soporte informático, debe considerarse una entrega de un bien material y el precio pactado por separado constituye la contraprestación en el sentido del artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva?

b) En caso de respuesta negativa a esta cuestión ¿debe interpretarse el artículo 9 de la Sexta Directiva en el sentido de que el servicio se considera prestado en el lugar señalado en el apartado 1 de dicha disposición o bien en uno de los lugares indicados en el apartado 2?

- c) El criterio aplicable a la entrega del software estándar, ¿también resulta aplicable al servicio consistente en la adaptación del software?»

4. Fallo

- 1) El artículo 2, punto 1, de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, debe interpretarse en el sentido de que cuando dos o varios elementos o actos que el sujeto pasivo realiza para el consumidor; considerado como un consumidor medio, se encuentran tan estrechamente ligados que objetivamente forman, desde el punto de vista económico, un todo cuya disociación resultaría artificial, el conjunto de tales elementos o actos constituye una prestación única a efectos de la aplicación del impuesto sobre el valor añadido.
- 2) Así ocurre en el caso de una operación mediante la cual un sujeto pasivo suministra a un consumidor un software estándar previamente desarrollado y comercializado, incorporado en un soporte informático, y la posterior adaptación de dicho software a las necesidades específicas del comprador, aunque se paguen distintos precios.
- 3) El artículo 6, apartado 1, de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que una prestación única como la contemplada en el punto 2 del presente fallo debe calificarse como «prestación de servicios» cuando se ponga de manifiesto que la adaptación de que se trata no es ni menor ni accesoria, sino que, por el contrario, reviste un carácter predominante; así ocurre en particular cuando a la vista de elementos como su alcance, su coste o su duración, dicha adaptación revista una importancia decisiva para que el adquirente pueda utilizar un software a medida.
- 4) El artículo 9, apartado 2, letra e), tercer guión, de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que se aplica a una prestación de servicios única como la contemplada en el punto 3 del presente fallo hecha a un sujeto pasivo establecido en la Comunidad, pero fuera del país de quien la presta.

5. Fundamentos de la sentencia

A la primera cuestión.

La primera cuestión exige plantear si la adquisición de un software estándar desarrollado y comercializado por el proveedor e incorporado en un soporte informático, y la posterior adaptación de dicho programa por el proveedor a las necesidades específicas del comprador; a cambio del pago de precios distintos, en las circunstancias del procedimiento principal, deben considerarse dos prestaciones distintas o una prestación única y, en este último caso, si dicha prestación única debe calificarse como prestación de servicios.

La decisión afecta a la determinación del lugar de las operaciones sujetas, el tipo impositivo así como la concreción de las exenciones aplicables.

La cuestión la decide el Tribunal en torno a la interpretación de la individualización de operaciones (existencia de una o varias prestaciones), de la existencia de prestaciones accesorias, y de la posible calificación de la prestación resultante como prestación de servicios. (párrafo 19).

Para determinar si se trata de dos o más prestaciones distintas o de una prestación única, debe considerarse que cada operación debe normalmente considerarse distinta e independiente y que, por otra, la operación constituida por una única prestación desde el punto de vista económico no debe desglosarse artificialmente para no alterar la funcionalidad del sistema del IVA, es importante buscar, en primer lugar, los elementos característicos de la operación controvertida para determinar si el sujeto pasivo realiza para el consumidor, considerado como un consumidor medio, varias prestaciones principales distintas o una prestación única.

Para ello, el Tribunal recoge la doctrina vertida en sentencias anteriores, como en CPP, o en Primback, para considerar que existe una prestación única en particular; en el caso de que deba considerarse que uno o varios elementos constituyen la prestación principal, mientras que, a la inversa, uno o varios elementos deben ser considerados como una o varias prestaciones accesorias que comparten el tratamiento fiscal de la prestación principal. Lo mismo ocurre cuando dos o varios elementos o actos que el sujeto pasivo realiza para el consumidor, considerado como un consumidor medio, se encuentran tan estrechamente ligados que objetivamente forman una sola prestación económica indisoluble cuyo desglose resultaría artificial.

De ahí que considera que en el supuesto de hechos, el objeto de las prestaciones es suministrar una aplicación informática específicamente adaptada a las necesidades de dicho consumidor. Considera el Tribunal que no puede considerarse, sin caer en la artificiosidad, que dicho consumidor adquirió del mismo proveedor, primero, un software preexistente que, tal como se encontraba, no presentaba ninguna utilidad para su actividad económica, y, sólo después, las adaptaciones que podían conferir tal utilidad al referido software.

A la cuestión de la localización de la prestación de servicios única.

El Tribunal recuerda que las reglas de localización del IVA tienen como efecto 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.

A su vez, el Tribunal considera que el artículo 9.1 de la Directiva no es prevalente frente al artículo 9.2 de la Directiva. El artículo 9.2.e), segundo guión no debe interpretarse en sentido estricto, tal como señala una jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia.

El Tribunal considera aplicable para determinar el lugar de prestación de dichos servicios de adaptación de software el artículo 9.2.e) tercer guión. De acuerdo con este precepto 'las prestaciones de los consejeros, ingenieros, gabinetes de estudios, abogados, expertos

contables y otras prestaciones similares, así como el tratamiento de datos y el suministro de informaciones' deben considerarse realizados en el 'lugar en el que el destinatario de dichos servicios tenga establecida la sede de su actividad económica o posea un establecimiento permanente al que vaya dirigida la prestación o, en defecto de una u otro, el lugar de su domicilio o de su residencia habitual'.

A tal efecto, el Tribunal realiza la siguiente consideración: A este respecto debe señalarse, en particular, que las ciencias informáticas, entre ellas la programación y el desarrollo de software, ocupan un lugar importante en la formación impartida a los jóvenes ingenieros y que a menudo constituyen incluso una de las distintas ramas de especialización que se les ofrecen durante dicha formación.

Por lo tanto, una prestación como la adaptación de una aplicación informática a las necesidades específicas de un consumidor puede ser efectuada tanto por ingenieros como por otras personas con una formación que les permita responder a esa finalidad.

De esta consideración, el Tribunal considera que la prestación objeto de enjuiciamiento forma parte de las *efectuadas por ingenieros o de las que son similares a la actividad de un ingeniero*.

El Tribunal no formula argumentos en torno a la primera cuestión, al responderse de forma afirmativa a la primera cuestión, letra a).

... ○ ...

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera) de 10 de noviembre de 2005

■ **Asunto:** C-197/04

■ **Partes:** Comisión de las Comunidades Europeas contra República Federal de Alemania

■ **Síntesis:** «Incumplimiento de Estado – Impuestos que gravan el consumo de labores de tabaco – Tributación diferenciada de los cigarrillos y de los rollos de tabaco “West Single Packs”

I. Comentario

La sentencia aclara la distinción existente entre los 'rollos de tabaco' y la 'picadura fina de tabaco destinada a liar cigarrillos' a efectos de la aplicación del tipo impositivo correspon-

diente a la imposición sobre las labores del tabaco. Los rollos de tabaco tienen la consideración de 'cigarrillos' y debe aplicárseles su tipo de gravamen correspondiente.

Para ello el Tribunal interpreta el artículo 4.1.b) de la Directiva 95/59, de forma sistemática y atendiendo a la evolución legislativa, considerando que la fabricación de un cigarrillo a partir del componente elaborado 'West Single Packs' implica una manipulación no industrial sencilla, que consiste simplemente en introducir dicho componente, con su funda de alumnito en una funda de papel para cigarrillos, y después en retirar dicha funda dejando el tabaco dentro del tubo. Esta operación supone una simple manipulación no industrial cumpliendo todos los criterios para considerarse como cigarrillos a efectos impositivos.

2. Antecedentes

El artículo 2, apartado 2, punto 2, de la Tabaksteuergesetz Alemana (Ley reguladora de los impuestos sobre el tabaco), adapta el Derecho interno alemán al artículo 4, apartado 1, letra b), de la Directiva 95/59, utilizando términos sustancialmente idénticos a los de ésta.

El artículo 4, apartado 1, puntos 1 y 3, de dicha Ley establecía los tipos de los impuestos especiales sobre los cigarrillos y la picadura fina de tabaco. Dichos tipos se ajustaban a los tipos mínimos fijados por la normativa comunitaria.

Consta en autos que, en la República Federal de Alemania, se aplicaba a los «West Single Packs» el tipo más reducido, correspondiente a la picadura fina de tabaco destinada a liar cigarrillos, a pesar de que la autorización para aplicar el tipo más reducido correspondiente a la picadura fina había expirado el 31 de diciembre de 2001.

Ante dicho incumplimiento, la Comisión envió escrito de requerimiento para terminar con la infracción de las Directivas 95/59 y 92/79. En su respuesta de 18 de diciembre de 2002, el Gobierno alemán manifestó su disconformidad con la imputación formulada por la Comisión. Ésta le dirigió a continuación un dictamen motivado, mediante escrito de 11 de julio de 2003, en el cual le instaba a adoptar las medidas necesarias para poner término a dicha infracción en un plazo de dos meses contados a partir de la notificación del referido dictamen. Al mantenerse en su postura el Gobierno alemán, la Comisión decidió interponer recurso de incumplimiento.

3. Cuestiones planteadas

Mediante su recurso, la Comisión de las Comunidades Europea solicita al Tribunal de Justicia que declare que la República Federal de Alemania ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 4, apartado 1, letra b), 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 (DO L 291, p. 40), y del artículo 2, párrafo primero, de la Directiva 92/79/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, relativa a la aproximación de los impuestos sobre los cigarrillos (DO L 316, p. 8), al haber aplicado a los rollos de tabaco comercializados con la denominación

«West Single Packs» el tipo impositivo que se aplica a la picadura fina de tabaco destinado a liar cigarrillos.

4. Fallo

El Tribunal de Justicia (Sala Primera) decide:

Declarar que la República Federal de Alemania ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 4, apartado 1, letra b), 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 y del artículo 2, párrafo primero, de la Directiva 92/79/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, relativa a la aproximación de los impuestos sobre los cigarrillos, al haber aplicado a los rollos de tabaco comercializados con la denominación «West Single Packs» el tipo impositivo que grava la picadura fina de tabaco destinada a liar cigarrillos.

Condenar en costas a la República Federal de Alemania.

5. Fundamentos de la sentencia

El Tribunal considera que los rollos de tabaco 'West Single Packs' constituyen cigarrillos a efectos de la Directiva. Se basa para ello en los siguientes argumentos:

- Una lectura sistemática de los distintos puntos de la Directiva (artículos 4 a 6 y Considerando decimocuarto) pone de manifiesto que el legislador comunitario pretendió establecer una nítida distinción entre, por un lado, los «rollos» elaborados de tabaco que se consideran como cigarrillos y, por otro lado, el tabaco para fumar «destinado a liar cigarrillos». De esta forma, se lleva a cabo una clara distinción material entre el tabaco ya elaborado por el fabricante en una unidad que tenga la forma y la dimensión de un cigarrillo y el tabaco a granel al cual el fumador debe dar esta forma.
- La interpretación queda corroborada por la evolución legislativa en materia de impuestos distintos de los impuestos sobre el volumen de negocios que gravan el consumo de labores de tabaco.
- Es necesario, además, comprobar que los rollos de tabaco se introduzcan en fundas de cigarrillos 'mediante una simple manipulación no industrial' para ser considerados cigarrillos a efectos impositivos. El Tribunal lo considera probado mediante 'la demostración efectuada por el agente de la Comisión durante la vista', implicando una simple manipulación no industrial.

... ○ ...

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera) de 1 de diciembre de 2005

■ **Asunto:** C-394/04 y C-395/04

■ **Partes:** Diagnostiko & Therapeftiko Kentro Athinon-Ygeia AE e Ypourgos Oikonomikon,

■ **Síntesis:** «Sexta Directiva IVA – Artículo 13, parte A, apartado 1, letra b) – Exenciones – Prestaciones relacionadas directamente con servicios de hospitalización o de asistencia sanitaria – Prestación de servicios telefónicos y de alquiler de aparatos de televisión a las personas hospitalizadas – Suministro de camas y comidas a sus acompañantes»

1. Comentario

La presente sentencia constituye una aclaración de la extensión y alcance de la exención relativa a los servicios de hospitalización y asistencia sanitaria, que no afecta a determinados servicios prestados por la entidad que no se consideren indispensables para alcanzar los objetivos terapéuticos perseguidos por los servicios de hospitalización y asistencia sanitaria y no estén esencialmente destinados a procurar ingresos suplementarios a su proveedor.

Constituye pues, un desarrollo de otras sentencias dictadas en relación con el mismo asunto, como las sentencias de 11 de enero de 2001, Comisión c. Francia, o de 6 de noviembre de 2003, Dornier, C-45/01, en especial apartados 33 a 35.

Para dictar la misma, el Tribunal se apoya en el concepto de accesoriedad, precisado por la propia sentencia Dornier; lo cual implica determinar si la operación constituye para sus destinatarios un medio de disfrutar en mejores condiciones de otras prestaciones o un fin en sí misma.

2. Antecedentes

El Asunto versa sobre la interpretación del artículo 13.A.1.b) de la Sexta Directiva del IVA.

Dichas cuestiones se suscitaron en el marco de los litigios entre Diagnostiko & Therapeftiko Kentro Athinon-Ygeia AE (en lo sucesivo, «Ygeia»), una persona jurídica de Derecho privado cuyo objeto social consiste en prestar asistencia hospitalaria y sanitaria, y el Ypourgos Oikonomikon (Ministro de Hacienda), relativos a la negativa del Dimosia Oikonomiki Ypiresia Forologias Anonymon Emborikon Etairion Athinon (administración tributaria de Atenas responsable de la fiscalidad de las sociedades anónimas) a exonerar del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») la prestación de servicios telefónicos y de alquiler de aparatos de televisión a las personas hospitalizadas, así como el suministro de camas y comidas a sus acompañantes, en tanto que operaciones relacionadas directamente con servicios de hospitalización y asistencia sanitaria.

A raíz de una inspección de los libros de contabilidad de Ygeia relativos a los períodos impositivos correspondientes a los años 1992 y 1993, el Dimosia Oikonomiki Ypiresia Forologias Anonymon Emborikon Etairion Athinon estimó que los ingresos percibidos por aquella, por una parte, por la prestación de servicios telefónicos y de alquiler de aparatos de televisión a las personas hospitalizadas y, por otra, por el suministro de camas y comidas a sus acompañantes debían estar sujetos al IVA, puesto que no podía considerarse que dichas prestaciones estuvieran relacionadas directamente con los servicios de hospitalización y asistencia sanitaria. En consecuencia, se giraron liquidaciones complementarias a dicha sociedad mediante dos decisiones distintas, correspondientes a cada uno de los dos años en cuestión.

Recurrida la decisión ante el Tribunal Contencioso-Administrativo de Primera Instancia de Atenas, y posteriormente apelada la sentencia ante el Tribunal Contencioso-Administrativo de Apelación de Atenas, ambos Tribunales desestimaron las pretensiones de Ygeia, al considerar que las prestaciones controvertidas, en la medida en que tienen por finalidad facilitar la estancia de los enfermos en los establecimientos hospitalarios sin contribuir a los cuidados que se les prestan, no pueden considerarse relacionadas directamente con la hospitalización. Ygeia recurrió en casación ante el Consejo de Estado que plantea cuestión prejudicial para saber si ‘las prestaciones controvertidas entran o no en el concepto de «prestaciones [...] relacionadas directamente» con los servicios de hospitalización y atención sanitaria.’

3. Cuestiones planteadas

El Tribunal nacional plantea las siguientes cuestiones:

«¿Debe considerarse que las prestaciones realizadas por las personas mencionadas en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra b), de la [Sexta Directiva], que consisten, por una parte, en la concesión del uso del teléfono y de la televisión a los pacientes y, por otra, en el suministro de comidas y camas a sus acompañantes, están relacionadas directamente con los servicios de hospitalización y asistencia sanitaria, con arreglo a la citada disposición, por ser accesorias respecto de dichos servicios e indispensables para los mismos?»

4. Fallo

El Tribunal de Justicia (Sala Tercera) declara:

- 1) La prestación, por las personas a que se refiere el artículo 13, parte A, apartado 1, letra b), de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, de servicios telefónicos y de alquiler de aparatos de televisión a las personas hospitalizadas, así como el suministro por estas mismas personas de camas y comidas a sus acompañantes, no constituyen, por regla general, prestaciones relacionadas directamente con los servicios de hospitalización y asistencia sanitaria en el sentido de dicha disposición. Sólo puede ser de otro

modo si dichas prestaciones son indispensables para alcanzar los objetivos terapéuticos perseguidos por los servicios de hospitalización y asistencia sanitaria y no están esencialmente destinadas a procurar a su proveedor ingresos suplementarios por la realización de operaciones en competencia directa con las de las empresas comerciales sujetas al impuesto sobre el valor añadido.

- 2) Corresponde al órgano jurisdiccional remitente, teniendo en cuenta el conjunto de los elementos concretos de los litigios de que conoce y, en su caso, el contenido de las prescripciones médicas extendidas para los pacientes de que se trate, determinar si las prestaciones realizadas cumplen esos requisitos.

5. Fundamentos de la sentencia

El Tribunal llega al fallo comentado sobre la base de los siguientes argumentos y fundamentos:

- Las exenciones previstas por el artículo 13 de la Sexta Directiva se han de interpretar estrictamente, dado que constituyen excepciones al principio general de que el IVA se percibe por cada prestación de servicios efectuada a título oneroso por un sujeto pasivo.
- La exención del artículo 13.A.1.b) referida a las prestaciones relacionadas directamente con los servicios de hospitalización y asistencia sanitaria, no puede aplicarse con prestaciones que no guarden ninguna relación con la hospitalización de los destinatarios de estas prestaciones ni con la asistencia sanitaria que puedan recibir.
- Para considerar si los servicios prestados constituyen el medio para disfrutar en mejores condiciones de los servicios de hospitalización y asistencia sanitaria prestados por el contribuyente debe tenerse en cuenta el *objetivo con el que se efectúan dichas prestaciones*, y no la voluntad del sujeto que los solicita.
- La finalidad de la exención de las prestaciones relacionadas directamente con los servicios de hospitalización y asistencia sanitaria es garantizar que la dicha asistencia no se haga inaccesible a causa del aumento de los costes de dichos servicios que se produciría si éstos, o las prestaciones relacionadas directamente con ellos, fueran sometidos al IVA.
- La asistencia sanitaria y hospitalaria afectada es la que tiene por objeto diagnosticar, tratar, y en la medida de lo posible, curar enfermedades o problemas de salud.
- En atención al objetivo de la exención, sólo las prestaciones de servicios que se inscriben lógicamente en el marco de la prestación de servicios de hospitalización y asistencia sanitaria y que constituyen una etapa indispensable en el proceso de prestación de estos servicios para alcanzar los objetivos terapéuticos perseguidos por ellos pueden constituir «prestaciones [...] relacionadas directamente» en el sentido de esta disposición.

- Debe excluirse de la exención las prestaciones de servicios que no sean indispensables para la realización de las operaciones exentas.
- Las prestaciones de servicios directamente relacionadas son aquellas que resulten imprescindibles para lograr el objetivo contemplado por las exenciones.
- Las prestaciones de servicios que únicamente contribuyan a la comodidad y el bienestar de las personas hospitalizadas no pueden, en general, ser objeto de la exención prevista en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra b), de la mencionada Directiva. Sólo si resultan indispensables para alcanzar los objetivos terapéuticos perseguidos por la hospitalización y asistencia sanitaria pueden beneficiarse de los mismos.
- Las prestaciones de servicios consistentes en prestación de servicios telefónicos, alquiler de aparatos de televisión y suministro de camas y comidas a sus acompañantes no son indispensables.
- Igualmente, conforme al artículo 13, parte A, apartado 2, letra b), segundo guión, de la Sexta Directiva, las prestaciones como las controvertidas en los asuntos principales deben también excluirse de la exención prevista en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra b), de dicha Directiva si están esencialmente destinadas a procurar a la persona que las presta ingresos suplementarios, lo que debe verificar el órgano jurisdiccional remitente sobre la base de los elementos concretos de los litigios de que conoce.

... ○ ...

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Gran Sala) de 13 de diciembre de 2005

■ **Asunto:** C-446/03

■ **Partes:** Marks & Spencer plc contra David Halsey (Her Majesty's Inspector of Taxes)

■ **Síntesis:** «Artículos 43 CE y 48 CE – Impuesto sobre sociedades – Grupos de sociedades – Consolidación fiscal – Beneficios de las sociedades matrices – Deducción de las pérdidas sufridas por una filial residente – Autorización – Deducción de las pérdidas sufridas en otro Estado miembro por una filial no residente – Exclusión»

I. Comentario

Nos encontramos, sin lugar a dudas, ante la sentencia que mayor volumen de literatura científica ha generado en los últimos tiempos en materia tributaria comunitaria. La trascendencia del asunto, así como las importantes implicaciones económicas, jurídicas e incluso políticas del tema han llevado a un desarrollo importante de comentarios, opiniones, análisis y críticas tanto al planteamiento como a las Conclusiones del Abogado General y a la propia Sentencia.

La sentencia aborda el tema de la posible discriminación y consiguiente vulneración del ordenamiento comunitario –en particular, de la libertad de establecimiento– de la denegación en sede de la sociedad matriz de un grupo empresarial de la compensación de pérdidas obtenidas por filiales residentes en otros Estados miembros, siendo que el régimen de tributación consolidada o de grupo acepta la compensación de las pérdidas de las filiales residentes en el Estado de residencia de la sociedad matriz –así como de las obtenidas por establecimientos permanentes allí ubicados– con el resto de beneficios consolidados.

El Tribunal reconoce que dicho trato diferente constituye una restricción generada por el Estado de la matriz (outbound restriction).

En una decisión ponderada, frente a las anteriores decisiones en las que el valor quasi-absoluto de las libertades fundamentales cerraba prácticamente cualquier posibilidad de las medidas tributarias discriminatorias o restrictivas, el Tribunal reconoce la validez de otorgar un trato distinto, a pesar de ser restrictivo, a las pérdidas de las filiales residentes y a las pérdidas de las filiales no residentes por parte del Estado de la sede de la entidad matriz. La necesidad de mantener el reparto de la potestad tributaria entre los Estados miembros, la necesidad de evitar la doble imputación de las pérdidas, y la necesidad de evitar el riesgo de evasión fiscal permiten justificar un trato distinto a pesar de resultar restrictivo al ejercicio de la libertad de establecimiento.

Sin embargo, a pesar de constituir razones imperativas de interés público válidas, el Tribunal va más allá y exige, en atención a las circunstancias del caso, el análisis de la norma bajo el prisma del principio de necesidad, según el cual, si se pone de manifiesto que

- se han agotado las posibilidades de tomar en cuenta las pérdidas incurridas en su Estado de residencia (por parte de la filial); y
- no existe la posibilidad de que las pérdidas de la filial extranjera puedan tenerse en cuenta en su Estado de residencia ni directamente ni por parte de terceros.

En este caso, la medida restrictiva, no resulta ajustada al principio de necesidad y en consecuencia, no puede considerarse justificada ni conforme al ordenamiento comunitario. En este caso, parece que el Tribunal no se encuentra preocupado por la posible quiebra del reparto de potestades tributarias que dicha exigencia supondría. Tampoco repara en las dificultades de implementar dichas exigencias en la normativa tributaria de los Estados miembros así como en la dificultad en proceder a una verificación y control adecuado de la misma.

A consecuencia, de dicho pronunciamiento muchos ordenamientos tributarios de los Estados miembros deberán modificar sus presupuestos de no admisibilidad de compensación de pérdidas procedentes de las filiales residentes en el extranjero. España, aún no admitiendo formalmente la compensación de dichas pérdidas, si admite en determinados supuestos su consideración indirecta, mediante la toma en consideración de la depreciación de sus valores representativos, aunque dicha norma no elimine con todos los supuestos de restricción que pueden plantearse.

2. Antecedentes

La petición planteó en el marco de un litigio entre Marks & Spencer plc (en lo sucesivo, «Marks & Spencer») y la Administración tributaria británica, relativo a la denegación por ésta de una solicitud de consolidación fiscal presentada por Marks & Spencer con el fin de deducir de su beneficio imponible en el Reino Unido las pérdidas sufridas por sus filiales establecidas en Bélgica, Alemania y Francia.

Marks & Spencer es una sociedad constituida y registrada en Inglaterra y Gales. Es la sociedad matriz de sociedades establecidas en el Reino Unido y en otros Estados. Es uno de los minoristas más importantes del Reino Unido en el ámbito de la confección, la alimentación, los artículos del hogar y los servicios financieros. Tras un proceso de implantación en otros Estados europeos, a mediados de los años noventa comenzó a producirse una tendencia al aumento de las pérdidas. En marzo de 2001, Marks & Spencer anunció el final de sus actividades en el continente europeo. A 31 de diciembre de 2001, la filial establecida en Francia había sido cedida a terceros, mientras que las demás filiales, incluidas las establecidas en Bélgica y Alemania habían cesado por completo en su actividad comercial.

A consecuencia de dicha situación, Marks & Spencer solicitó en el Reino Unido, con arreglo al artículo 6 del anexo 17 A de la ICTA, la consolidación fiscal de las pérdidas sufridas por sus filiales establecidas en Bélgica, en Alemania y en Francia durante cuatro ejercicios: los cerrados el 31 de marzo de 1998, el 31 de marzo de 1999, el 31 de marzo de 2000 y el 31 de marzo de 2001. De los autos remitidos al Tribunal de Justicia se desprende que las partes en el procedimiento principal convinieron en que las pérdidas debían determinarse con arreglo a la normativa fiscal del Reino Unido. Por lo tanto, Marks & Spencer recalculó las pérdidas sobre esta base a petición de la Administración tributaria. Dichas filiales habían ejercido sus actividades económicas en los Estados miembros en los que estaban domiciliadas, sin disponer de establecimiento permanente en el Reino Unido ni haber ejercido actividades económicas en él.

Las solicitudes de consolidación fiscal fueron denegadas ya que ésta sólo podía concederse por pérdidas registradas en el Reino Unido. Conforme a la normativa británica de consolidación, se permite a las sociedades residentes de un grupo compensar entre ellas los beneficios fiscales y las pérdidas, así como, tras la modificación legislativa a consecuencia de la sentencia ICI, a los beneficios y las pérdidas comprendidas en el ámbito de aplicación del Derecho tributario del Reino Unido (pérdidas de sucursales establecidas en el Reino

Unido y pérdidas de sociedades del grupo establecidas pueden compensarse con ganancias de la sucursal establecida).

Dicha denegación fue impugnada ante los Special Commissioners of Income y posteriormente ante la High Court of Justice of England & Wales, que resolvió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia cuestión prejudicial.

3. Cuestiones planteadas

«1) ¿Existe una restricción con arreglo al artículo 43 CE, en relación con el artículo 48 CE, y, de ser así, está justificada con arreglo al Derecho comunitario, cuando:

- las disposiciones de un Estado miembro, tales como las disposiciones aplicables en el Reino Unido en relación con la consolidación fiscal, impiden que una sociedad matriz residente a efectos fiscales en dicho Estado reduzca sus beneficios imponibles en el mismo imputándose las pérdidas registradas en otros Estados miembros por sociedades filiales residentes a efectos fiscales en dichos Estados, mientras que dicha imputación sí sería posible si las pérdidas hubieran sido registradas por sociedades filiales residentes en el Estado de la sociedad matriz, y
- el Estado miembro de la sociedad matriz:
- somete a las sociedades residentes en su territorio al impuesto sobre sociedades por la totalidad de sus beneficios, incluidos los beneficios obtenidos por sus sucursales en otros Estados miembros, contemplando mecanismos para evitar la doble imposición en relación con los impuestos soportados en otro Estado miembro y para tener en cuenta las pérdidas de las sucursales al determinar dichos beneficios imponibles;
- no somete al impuesto sobre sociedades los beneficios no distribuidos de las filiales residentes en otros Estados miembros;
- somete a la sociedad matriz al impuesto sobre sociedades por todas las cantidades que reciba en concepto de reparto de dividendos de las filiales residentes en otros Estados miembros, mientras que no somete a la sociedad matriz al impuesto sobre sociedades por las cantidades que reciba en concepto de reparto de dividendos de las filiales residentes en el Estado de la sociedad matriz, y
- permite que la sociedad matriz evite la doble imposición reconociéndole un crédito fiscal por la retención en la fuente del impuesto sobre los dividendos y por los impuestos extranjeros que hayan gravado los beneficios con cargo a los cuales las sociedades filiales residentes en otros Estados miembros repartieron dividendos?

2) a) ¿Cómo afecta, en su caso, a la respuesta a la primera cuestión el hecho de que, dependiendo de la legislación del Estado miembro de la filial, sea posible, o pueda serlo en determinadas circunstancias, deducir parcial o totalmente las pérdidas registradas por la filial de los beneficios imponibles obtenidos en el Estado de la filial?

- b) En caso de que la respuesta a la primera cuestión se vea afectada por dicha circunstancia, ¿qué trascendencia debe atribuirse, en su caso, al hecho de que:
- una filial residente en otro Estado miembro haya dejado de operar y, aunque dicho Estado permita la deducción de las pérdidas bajo determinadas condiciones, no se haya acreditado que en las circunstancias de que se trata pueda efectuarse dicha deducción;
 - una filial residente en otro Estado miembro haya sido vendida a un tercero y, aunque la legislación de dicho Estado permita que el tercero comprador deduzca las pérdidas en determinadas condiciones, no esté claro que haya ocurrido así en las circunstancias del presente asunto;
 - los mecanismos en virtud de los cuales el Estado miembro de la sociedad matriz tiene en cuenta las pérdidas registradas por sociedades residentes en el Reino Unido se apliquen con independencia de que las pérdidas puedan deducirse también en otro Estado miembro?
- c) ¿Supondría alguna diferencia la existencia de pruebas de que se obtuvo una deducción por las pérdidas en el Estado miembro de residencia de la filial y, de ser así, tendría alguna importancia el hecho de que la deducción de las pérdidas fuera obtenida posteriormente por otro grupo de sociedades no vinculado, adquirente de la filial?»

4. Fallo

Los artículos 43 CE y 48 CE no se oponen, en el estado actual del Derecho comunitario, a la normativa de un Estado miembro que excluye con carácter general la posibilidad de que una sociedad matriz residente deduzca de su beneficio imponible las pérdidas sufridas en otro Estado miembro por una filial establecida en el territorio de éste, cuando prevé tal posibilidad en el caso de pérdidas sufridas por las filiales residentes. No obstante, es contrario a los artículos 43 CE y 48 CE excluir dicha posibilidad de la sociedad matriz residente cuando, por una parte, la filial no residente ha agotado las posibilidades de que se tengan en cuenta las pérdidas sufridas en su Estado de residencia en el período impositivo correspondiente a la solicitud de consolidación y en los ejercicios anteriores y cuando, por otra parte, no existe la posibilidad de que dichas pérdidas puedan ser tendidas en consideración en su Estado de residencia en ejercicios futuros respecto de ella misma o de un tercero, en especial, en caso de cesión de la filial a éste.

5. Fundamentos de la sentencia

A la Primera Cuestión

El órgano jurisdiccional pregunta si los artículos 43 CE y 48 CE se oponen a la normativa de un Estado miembro que excluye la posibilidad de que una sociedad matriz residente deduzca de su beneficio imponible las pérdidas sufridas en otro Estado miembro por una filial establecida en éste, mientras que lo permite en el caso de pérdidas sufri-

das por una filial residente. Dicha exclusión es consecuencia del principio de territorialidad según el cual, en la medida en que los beneficios de las filiales residentes en otros Estados miembros no se someten a gravamen en el Reino Unido tampoco se toman en cuenta sus pérdidas, no resultando posible su compensación y su inclusión en el régimen de consolidación.

Para responder a dicha cuestión, el Tribunal analiza el contenido de la libertad de establecimiento, las exigencias del principio de no discriminación y la interdicción del tratamiento restrictivo a dicho contenido. Si bien las disposiciones relativas a la libertad de establecimiento, según su tenor literal, se proponen asegurar el disfrute del trato nacional en el Estado miembro de acogida, se oponen, asimismo, a que el Estado de origen obstaculice el establecimiento en otro Estado miembro de uno de sus nacionales o de una sociedad constituida de conformidad con su legislación (véase, en especial, la sentencia ICI, antes citada, apartado 21)

De ahí que considere que las normas británicas sobre consolidación fiscal constituyen una ventaja fiscal para las sociedades interesadas, puesto que al acelerar la liquidación de pérdidas de las sociedades deficitarias por medio de su imputación inmediata a los beneficios de otras sociedades de su grupo, les confiere una ventaja de tesorería. De este modo, la *exclusión de esta ventaja* en relación con las pérdidas sufridas por una filial establecida en otro Estado miembro puede suponer para ésta un obstáculo al ejercicio de su libertad de establecimiento, al disuadirla de crear filiales en otros Estados miembros.

Este diferente trato, consistente en el no otorgamiento de las ventajas a las filiales extranjeras que sí pueden disfrutar las filiales nacionales constituye una restricción a la libertad de establecimiento en el sentido de los artículos 43 CE y 48 CE, ya que establece para las pérdidas sufridas por una filial residente un trato fiscal diferente del dispensado a las sufridas por una filial no residente.

Verificada la restricción, el Tribunal analiza si es posible encontrar algún tipo de justificación. Y es ahí donde el Tribunal formula unas pautas que suponen un replanteamiento de los tradicionales criterios de justificación de las medidas restrictivas o discriminatorias y su admisibilidad para justificar las mismas.

La formulación de dichos parámetros de justificación se basa en las pautas tradicionalmente conocidas: Sólo cabe admitir una restricción de esta índole si persigue un objetivo legítimo compatible con el Tratado y se justifica por razones imperiosas de interés general. Pero, en tal caso, también es necesario que su aplicación sea adecuada para garantizar la realización del objetivo que persigue y no vaya más allá de lo necesario para alcanzar dicho objetivo.

El Tribunal reconoce la validez del principio de territorialidad como criterio para justificar una diferencia de trato incluso desde la óptica comunitaria. En Derecho tributario la residencia de los contribuyentes puede constituir un factor que justifique normas nacionales que supongan una diferencia de trato entre los contribuyentes residentes y los no residentes. No obstante, la residencia no constituye en todos los casos un factor que justifica

tal distinción. En efecto, permitir al Estado miembro de establecimiento que aplique libremente un trato diferente por el mero hecho de que el domicilio de una sociedad esté situado en otro Estado miembro dejaría sin contenido al artículo 43 CE.

El Tribunal reconoce que el Reino Unido al establecer la diferencia de tratamiento entre las pérdidas de las filiales residentes y de las filiales no residentes actúa con arreglo al principio de territorialidad consagrado por el Derecho tributario internacional y reconocido por el Derecho comunitario. Sin embargo no otorga al mismo valor absoluto para justificar la diferencia de trato.

No obstante, la circunstancia de que no grave los beneficios de las filiales no residentes de una sociedad matriz establecida en su territorio no justifica, de por sí, que la consolidación fiscal se limite a las pérdidas sufridas por las sociedades residentes.

Por ello, decide someter y analizar la diferencia de trato bajo el prisma y exigencias del principio de proporcionalidad/necesidad, puesto que la reducción de ingresos fiscales no puede considerarse una razón imperiosa de interés general susceptible de ser invocada para justificar una restricción a una libertad fundamental.

El Tribunal acepta asimismo que el mantenimiento del reparto de la potestad tributaria entre los Estados miembros podría requerir que a las actividades económicas de las sociedades establecidas en uno de dichos Estados se les aplique únicamente la normativa tributaria de éste, tanto en lo relativo a los beneficios como a las pérdidas.

Por otro lado, el Tribunal es consciente de la necesidad de establecer mecanismos que eviten el riesgo de una doble imputación de las pérdidas.

También reconoce la importancia del riesgo de evasión fiscal, puesto que la posibilidad de trasladar pérdidas de forma transfronteriza conlleva el riesgo de que las transferencias de pérdidas se organicen dentro del grupo de sociedades y se imputen a sociedades establecidas en los Estados miembros que apliquen los tipos impositivos más elevados y donde el valor fiscal de las pérdidas sea mayor.

La exclusión de la consolidación fiscal de las pérdidas sufridas por filiales no residente constituye una medida válida para hacer frente a dichas razones. De ahí que el Tribunal afirme que,

Vistos en su conjunto estos tres motivos de justificación, procede afirmar que una normativa restrictiva como la controvertida en el asunto principal persigue objetivos legítimos compatibles con el Tratado que están amparados por razones imperiosas de interés general, por un lado, y que es adecuada para garantizar la realización de dichos objetivos, por otro.

Sin embargo, como indicamos anteriormente, la validez de dichas razones como criterio de justificación necesitan adecuarse, y pasar por el tamiz, de forma adicional, del principio de proporcionalidad/necesidad. Por ello analiza a continuación si la medida restrictiva no

va más allá de lo necesario para alcanzar los objetivos perseguidos. En atención a las consideraciones efectuadas por Marks & Spencer, el Tribunal proclama:

A este respecto, el Tribunal de Justicia estima que la medida restrictiva que es objeto del asunto principal va más allá de lo necesario para alcanzar lo esencial de los objetivos perseguidos cuando:

- la filial no residente ha agotado las posibilidades de tomar en cuenta las pérdidas incurridas en su Estado de residencia en el período impositivo correspondiente a la solicitud de consolidación y en ejercicios anteriores, en su caso, mediante una transferencia de dichas pérdidas a un tercero o la imputación de éstas a los beneficios obtenidos por la filial durante ejercicios anteriores, y
- no existe la posibilidad de que las pérdidas de la filial extranjera puedan tenerse en cuenta en su Estado de residencia en ejercicios futuros respecto de ella misma o de un tercero, en especial, en caso de cesión de la filial a éste.

Cuando en un Estado miembro la sociedad matriz residente demuestra a las autoridades tributarias que se cumplen estos requisitos, resulta contrario a los artículos 43 CE y 48 CE excluir la posibilidad de que ésta deduzca de su beneficio imponible en dicho Estado miembro las pérdidas sufridas por su filial no residente.

El Tribunal, además, precisa, la libertad de los Estados miembros para adoptar o mantener normas que tengan por objeto específico excluir de una ventaja fiscal los montajes artificiosos cuyo objetivo sea eludir la ley fiscal nacional. Y salva finalmente, la necesidad de que, cualquier identificación de otras medidas menos restrictivas, requerirán, en cualquier caso, de normas de armonización adoptadas por el legislador comunitario.

... ○ ...

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera) de 15 de diciembre de 2005

■ **Asunto:** C-63/04

■ **Partes:** Centralan Property Ltd contra Commissioners of Customs & Excise,

■ **Síntesis:** «Sexta Directiva IVA – Artículo 20, apartado 3 – Bienes de inversión – Deducción del impuesto soportado – Regularización de las deducciones – Bienes inmuebles – Enajenación mediante dos operaciones vinculadas, una exenta, otra gravada – Reparto»

I. Comentario

El Tribunal aclara el régimen de regularización de las deducciones del IVA soportado por la adquisición de bienes inmuebles en el supuesto de que se produzca una enajenación mediante dos operaciones vinculadas, siendo una exenta y otra gravada.

Ante esta situación, para la que el artículo 20.3 de la VI Directiva no formula una respuesta clara y expresa, el Tribunal opta por la aplicación de un criterio de reparto en el procedimiento de regularización de la deducción, que tenga en cuenta la proporción de los valores (económicos) respectivos de ambas operaciones.

2. Antecedentes

Centralan es una filial al 100 % de Centralan Holdings Ltd, de cuyo capital social es titular único, a su vez, la University of Central Lancashire Higher Education Corporation (en lo sucesivo, «Universidad»). Centralan optó por la tributación con arreglo al artículo 13, parte C, letra b), de la Sexta Directiva.

En 1994 la Universidad, cuya posibilidad de deducir el IVA soportado se halla limitada, hizo construir un edificio conocido con el nombre de Harrington Building (en lo sucesivo, «edificio Harrington»). El 14 de septiembre de ese año Centralan compró el edificio Harrington a la Universidad, por la cantidad de 6.500.000 GBP más 1.370.500 GBP en concepto de IVA, y, a su vez lo arrendó a la Universidad por un período de 20 años y por una renta anual de 300.000 GBP más el IVA (en lo sucesivo, «arrendamiento de 20 años»). Esta operación permitió a Centralan deducir el IVA abonado al adquirir el edificio Harrington.

Tres años más tarde, Centralan cedió la totalidad de sus derechos sobre dicho edificio, por lo que debía aplicarse el artículo 115, apartado 3, del Reglamento del IVA, mediante dos operaciones consecutivas:

La primera operación consistió en el otorgamiento, el 22 de noviembre de 1996, de un contrato de arrendamiento de 999 años (en lo sucesivo, «contrato de arrendamiento de 999años»), sin perjuicio del arrendamiento de 20 años a favor de la Universidad, a Inhoco, una entidad filial de Centralan Holdings Ltd, por la cantidad de 6.370.000 GBP y, de ser exigida, una renta de un importe insignificante.

Mediante la segunda operación, realizada el 25 de noviembre de 1996, se cedió el derecho de propiedad residual sobre el edificio Harrington a la Universidad por la cantidad de 1.000 GBP (en lo sucesivo, «transmisión del derecho de propiedad residual»).

El otorgamiento del contrato de arrendamiento de 999 años constituyó un negocio exento ya que, aunque Centralan optó por la tributación del arrendamiento y el alquiler de bienes inmuebles, es una persona jurídica vinculada a Inhoco en el sentido del anexo 10, artículo 2, apartado 3 A, de la VATA de 1994.

La transmisión del derecho de propiedad residual estaba sujeta al impuesto porque, a pesar de que la Universidad y Centralan son personas jurídicas vinculadas en el sentido de dicho anexo 10, con arreglo a los artículos 4, apartado 3, y 13, parte B, letra g), de la Sexta Directiva, el anexo 9, grupo 1, letra a), inciso ii), de la VATA de 1994 excluían la exención por la entrega de edificios construidos menos de tres años antes.

Ante estas operaciones se plantea cuál debe ser el procedimiento a seguir para regularizar la deducción del IVA soportado con la adquisición del edificio por Centralan, sosteniendo el contribuyente que la entrega se producía únicamente con la segunda operación y debía procederse a la regularización conforme a la misma, frente a la posición del VAT and Ruties Tribunal que sostenía la necesidad de realizar un reparto en atención a las dos entregas del bien, una exenta y otra gravada. Interpuesto recurso ante la High Court of Justice (England & Wales) por Centralan, se acuerda suspender el curso del procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia cuestión prejudicial.

3. Cuestiones planteadas

«Cuando, durante el período de regularización previsto en el artículo 20, apartado 2, de la Sexta Directiva sobre el IVA, un sujeto pasivo vende un edificio que se considera un bien de inversión y la venta del edificio se lleva a cabo a través de dos entregas, a saber; i) el otorgamiento de un contrato de arrendamiento sobre el edificio por 999 años [operación exenta en virtud del artículo 13, parte B, letra b) de la (Sexta) Directiva] por un precio de 6.000.000 de [GBP], seguido tres días más tarde de ii) la venta de la “freehold reversion” [derecho de propiedad residual] [operación gravada en virtud del artículo 13, parte B, letra g) y del artículo 4, apartado 3, letra a), de la (Sexta) Directiva] por un precio de 1.000 [GBP] más IVA, con independencia de que una lleve o no aparejada la otra, es decir, que una vez que se ha realizado la primera no hay posibilidad de que no se lleve a cabo la segunda,

¿debe interpretarse el artículo 20, apartado 3, de la Sexta Directiva del IVA en el sentido de que:

- a) se considera que el bien de inversión, hasta la expiración del período de regularización, ha sido afectado a una actividad económica que se presume plenamente gravada;
- b) se considera que el bien de inversión ha sido afectado, hasta la expiración del período de regularización, a una actividad económica que se presume íntegramente exenta, o
- c) se considera que el bien de inversión ha sido afectado, hasta el término del período de regularización, a una actividad económica que se presume parcialmente gravada y parcialmente exenta según la proporción de los valores respectivos de la venta sujeta al impuesto de la "freehold reversion" y del arrendamiento de 999 años exento?»

4. Fallo

El Tribunal de Justicia (Sala Tercera) declara:

El artículo 20, apartado 3, de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, en su versión modificada por la Directiva 95/7/CE del Consejo, de 10 de abril de 1995, debe interpretarse en el sentido de que, cuando se ha otorgado un contrato de arrendamiento de 999 años sobre un bien de inversión a favor de una persona contra el pago de una prima considerable y se ha cedido el derecho de propiedad residual («freehold reversion») relativo a este bien tres días más tarde a otra persona por un precio mucho menor, siendo así que estas dos operaciones

- se hallan indisolublemente vinculadas y
- consisten en una primera operación exenta y una segunda operación gravada,

y si

- por haberse transferido el poder de disposición sobre dicho bien de inversión con las facultades atribuidas a su propietario, tales operaciones constituyen entregas en el sentido del artículo 5, apartado 1, de la misma Directiva,

se considera que, hasta la expiración del período de regularización, el bien de que se trata ha estado afectado a una actividad económica que se presume parcialmente gravada y parcialmente exenta, según la proporción de los valores respectivos de ambas operaciones.

5. Fundamentos de la sentencia

El Tribunal de Justicia debe dilucidar, principalmente si, con arreglo al artículo 20, apartado 3, de la Sexta Directiva, en circunstancias como las del asunto principal, debe considerarse que un bien de inversión inmobiliario, hasta la expiración del período de regularización a que se refiere dicha disposición, ha sido afectado a una actividad económica que se presume plenamente gravada o totalmente exenta, o si debe considerarse que pertenece a

una actividad parcialmente gravada y parcialmente exenta en proporción a los valores respectivos de las dos operaciones de que ha sido objeto dicho bien, a saber, el otorgamiento de un contrato de arrendamiento de 999 años seguido, tres días más tarde, de la transmisión del derecho de propiedad residual. La cuestión es relevante para precisar el método según el cual debe efectuarse la regularización de la deducción del IVA soportado en circunstancias como las del asunto principal.

El Tribunal considera que para responder a la cuestión precisada de este modo, debe, por lo tanto, determinarse cuál de dichas operaciones debe tomarse en consideración para la aplicación del artículo 20, apartado 3, de la Sexta Directiva o, en su caso, en qué medida debe tenerse en cuenta a tal fin cada una de las referidas operaciones.

El Tribunal realiza la siguiente argumentación:

- En primer lugar analiza el contexto en el que se enmarca el artículo 20.3 de la VI Directiva para concretar el objetivo perseguido por el sistema de deducciones que permita identificar la finalidad del mecanismo de la regularización de deducciones.
- En segundo lugar, determinar el objetivo del régimen de regularización de los bienes de inversión.
- En tercer lugar, concretar el concepto de entrega de bienes que de lugar a la regularización, para
- Finalmente, concretar el método de cálculo de la regularización aplicable al supuesto de hechos en el caso de realizarse una entrega durante el período de regularización.

Por lo que se refiere al análisis contextual, el Tribunal considera que:

- El derecho de deducción establecido en los artículos 17 a 20 de la Sexta Directiva forma parte del mecanismo del IVA y, en principio, no puede limitarse. Este derecho se ejerce inmediatamente en lo que respecta a la totalidad de las cuotas soportadas en las operaciones anteriores.
- El sistema común del IVA garantiza, por lo tanto, la perfecta neutralidad con respecto a la carga fiscal de todas las actividades económicas, cualesquiera que sean los fines o los resultados de las mismas, a condición de que dichas actividades estén a su vez sujetas al IVA.
- Para que un interesado pueda acceder al derecho a deducir, es necesario,
 - i. por una parte, que sea «sujeto pasivo» en el sentido de dicha Directiva y,
 - ii. por otra, que los bienes y los servicios de que se trate se utilicen necesariamente para sus operaciones gravadas (art. 17.2 VI Directiva)

- Sólo se admite la deducción por la parte de las cuotas del IVA que sea proporcional a las operaciones gravadas (art. 17.5 VI Directiva). Esta prorrateo debe calcularse según el procedimiento previsto en el artículo 19 de la citada Directiva.
- El criterio determinante para la deducibilidad del IVA soportado es la utilización de los bienes o de los servicios de que se trate para las operaciones gravadas. La utilización que se haga, o que se proyecte hacer, de los bienes o servicios únicamente determinará 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 en períodos posteriores, que deben efectuarse con arreglo a los requisitos previstos en el artículo 20 de dicha Directiva.

Por lo que se refiere al régimen especial de regularización previsto en el artículo 20 de la VI Directiva para los bienes de inversión el Tribunal realiza las siguientes consideraciones:

- El régimen especial reservado a los bienes de inversión por esta última Directiva se explica y se justifica por la utilización duradera de dichos bienes y la amortización concomitante de sus costes de adquisición.
- El artículo 20, apartado 3, de la Sexta Directiva regula el caso concreto de la entrega de un bien de inversión antes del término del período de regularización. En tal caso, la regularización anual se sustituye por una única regularización, basada en la supuesta utilización del bien de inversión de que se trate por el período restante. Según dicha disposición, el carácter deducible del IVA soportado depende de si la entrega efectuada está o no sujeta a dicho impuesto.
- El objetivo de la regularización consiste en aumentar la precisión de las deducciones con el fin de asegurar la neutralidad del IVA, de forma que las operaciones realizadas en la fase anterior sigan dando lugar al derecho de deducción únicamente en la medida en que sirvan para las prestaciones sujetas a tal impuesto.
- Por lo tanto, en virtud de las normas referidas, la finalidad de dicha Directiva es establecer una relación estrecha y directa entre el derecho de deducción del IVA soportado y la utilización de los bienes y de los servicios de que se trate para las operaciones sujetas a gravamen.

A efectos de concretar la aplicación del artículo 20.3 de la VI Directiva, el Tribunal aclara la aplicación del concepto entrega de bienes en el caso concreto para determinar 'cuántas' entregas de bienes han existido en esta serie de operaciones vinculadas mediante las cuales en primer lugar se cede un bien en arrendamiento por 999 años y en segundo lugar se transmite los derechos residuales de propiedad. A estos efectos, el Tribunal llega a la conclusión de que en el asunto principal, tanto la primera operación, consistente en el otorgamiento del contrato de arrendamiento de 999 años, como la segunda operación, consistente en la transmisión del derecho de propiedad residual, pueden constituir una «entrega», en el sentido de la Sexta Directiva. Por tanto existen dos entregas de bienes a efectos de proceder a la regularización de la deducción practicada por doble enajenación

realizada durante el período de regularización. El Tribunal se apoya en los siguientes argumentos:

- Aunque el derecho interno que regula la propiedad sólo considera transmisión del derecho de propiedad residual la transmisión del derecho a disponer del edificio con las facultades atribuidas a su propietario, del texto del artículo 5, apartado 1, de la Sexta Directiva resulta que el concepto de entrega de bienes no se refiere a la transmisión de la propiedad en las formas establecidas por el Derecho nacional aplicable, sino que incluye toda operación de transmisión de un bien corporal efectuada por una parte que faculta a la otra parte a disponer de hecho, como si fuera la propietaria del bien.
- Es el juez nacional el que debe determinar si una operación supone la transmisión del poder de disposición sobre un bien con las facultades atribuidas a su propietario, y el juez que solicita la cuestión prejudicial considera que pueden existir dos entregas en este sentido.

Considerando que cada una de esas operaciones, el siguiente paso consiste en determinar cuál de ellas debería haberse tenido en cuenta a efectos de la regularización prevista en el artículo 20, apartado 3, de la Sexta Directiva o, en su caso, en qué medida cada una de ellas debería haberse tenido en cuenta a tal fin.

A tal efecto, el Tribunal analiza tomar en consideración las operaciones conforme a las siguientes opciones:

la operación por la cual Centralan renunció definitivamente al derecho que ostentaba sobre el edificio Harrington, a saber; la transmisión del derecho de propiedad residual, que es una operación gravada;

- la operación más importante desde el punto de vista económico, es decir, el otorgamiento del contrato de arrendamiento de 999 años, que es una operación exenta, o,
- las dos operaciones conjuntamente.

Para tomar su conclusión el Tribunal parte del objetivo del artículo 20.3 de la VI Directiva: las normas de regularización relativas a los bienes de inversión, entre las que se encuentra el artículo 20, apartado 3, deben interpretarse a la luz de su objetivo, que es garantizar que las deducciones del impuesto soportado sean fiel reflejo de la utilización de las aportaciones de carácter duradero a los efectos de las operaciones gravadas.

Por ello opta por criterio proporcional de cálculo de la regularización. El Tribunal ha declarado que se imponía un planteamiento proporcional incluso en las circunstancias en que el texto de la disposición pertinente de la Sexta Directiva no lo previera expresamente.

No resulta un impedimento para dicha solución las hipotéticas dificultades prácticas con que pueda encontrarse la empresa para su cálculo. Baste observar que, si bien es cierto que la consideración de más de una entrega que se produzca durante el período de regularización puede plantear algunas dificultades prácticas, no entraña, sin embargo, ninguna

dificultad insuperable que pueda afectar a la aplicación del régimen del IVA. En efecto, como señaló la Abogado General en los puntos 56 y 58 de sus conclusiones, en tal caso, se podría, por ejemplo, considerar la posibilidad de procurar que, con arreglo al artículo 20, apartado 2, de la Sexta Directiva, se regularizara la parte de la deducción inicial relativa al derecho de propiedad que permanece en el patrimonio del sujeto pasivo hasta la cesión de este derecho o hasta el término del período de la regularización, según el caso.

Llegado a este punto, el Tribunal no considera necesario pronunciarse sobre la posible aplicación del principio del abuso de derecho a las circunstancias del caso planteado.

... ○ ...