



PRESENTACIÓN

■ La unidad de criterio interpretativo en la aplicación de las normas tributarias

Antonio Cayón Galiardo

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

Gabinete de Estudios AEDAF

La igualdad ante las leyes y la igualdad en la aplicación de la Ley son dos cuestiones estrechamente vinculadas entre sí. De ahí que los ordenamientos, al tratarse de una cuestión fundamental, configuren mecanismos al servicio de una aplicación de la ley que sea igual para todos los ciudadanos: uno de ellos es la unificación de criterios interpretativos.

Este objetivo debe ser perseguido en todos los órdenes, tanto el judicial como en el administrativo cuando es a la Administración a quien se encomienda la función aplicativa de las normas, pero se presenta con especial relevancia en los sistemas o zonas del Derecho en que existe un derecho de masas o un derecho de actos en masa y en aquellos en que la función aplicativa está en manos de una organización administrativa dispersa y compleja. Ambas circunstancias se producen en el actual ordenamiento tributario español. De ahí la necesidad de que se instrumenten medios que tengan como finalidad una aplicación unitaria de las leyes, para lo cual, la unidad de criterio interpretativo es esencial.

La LGT, desde su redacción originaria, en un estado fuertemente centralizado, se ha ocupado de esta materia, si bien se establecieron medios sencillos, de fundamentos jurídicos también elementales pero suficientes para afrontar el problema en el contexto de un Estado unitario, en un sistema tributario en el que las fuentes jurídicas eran las mismas para toda la Administración tributaria.

Recordemos el establecimiento en manos del Ministro de Hacienda de la potestad exclusiva de dictar Órdenes ministeriales interpretativas, exigiéndose su publicación en el BOE. Recordemos también la aparición de las consultas –vinculantes y no vinculantes– y la ubicación del TEAC como órgano funcionalmente superior a los TTEAL y TTEAR, que por medio del correspondiente recurso, de casi general acceso, cumplía la función de unificar los criterios de este aparato administrativo constituido por lo económico administrativo.

El panorama descrito, referido a los primeros momentos de vigencia de la LGT, ha sufrido importantes modificaciones que a grandes rasgos son las siguientes:

- a) La creación de la AEAT como entidad separada funcionalmente de la administración ministerial, con su propia dirección en una posición jerárquicamente supra-ordenada a los órganos de aplicación de los tributos, mientras que los TTEA permanecían ajenos a la estructura de la nueva

entidad y mientras que otros órganos también de gestión tributaria –en sentido amplio– se mantenían insertos en el aparato administrativo del Ministerio.

Naturalmente, los órganos directivos de la AEAT, bien fuese por el principio de jerarquía bien por cualquier otra explicación, han dispuesto de la facultad de dictar instrucciones internas, de servicio, en las que, más allá de lo meramente interno, han entrado en el terreno de la fijación de los criterios de interpretación de las normas que se habían de aplicar:

- b) La cesión de tributos a las Comunidades Autónomas, en donde se ha reconocido a éstas un, cada vez más amplio, campo de actuación: primero, meramente gestor y aplicativo; después, normativo y de participación en los TTEA. El resultado ha sido que más de una docena de administraciones, sin una dependencia entre ellas de ninguna clase, han aplicado unas mismas leyes, necesitando una interpretación armónica cuando menos.
- c) El reconocimiento legislativo y la ampliación de los derechos de los contribuyentes que, especialmente a partir de la Ley 1/1998, de DGC, dota al sistema en vigor de un conjunto de garantías que incrementa la preocupación de todos –contribuyentes, estudiosos, profesionales– por los problemas jurídicos derivados de aplicación de los tributos.

Posiblemente otros muchos factores hayan incidido en la materia que nos ocupa, pero el resultado puesto de manifiesto no es otro que la insuficiencia de los medios diseñados en la primitiva LGT para atender al fenómeno descrito y dar respuesta y efectividad a un derecho esencial del ciudadano: la aplicación de las leyes interpretadas con unos mismos criterios, para que el lugar de residencia o la formación del funcionario actuante no resulten decisivos a la hora de materializar el cumplimiento de su deber constitucional de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas.

Desde la exposición de motivos de la nueva ley se reconoce el problema antes denunciado. Así, aunque con una finalidad distinta pero no lejana, se cita la STC donde afirma que «el sistema tributario debe estar presidido por un conjunto de principios generales comunes capaz de garantizar la homogeneidad básica que permita configurar el régimen jurídico de la ordenación de los tributos como un verdadero sistema y asegure la unidad del mismo, que es exigencia indeclinable de la igualdad de los españoles» (STC 116/94, de 18 de abril).

En otro momento, también se nos da noticia de alguno de sus instrumentos al servicio de la unidad de criterio. Dice el preámbulo al respecto: “Destaca como principal novedad el carácter vinculante de todas las contestaciones a las consultas tributarias escritas y no sólo para el consultante sino también para otros obligados tributarios siempre que exista identidad entre su situación y el supuesto de hecho planteado en la consulta... En materia de recursos extraordinarios, se establece un nuevo recurso de alzada para la unificación de doctrina contra las resoluciones del Tribunal Económico-administrativo Central, del que conocerá una Sala especial de nueva creación en la que participan, además de miembros del propio Tribunal, el Director General de Tributos, el Director General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, el Director General o de Departamento del que dependa funcionalmente el órgano que dictó el acto y el Presidente del Consejo para la Defensa del Contribuyente. Esta medida complementa la del carácter vinculante de las consultas tributarias para hacer efectiva la unificación de criterios en la actuación de toda la Administración tributaria”.

Sin embargo el problema puede ser más complejo y requiere que nos detengamos en el propio articulado de la Ley y veamos sus consecuencias.

Para empezar, vamos a insistir en que la ley es aplicable a todas las Administraciones siendo aplicable a "los órganos y entidades de derecho público que desarrollen las funciones reguladas en sus títulos III, IV y V". Así, dentro del Estado, se reconoce la titularidad de determinadas competencias en poder del Ministerio de Hacienda, salvo que, en los términos previstos en su ley de creación, dichas competencias se hayan atribuido a la AEAT.

Sin embargo, cada Comunidad Autónoma o cada Corporación local, regularán la distribución de sus competencias en sus respectivas normas de organización y funcionamiento. Tema que alcanza bastante complejidad pues, como ya hemos expuesto en esta misma revista, la aplicación de la LGT a las Comunidades es un tema complejo, dependiendo del título competencial estatal que fundamente cada precepto de la Ley, así como de la remisión que se haga a la misma por la legislación propia de cada Comunidad Autónoma. Y en cuanto a las entidades locales, simplemente recordar que el artículo 12 del RDL 2/2004, de 5 de marzo, permite a éstas que, a través de sus ordenanzas fiscales, puedan adaptar la LGT al régimen de organización y funcionamiento interno propio siempre que tal adaptación no contravenga el contenido material de esta Ley.

Vamos por tanto a ceñirnos ahora al ámbito exclusivamente estatal y a lo establecido en la LGT.

A este efecto, comenzaremos por mencionar los preceptos que se refieren a la materia y que pueden tener incidencia en la respuesta al problema que trata de afrontar la misma ley.

- a) En virtud del artículo 12, en el ámbito de las competencias del Estado, la facultad de dictar disposiciones interpretativas o aclaratorias de las normas en materia tributaria corresponde de forma exclusiva al Ministro de Hacienda.

Estas disposiciones interpretativas serán de obligado cumplimiento para todos los órganos de la Administración tributaria y se publicarán en el boletín oficial que corresponda.

- b) El artículo 88 prevé que la competencia para contestar las consultas corresponderá a los órganos de la Administración tributaria que tengan atribuida la iniciativa para la elaboración de disposiciones en el orden tributario, su propuesta o interpretación, salvo las relativas a la normativa aduanera comunitaria cuya regulación se efectuará en el Código Aduanero Comunitario. Y, a continuación, establece que la contestación a las consultas tributarias escritas tendrá efectos vinculantes para los órganos y entidades de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos en su relación con el consultante, debiendo aplicar aquellos criterios a cualquier obligado, siempre que exista identidad entre los hechos y circunstancias de dicho obligado y los que se incluyan en la contestación a la consulta.
- c) En el artículo 239 se ordena que la doctrina que de modo reiterado establezca el Tribunal Económico-Administrativo Central vinculará a los tribunales económico-administrativos regionales y locales y al resto de la Administración tributaria. En cada Tribunal Económico-Administrativo, la doctrina sentada por su Pleno vinculará a las Salas y la de ambos a los órganos unipersonales. Las resoluciones y los actos de la Administración tributaria que se fundamenten en la doctrina establecida conforme a este precepto lo harán constar expresamente.
- d) El artículo 242 regula el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, frente a las resoluciones dictadas por los TTEAR y TTEAL que no sean susceptibles de recurso de alzada ordinario, indicando que podrán ser impugnadas por los Directores Generales del Ministerio de Hacienda o por los Directores de Departamento de la Agencia Estatal de Administración

Tributaria respecto a las materias de su competencia, así como por los órganos equivalentes o asimilados de las comunidades autónomas en materia de tributos cedidos o recargos sobre tributos del Estado cuando no se adecuen a la doctrina del TEAC o cuando apliquen criterios distintos a los empleados por otros tribunales económico-administrativos regionales o locales.

Los criterios que fije la resolución, que deberá dictarse en el plazo de seis meses y respetará la situación jurídica particular derivada de la resolución recurrida, unificando el criterio aplicable, serán vinculantes para los tribunales económico-administrativos y para el resto de la Administración tributaria.

- e) Y, en el artículo 243 se regula el recurso extraordinario para la unificación de doctrina que cabe interponer, contra las resoluciones dictadas por el TEAC, por el Director General de Tributos, cuando esté en desacuerdo con el contenido de dichas resoluciones.

La resolución deberá dictarse en el plazo de seis meses y respetará la situación jurídica particular derivada de la resolución recurrida, estableciendo la doctrina aplicable. Por otra parte, la doctrina establecida en estos recursos será vinculante para los tribunales económico-administrativos y para el resto de la Administración tributaria.

- f) Por último, y al margen de lo dispuesto en la LGT, no podemos ignorar que por efecto de la LRJPAC, en materia tributaria, son posibles, como en otros sectores, las instrucciones de servicios y otras disposiciones fundadas en las relaciones de dirección y jerarquía existentes entre órganos administrativos.

Como puede fácilmente deducirse de lo anterior, existen demasiadas autoridades con una capacidad reconocida legalmente para interpretar las leyes tributarias y para imponer sus criterios a los órganos encargados de la aplicación de los tributos. Ante esta situación hay que ensayar un esclarecimiento del tema, pues no será extraño que, con tantas voces, no siempre sus contenidos sean coincidentes y, en caso de conflicto, necesariamente hemos de actuar y resolverlo con un criterio ajustado a Derecho. Este es el propósito de estas páginas y, una vez expuesto el problema en sus términos, vamos a dar nuestra opinión al respecto.

El punto de partida debe ser el recordatorio de algunas ideas que por conocidas no debemos marginar. Primeramente, que las normas que comentamos en muchas ocasiones hacen mención a los "criterios" administrativos, a la "doctrina" administrativa o a la "reiterada doctrina". En todos estos casos hemos de saber que una resolución no significa la presencia de un criterio, salvo que por otros medios se hubiera expresado la voluntad administrativa al respecto. Por ejemplo, mediante la difusión de la misma por parte del Ministerio de Hacienda en las publicaciones que está obligado a efectuar por considerarla como resolución "de mayor trascendencia y repercusión" (artículo 86 LGT). En segundo lugar, que la doctrina administrativa nunca es obligatoria o vinculante para los contribuyentes quienes pueden sostener sus propios criterios, si bien asumiendo la necesidad, en su caso, de defenderlos ante los tribunales. Y, en tercer lugar que, en todo caso, es a la jurisdicción contencioso administrativa a quien corresponde declarar el sentido de las normas mediante su interpretación conforme a derecho, expresando la doctrina jurisprudencial por los cauces previstos en la LJCA.

Siendo así las cosas ¿qué problema nos planteamos entonces?. Sencillamente el de la eficacia interna de esta doctrina o criterios administrativos; el de la vinculación de la propia Administración a los criterios emanados de sus órganos de dirección, y más específicamente, el de resolver qué doctri-

na es prevalente en caso de concurrencia de varias resoluciones dispares, a las que la LGT reconoce eficacia vinculante sobre los órganos de aplicación del tributo.

Por tanto, se trata de una doctrina que, sin vincularlos, siempre podrá ser invocada por los particulares en su favor; si bien, en estos casos los jueces no pierden las competencias interpretativas antes señaladas, pues la jurisdicción contenciosa no queda atada a los criterios de la Administración aunque sean aceptados por los particulares. Una doctrina que vincula a la Administración, pues así lo ordena la Ley, pero que necesita de un orden de prelación entre todas sus manifestaciones en caso de concurrencia de interpretaciones dispares.

A nuestro juicio, para alcanzar una solución razonable, es necesario distinguir las posibles colisiones a las que nos pudiéramos enfrentar y examinarlas por separado.

A este efecto comenzaremos por los casos en que la disparidad de criterios surja en el seno de los Tribunales competentes en la vía Económico Administrativa, de manera que cualquier órgano de gestión se pudiera considerar vinculado por resoluciones contradictorias. Se trata de contradicciones entre los criterios sustentados por los Tribunales, sean Locales, Regionales, Central, o la Sala para la Unificación de Doctrina.

En estos casos, es claro que existe un relación de jerarquía, en sentido funcional, entre algunos de estos Tribunales, e incluso de especialidad en otros (la sala para la Unificación de Doctrina), que son criterios válidos para determinar cual es la posición que debe prevalecer. Se trata de acudir al órgano o fuente de la resolución para decidir sobre el valor de los actos por él dictados. Recordemos que textualmente el artículo 239, ordena que la doctrina que de modo reiterado establezca el TEAC vincule a los tribunales económico-administrativos regionales y locales, y que, en cada Tribunal Económico-Administrativo, la doctrina sentada por su Pleno vinculará a las Salas y la de ambos a los órganos unipersonales.

En los supuestos de conflictos en que no exista esta relación de jerarquía funcional, o de especialidad, nuestro derecho no contiene ningún criterio al que acudir; salvo el de la competencia territorial, que sería de poco fundamento en este caso, ya que precisamente lo que se ha tratado de resolver por la Ley es que las mismas normas se apliquen con criterios distintos en distintos lugares. Es decir, no necesariamente debe decirse que será prioritario el criterio del TEAR competente en el territorio en el que actúe el órgano inspector; pues esto lo que haría sería consagrar las diferencias territoriales y justificarlas.

Un segundo orden de casos conflictivos serían aquellos en que las disparidades se produjesen entre órdenes ministeriales interpretativas, consultas resueltas por la DGT o instrucciones de servicio de cualquier autoridad administrativa (por ejemplo, de la AEAT).

En este caso, sea cual sea la naturaleza de las órdenes del Ministro –interpretación o reglamentos– también el criterio de la jerarquía será el que nos suministre la solución, de suerte que estas órdenes prevalecerán sobre cualquier otra interpretación. Ahora bien es dudosa la existencia de una relación de naturaleza jerárquica entre, por ejemplo, la DGT y la dirección de la AEAT. En tal supuesto habremos de decir que las instrucciones de servicio no deberían tener trascendencia hacia terceros, salvo la que se derive de lo meramente organizativo, a pesar de que existan pronunciamientos de Tribunales Superiores de Justicia que les atribuyan, bajo ciertas condiciones, carácter reglamentario.

Es decir, las circulares, sin salirse de sus verdaderos límites, serían expresión de una potestad doméstica, organizativa o jerárquica, mientras que las consultas resueltas por la DGT deben ser consideradas manifestación de una verdadera potestad interpretativa, especialmente regulada en el orden tributario. En este caso, nos inclinamos por la aplicación prioritaria de los criterios expresados en las consultas dado que se trata de la doctrina emanada de un órgano especializado y por medio de un procedimiento también específico que ejerce, en esta ocasión, una función directamente interpretativa. Ahora bien, somos conocedores de la existencia de opiniones distintas a la nuestra que equiparan el valor de la consulta con el de las circulares. Este es el criterio declarado en la STS (Sala 3.ª Secc. 2.ª) de 5 de Noviembre de 1998. (Ponente: Sr. Rouanet Moscardó) “Las circulares vienen a ser la ilustración a los funcionarios sobre la interpretación de la norma y la recomendación para que actúen como entiende el superior que deben hacerlo. En efecto, las circulares e instrucciones son normas administrativas internas dirigidas por organismos jerárquicamente superiores a los inferiores, señalándoles o recordándoles la aplicación de disposiciones legales, o indicando una exégesis adecuada al espíritu y principios fundamentales de tales disposiciones (Cfr: TS 3.ª S 20 Feb. 1968). Y pretender otorgarles el rango de norma imperativa, de general aplicación y cumplimiento, es, desde el punto de vista del Derecho y de la CE, inviable”.

En tercer lugar; hemos de explorar los casos en que el conflicto se suscite entre Resoluciones dictadas por los TEA y resoluciones –consultas, órdenes, circulares- dictadas por las autoridades competentes en cada caso.

Para comenzar por la consultas tributarias, diremos que éstas sólo vinculan a los órganos con funciones de aplicación del tributo, por lo que los TEA quedan al margen de los efectos de la consulta, salvo en lo que la propia LGT ordena (exoneración de responsabilidad, en ciertas condiciones, etc.). Por tanto, sin poner en duda que la consulta habrá de ser aplicada al consultante en los términos de la ley, cuando se trate de su aplicación a cualquier otro obligado, debido a la identidad en los hechos a que se refiere la consulta, y los criterios acogidos en ella estén en contradicción con la doctrina de los TEA, a nuestro entender deberá ser preferente la aplicación de esta última. Las razones para tal conclusión creemos encontrarlas en la propia dicción de los artículos 239 y 242 que se refieren al efecto vinculante de estas resoluciones respecto del “resto de la Administración tributaria”.

Por otra parte, y desde una visión sistemática de la Ley, es al Director General de Tributos a quien se legitima para interponer el recurso extraordinario para la unificación de doctrina “cuando esté en desacuerdo” con el contenido de las resoluciones dictadas por el TEAC (art. 243 LGT), y contra las dictadas por los demás Tribunales –regionales o locales- en el recurso de alzada ordinario o extraordinario. Es decir; corresponde a este órgano el “ataque jurídico” contra las resoluciones de estos Tribunales, posición procesal que no sería lógica si sus facultades en la contestación a consultas fuesen de superior grado que las resoluciones dictadas por aquellos, y pretensión que además se ejercita normalmente frente a un órgano de lo económico-administrativo, lo que le confiere a estos la facultad de resolver y, con ello, el reconocimiento de la validez de sus criterios. Por otra parte, si la solución querida por la Ley fuese la inversa a la que ahora propugnamos, la legitimación que hubiera requerido el Director General de Tributos hubiese sido la de impugnar ante la Jurisdicción las resoluciones de los TEA cuando se hubieren dictado en contra de los criterios expuestos en sus consultas. Solución esta de muy dudosa adecuación a los principios de nuestro ordenamiento. A este efecto no creemos que la categoría que se reconoce en el Real Decreto 520/2005 a los miembros de los Tribunales Económico Administrativos –salvo

el presidente del TEAC, tienen categoría inferior al Director General- tenga consecuencias en este orden de cuestiones.

No obstante, hemos de advertir que pese a los debates habidos con ocasión de esta materia, la nueva ley no se ha ocupado de regular la forma en que la Administración debería explicitar el abandono o modificación de sus criterios interpretativos. Sin embargo, siempre que el Director General de Tributos inste un recurso es evidente que la resolución del mismo nos suministra el criterio administrativo válido y aplicable con carácter generalizado, bien acoja la pretensión del recurrente, bien la desestime.

Otro tanto cabe decir respecto de las circulares dictadas por cualquier órgano de la Administración tributaria, aunque esta solución puede ser dependiente de un juicio previo sobre el carácter reglamentario o no de la Circular en conflicto. Si se trata de una norma reglamentaria, no creemos que deba anteponerse un criterio interpretativo –una resolución de un TEA- como “razón jurídica” a extender a otros casos semejantes. Las normas y reglamentos sí son, por su vocación, de carácter general y, salvo casos especiales, serán las que contemplan la solución universalizable. Ahora bien, si la Circular no es una norma reglamentaria sino una orden jerárquica, creemos que el problema a discernir se resume en un conflicto entre dos importantes valores jurídicos: la igualdad en la Ley y la jerarquía, eficacia y eficiencia administrativa. A nuestro juicio no ha duda sobre la mayor importancia del primero, y ello porque aceptar que sean las circulares quienes extiendan sus criterios a los órganos de aplicación del tributo, si las circulares son meros instrumentos de jerarquía, es consolidar la desigualdad en la aplicación de la ley, pues las autoridades que pueden dictar circulares pueden tener un ámbito de competencia limitado al que se circunscribirían los efectos de sus dictados. Aunque a parecida conclusión se llegue en el caso de los TEAR, pues también tienen su competencia limitada territorialmente, sin embargo el sistema del recurso económico-administrativo tiene previsiones para alcanzar una solución uniforme en caso de discrepancias internas.

Finalmente, nos queda por examinar el posible conflicto entre las órdenes ministeriales interpretativas y la doctrina de los Tribunales Económico Administrativos.

Sobre el tema comenzaremos recordando que la STS de 19 de febrero de 1985, sostenía que la orden ministerial no pierde su naturaleza por el hecho de tener como contenido el de una consulta. Es decir, un hecho muy frecuente en los últimos años, no debe introducir confusión en nuestro planteamiento.

En segundo lugar diremos que la cuestión no debe plantearse en los mismos términos que cuando el Ministro de Hacienda ocupaba la posición más elevada en la pirámide de lo económico administrativo, situación que ha sido suprimida por el artículo 228 LGT. Sin embargo, creemos que la propia LGT nos suministra datos suficientes para razonar una respuesta. En primer lugar, el hecho de que a los fines de la propia Ley, la administración tributaria se integra por los órganos que desarrollan las funciones reguladas en los Títulos III, IV y V. Pues bien, siendo evidente que el Ministro de Hacienda no tiene encomendadas tales funciones sino en el sentido de ser la máxima autoridad en el Ministerio, debe considerarse excluido de los efectos vinculantes de la doctrina sentada por el TEAC o por la Sala que ha de resolver el recurso extraordinario para la unificación de doctrina, ya que esta doctrina se declara vinculante para el “resto de la Administración tributaria” a la que no pertenece en el sentido indicado el Ministro. En segundo lugar, porque también así se desprende de la dicción literal del artículo 12 LGT ya citado que atribuye “de “forma exclusiva” al Ministro de Hacienda” la facultad de dictar disposiciones interpretativas que extienden su eficacia a toda la

Administración tributaria (anteriormente se declaraba en la Ley, como recuerda Calvo Ortega, sólo a los órganos de gestión). Y finalmente porque el nombramiento de muchos de los miembros de los TEA y de la Sala especial a que hacemos referencia, se ha de hacer por el propio Ministro de Hacienda. Por todas estas razones, entre otras, parece existir una posición de supremacía del Ministro en esta materia sobre cualquier órgano de lo económico administrativo.

Esta solución no se ve empañada por el hecho de que los miembros de los TEA deban actuar con plena independencia, pues esta vinculación lo sería con carácter general, no para un caso particular; y su independencia tampoco debe ser confundida con la que se exige a los miembros del poder judicial.

Por otra parte y al margen de lo expresamente establecido en la LGT, si las órdenes fuesen reconocidas como reglamentos, es evidente que éstas serán obligatorias para los TEA, quienes deberán aplicarlas en sus resoluciones.

En conclusión, la Ley 58,2003, no ha cerrado plenamente el camino iniciado —o que creemos iniciado— pues si bien diseña un sistema hasta hoy inexistente de unificación de los criterios administrativo en la interpretación de las normas, situando en su vértice a los TEA, especialmente el TEAC y la Sala especial para la Unificación de Doctrina, sin embargo, la posición superior sigue correspondiendo al Ministro de Hacienda.

Además, el sistema que se diseña en la ley mantiene de cara al contribuyente que ejercita una reclamación económico administrativa las mismas garantías de que disfrutaba anteriormente, pues las resoluciones que se dicten en el recurso de alzada extraordinario para la unificación de criterio y en el extraordinario para la unificación de doctrina, no afectarán al contribuyente que haya sido parte en el recurso del que estos traigan su causa, sino que son dos piezas al servicio exclusivo de la unidad interpretativa y aplicativa de las normas.

El reconocimiento de este avance debe ser obligatorio, más aún cuando los TEA tienen jurisdicción o competencia sobre los impuestos más relevantes del sistema, aunque ahora haya que abrir un nuevo ámbito en el que avanzar: el de las Comunidades Autónomas en los tributos cedidos. Pues no debe olvidarse que sus competencias normativas van en aumento y que según la Ley 21/2001 —artículo 47.2— parece que deja en manos de éstas la contestación de las consultas en lo que se refiera a la aplicación de las disposiciones dictadas por ellas en el ejercicio de sus competencias. Es decir, el actual sistema situaría en manos de los TEA la interpretación definitiva, en vía administrativa, de las normas autonómicas, a salvo las funciones interpretativas del Consejero de Hacienda respectivo que, a estos efectos, debería equipararse al Ministro de Hacienda. Claro está que la situación de los TEA respecto de la interpretación de las normas autonómicas, no debe valorarse sin recordar que en estos tribunales están presentes funcionarios de las Comunidades, o pueden constituirse salas desconcentradas en virtud de convenios en las que participen las Comunidades, e incluso están legitimadas para interponer determinados recursos, pero todo ello, resulta limitado ya que en carecen de competencias y legitimación en relación con la Sala Especial para Unificación de Doctrina. ■

REVISTA TÉCNICA TRIBUTARIA



Jurisprudencia



Selección de Jurisprudencia



Asociación Española de

Asesores Fiscales



CRONICA DE JURISPRUDENCIA

■ Tribunal Constitucional (Pleno)

■ Sentencia 10/2005, de 20 de enero de 2005

■ Ponente: Excmo. Sr. Pérez Tremps.

IAE. Inconstitucionalidad de la exención prevista para las Cajas de Ahorro.

Se trata de una sentencia relativa a la norma que estableció la exención en el IAE a favor de las Cajas de Ahorro, exención que fue declarada en un momento anterior a la Constitución por lo que el Tribunal contencioso pudo haber considerado derogada la norma, aunque prefirió suscitar cuestión de inconstitucionalidad.

El TC se queda a mitad de camino entre la sentencia que produce una declaración de inconstitucionalidad de la ley impugnada y la sentencia interpretativa de la misma Ley para adecuarla a las exigencias constitucionales.

Tiene el interés de que en ella se enjuicia la validez de esta exención entrando más en el fondo, sentido, antecedentes e interpretación de la norma legislativa enjuiciada, que en el precepto constitucional vulnerado.

En el discurso de la sentencia, lo que separa y distingue al principio de igualdad del artículo 14 CE del principio de igualdad tributaria, es más bien la necesidad de interpretación de este último en armonía con los de generalidad, capacidad económica, justicia, progresividad y no confiscatoriedad.

Fundamentos jurídicos

Segundo: ... el objeto de la presente cuestión de inconstitucionalidad es una norma preconstitucional, a saber, el D 3313/1966, de 29 Dic., por el que se aprobaba el texto refundido de la Ley del impuesto sobre actividades y beneficios comerciales e industriales, en cuyo art. 9.7 se declaraba la exención de las «[l]as Cajas Generales de Ahorro Populan» en la licencia fiscal del impuesto industrial; exención que ha sido interpretada por el TS como aplicable a la totalidad de la actividad -dual- desarrollada por éstas, a saber, no sólo a su actividad benéfico-social, sino también a la económico-financiera o mercantil-financiera.

Tercero: ... desde sus orígenes, las Cajas de Ahorro han venido gozando de la exención en el impuesto industrial de comercio y profesiones (actualmente, IAE), creado en la reforma tributaria del año 1845, y lo han hecho en los mismos términos que las entidades sin finalidad lucrativa, por los fines benéficos que perseguían (otrora, acabar con la usura de las entidades financieras), y, por tanto, han visto limitado el disfrute de cualquier beneficio fiscal (no sólo en el Impuesto Industrial, sino en cualquier otro tributo) a los rendimientos o beneficios obtenidos por la realización de la actividad que constituía su objeto social (actividad sin fin de lucro) y no a aquellos otros rendimientos o beneficios que derivaban bien del ejercicio de actividades económicas, bien de la explotación de su propio patrimonio...

Es a partir del Estatuto de 14 Mar. 1933 cuando las Cajas de Ahorro comienzan a perder su carácter puramente benéfico para ir acercándose, en su consideración jurídica, paulatinamente, a las restantes entidades financieras, consagrando lo que ya era una realidad...

Será después la L 7/1985, de 2 Abr., Reguladora de las Bases del Régimen Local, la que autorice al Gobierno -en su disposición final primera- a refundir, en el plazo de un año y en un sólo texto, las disposiciones legales vigentes en materia de régimen local; refundición que comprendería también la regularización, aclaración y armonización de dichas disposiciones. Fruto de esta delegación se dictó el RDLeg. 781/1986, de 18 Abr., por el que se aprobaba el Texto Refundido de las Disposiciones Legales vigentes en materia de régimen local, en cuyo art. 279.7 se recogía la exención en la licencia fiscal para «las Cajas Generales de Ahorro Popular, por los Montes de Piedad y obras benéfico-sociales». En consecuencia esta vez, no sólo se recogía -una vez más- la exención en los mismos términos que en el art. 24.1 de la L 40/1981, sino que también, en el ap. 1.º de su disposición derogatoria, se declaraban expresamente derogadas, tanto la L 40/1981 (número tercero) como -esta vez sí- el Texto Refundido del Impuesto sobre Actividades y Beneficios Comerciales e Industriales, aprobado por D 29 Dic. 1966.

Finalmente la L 39/1988, de 28 Dic., Reguladora de las Haciendas Locales, creó el IAE, el cual empezaría a exigirse a partir del día 1 Ene. 1991, fecha hasta la cual continuaría exigiéndose la Licencia Fiscal de Actividades Comerciales e Industriales y de Actividades Profesionales y de Artistas (disposición transitoria tercera). Esa L 39/1988 derogaba el Título VIII del Texto Refundido de las Disposiciones Legales vigentes en materia de Régimen Local, aprobado por RDLeg. 781/1986, de 18 Abr. (Título VIII que regulaba las «Haciendas Locales», en cuyo seno tenía cabida el art. 279, que declaraba la exención para las Cajas de Ahorro), aunque, conforme al ap. 21 de esa misma disposición transitoria, respetaba la situación de quienes «a la fecha de comienzo de aplicación del IAE gocen de cualquier beneficio fiscal en la Licencia Fiscal de Actividades Comerciales e Industriales o en la Licencia Fiscal de Actividades Profesionales y de Artistas», que «continuarán disfrutando de los mismos en el impuesto citado en primer lugar hasta la fecha de su extinción y, si no tuvieran término de disfrute, hasta el 31 Dic. 1993, inclusive» ...

Quinto: Debemos entrar, pues, en el estudio del primero de los vicios sustantivos que le imputa el órgano judicial, a saber, la desigualdad ante la ley (art. 14 CE) -en los términos en que dicha norma ha sido interpretada por la doctrina del TS-.

Sobre el alcance del principio de igualdad ante la Ley este Tribunal ha elaborado en numerosas sentencias una doctrina cuyos rasgos esenciales pueden resumirse como sigue: a) no toda desigualdad de trato en la Ley supone una infracción del art. 14 CE, sino que dicha infracción la produce sólo aquella desigualdad que introduce una diferencia entre situaciones que pueden considerarse iguales y que carece de una justificación objetiva y razonable; b) el principio de igualdad exige que a iguales supuestos de hechos se apliquen iguales consecuencias jurídicas, debiendo considerarse iguales dos supuestos de hecho cuando la utilización o introducción de elementos diferenciadores sea arbitraria o carezca de fundamento racional; c) el principio de igualdad no prohíbe al legislador cualquier desigualdad de trato, sino sólo aquellas desigualdades que resulten artificiosas o injustificadas por no venir fundadas en criterios objetivos y suficientemente razonables de acuerdo con criterios o juicios de valor generalmente aceptados; y d) por último, para que la diferenciación resulte constitucionalmente lícita, no basta con que lo sea el fin que con ella se persigue, sino que es indispensable además que las consecuencias jurídicas que resultan de tal distinción sean adecuadas y proporcionadas a dicho fin, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que se produce y el fin pretendido por el legislador superen un juicio de proporcionalidad en sede constitucional, evitando resultados especialmente graves o desmedidos (por todas, TC SS 31/1983, de 25 Ene., FJ 3 y 193/2004, de 4 Nov., FJ 3)...

Pero aún debemos hacer una precisión más, pues el órgano judicial plantea la inconstitucionalidad de la norma por vulneración del principio de igualdad, pero ante la ley tributaria (art. 31.1 CE). Esta precisión es importante porque la igualdad ha de valorarse en cada caso teniendo en cuenta el régimen jurídico sustantivo del ámbito de relaciones en que se proyecte, y en la materia tributaria es la propia Constitución la que ha concretado y modulado el alcance del art. 14 en un precepto, el art. 31.1, cuyas determinaciones no pueden dejar de ser tenidas aquí en cuenta, pues la igualdad ante la ley tributaria resulta indisociable de los principios de generalidad, capacidad económica, justicia y progresividad igualmente enunciados en el art. 31.1 CE (TC SS 27/1981, de 20 Jul., FJ 4 y 193/2004, de 4 Nov., FJ 3, por todas). Desde esta perspectiva la exención, como quiebra del principio de generalidad que rige la materia tributaria al neutralizar la obligación tributaria derivada de la realización de un hecho revelador de capacidad económica, es constitucionalmente válida siempre que responda a fines de interés general que la justifiquen (por ejemplo, por motivos de política económica o social, para atender al mínimo de subsistencia, por razones de técnica tributaria, etc.), quedando, en caso contrario, proscrita, desde el punto de vista constitucional, por cuanto la Constitución a todos impone el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos en función de su capacidad económica (TC S 96/2002, de 25 Abr., FJ 7), no debiendo olvidarse que los principios de igualdad y generalidad se lesionan cuando «se utiliza un criterio de reparto de las cargas públicas carente de cualquier justificación razonable y, por tanto, incompatible con un sistema tributario justo como el que nuestra Constitución consagra en el art. 31» (TC S 134/1996, de 22 Jul., FJ 8).

Sexto: La posible inconstitucionalidad que se imputa al art. 9.7 del D 3313/1966 se centra en la atribución de un diferente trato a las Cajas de Ahorro respecto de las restantes entidades financieras desde el punto de vista del deber de todos de contribuir al sostenimiento de los gas-

tos públicos de forma igualitaria, al concederles la disposición cuestionada a aquéllas la exención en el impuesto sobre actividades y beneficios comerciales e industriales también para su actividad puramente financiera o mercantil, y no sólo para su obra benéfica y Monte de Piedad.

Según lo expuesto, si la desigualdad proscrita por nuestra Constitución es la que introduce una diferencia entre situaciones que pueden considerarse iguales y que, desde el punto de vista de la finalidad de la norma cuestionada, carece de una justificación objetiva y razonable, no parece difícil llegar a la conclusión -como también así hace el Fiscal General del Estado- de que el art. 9.7 del D 3313/1966 estaría viciado de inconstitucionalidad al establecer una exención que, tras la entrada en vigor de la CE, no resulta compatible con su art. 14 en relación con el art. 31, por cuanto discrimina a unas entidades respecto de otras en el ejercicio de la misma actividad, sin una justificación capaz de neutralizarla, al no servir a tales efectos la justificación histórica de su exclusivo carácter benéfico, con lo cual se convierte, no sólo en una norma inválida, sino también derogada [TC S 4/1981, de 2 Feb., FJ 1.A)]. Y es así porque la justificación histórica del trato dispar a las Cajas de Ahorro (actividad principal benéfico-social sin ánimo de lucro) decae desde el momento en que su naturaleza adquiere un carácter eminentemente mercantil...

Por este motivo, ni aunque se admitiera la ausencia de ánimo lucrativo que tienen estas «entidades financieras» por destinar parte de sus beneficios a la obra social, se alteraría la conclusión, pues tanto la entonces Licencia Fiscal como el IAE, son tributos que gravan el «mero ejercicio» de actividades económicas (así se definía en el art. 4.1.º del D 3313/1966 y así se prevé, aún, en el actual art. 78 del RDLeg. 2/2004, de 5 Mar., por el que se aprueba el texto refundido de la Ley reguladora de las haciendas locales), siendo la actividad mercantil de las Cajas de Ahorro una actividad económica de carácter empresarial.

En consecuencia, si la exigencia constitucional del art. 31.1 CE relativa al deber de todos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos según la capacidad económica de cada contribuyente configura un mandato que vincula, no sólo a los ciudadanos, sino también a los poderes públicos, ya que, si los unos están obligados a contribuir de acuerdo con su capacidad económica al sostenimiento de los gastos públicos, los otros están obligados -en principio- a exigir esa contribución a todos los contribuyentes cuya situación ponga de manifiesto una capacidad económica susceptible de ser sometida a tributación, es patente que el mantenimiento de una exención como la que se discute, carente de la justificación que la vio nacer, implica la quiebra ilegítima del deber de «todos» de contribuir a aquel sostenimiento, o, lo que es lo mismo, del principio de generalidad tributaria que el art. 31.1 CE establece. De la misma manera que la exención sobre la parte no lucrativa o benéfica de la actividad de las Cajas responde «tanto a la lógica como a los contenidos que se derivan del principio de capacidad económica (art. 31 CE), así como a la cláusula del Estado social y democrático de Derecho que nuestra Constitución ha configurado (art. 1.1 CE)» (TC S 134/1996, de 22 Jul., FJ 6), la extensión de la exención a la parte puramente mercantil, comercial, financiera, y, por ende, lucrativa, no encuentra hoy en día, ni la encontraba en 1978, justificación alguna y, en consecuencia, vulnera el principio de igualdad tributaria al utilizarse un criterio de reparto de las cargas públicas de una justificación razonable e incompatible con el sistema tributario justo al que hemos hecho referencia anteriormente.

Por otra parte, y a mayor abundamiento, la conclusión constitucional viene avalada también desde el Derecho Comunitario, al que nuestro Ordenamiento debe permanecer abierto ex art. 93 CE. desde la integración de España en las entonces Comunidades Europeas, en 1986. Y a este respecto puede traerse a colación aquí, por ejemplo, la sentencia del TJCE, de 15 Mar. 1994, as. C. 387/92, que consideró contrarias al Derecho Comunitario por ser ayudas de Estado, aquellas exenciones fiscales a favor de entidades públicas o privadas que las coloquen «en una situación más favorable que a otros contribuyentes», y ello en una cuestión prejudicial que, de manera semejante en parte a lo aquí suscitado, versaba precisamente sobre legislación española (la L 13/1971), que establecía exenciones fiscales en favor de entidades públicas de crédito.

Séptimo: De todo lo expuesto se puede concluir que la exención prevista en el art. 9.7 del D 3313/1966, de 29 Dic., por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Actividades y Beneficios Comerciales e Industriales, es contrario a la Constitución sólo en la medida en que es aplicable a la parte mercantil de las Cajas de Ahorro y, por tanto, no se limita -como expresamente señalaría luego el art. 24.1 de L 40/1981, de 28 Oct.- «a los Montes de Piedad y Obras Benéfico-Sociales de las Cajas expresamente autorizadas». Siendo inconstitucional la disposición cuestionada en los términos citados, por vulnerar el principio constitucional de contribuir a los gastos públicos en términos de igualdad (arts. 14 y 31.1 CE), resulta innecesario entrar a conocer de las restantes vulneraciones que el órgano judicial imputa a la norma cuestionada.

■ Tribunal Constitucional (Pleno)

■ Sentencia 156/2004 de 21 de septiembre de 2004

■ Ponente: Excmo. Sr. Rodríguez-Zapata Pérez.

Arbitrio sobre la producción e importación en las Islas Canarias: tributo establecido por el Estado: la competencia para resolver las reclamaciones-económico-administrativas corresponden a los órganos económico-administrativos del Estado.

Quinto: Una vez que se ha llegado a la conclusión de que el arbitrio sobre la producción y la importación en las Islas Canarias no es un tributo propio de la Comunidad Autónoma (aunque forme parte integrante de su régimen económico y fiscal especial) o cedido a ésta (pese a que se le haya delegado la gestión del mismo), ni tampoco un tributo local (con independencia de que se configure como un recurso de las entidades locales) sino que, por el contrario, constituye un tributo establecido por el Estado

Nuevamente una sentencia interpretativa, pero ahora el Tribunal Constitucional tiene que realizar una labor de limpieza del ordenamiento, ya que más que interpretar el bloque de constitucionalidad lo que hace es ajustar el sentido de las leyes ordinarias.

El interés no sólo lo encontramos al resolver la cuestión de la competencia de los Tribunales Económico-Administrativos del Estado en relación con el arbitrio sobre la producción e importación en las Islas Canarias, sino porque lo excluye del régimen de tributos cedidos y propios de la Comunidad.

Por nuestra parte, señalar que no vemos con tanta claridad que el concepto de tributo cedido no sea tan flexible como para no absorber la naturaleza de este arbitrio, aunque el dato formal de no figurar en la LOFCA entre los tributos susceptibles de cesión pueda ser decisivo a la hora de calificarlo como perteneciente al Estado.

Fundamentos jurídicos

Primero: *La Sala de lo Contencioso-Administrativo, con sede en Las Palmas, del TSJ Canarias plantea cuestión de inconstitucionalidad sobre la posible vulneración por el art. 90 de la L 20/1991, de 7 Jun., de modificación de los aspectos fiscales del régimen económico fiscal de Canarias, de los arts. 9.3, 81 y 150.2 de la Constitución, 61 del EA Canarias, en la redacción dada por la LO 10/1982, de 10 Ago., y 19 y 20 de la LO 8/1980, de 22 Sep., de financiación de las Comunidades Autónomas (en adelante, LOFCA). El precepto cuestionado establece lo siguiente:*

“La gestión, liquidación, recaudación e inspección del Arbitrio, así como la revisión de los actos dictados en aplicación del mismo, corresponden a la CA Canarias...”

La Sala a quo fundamenta las dudas de constitucionalidad del precepto impugnado en dos motivos: en primer lugar, por haberse transferido por el Estado a la CA Canarias, mediante una ley que no tiene el carácter de orgánica, la competencia para conocer de las reclamaciones económico-administrativas interpuestas contra los actos de gestión del arbitrio sobre la producción y la importación en las Islas Canarias; en segundo lugar, por introducir el precepto cuestionado una situación de incertidumbre en cuanto a los órganos competentes para conocer de las reclamaciones económico-administrativas relativas al citado tributo...

Segundo: *... el recurso contencioso-administrativo se interpone contra una serie de resoluciones del TEAR de Canarias por las que se declara incompetente para conocer de las reclamaciones interpuestas contra diversas liquidaciones en concepto del citado arbitrio, al entender el órgano administrativo que, con base en el art. 90 de la L 20/1991, dichas competencias corresponden a la CA Canarias...*

En el presente caso, dado que, de un lado, el objeto del proceso contencioso-administrativo en el que se suscita la presente cuestión de inconstitucionalidad se contraía exclusivamente a la titularidad de las competencias para revisar los actos de gestión dictados con relación al arbitrio sobre la producción y la importación en las Islas Canarias y, de otro lado, que toda la fundamentación jurídica del auto de planteamiento se dirige a cuestionar dicha titularidad en lo que a la «revisión» de aquellos actos se refiere, es a esta materia a la que se va a contraer el objeto de la presente cuestión de inconstitucionalidad...

...el Gobierno canario ... mantuvo que el arbitrio sobre la producción y la importación, al estar integrado en el régimen económico y fiscal canario, constituye un «tributo propio» de la CA Canarias, y el Ministerio Fiscal y el abogado del Estado partían de su conceptualización como un tributo «cedido», al haberse transferido su recaudación a la Comunidad Autónoma en virtud de la disposición adicional primera de la L 20/1991, el órgano judicial a quo, sin embargo, pone en duda esta última calificación, con fundamento en que la citada disposición se limita a establecer que la Comunidad Autónoma entregará el importe de la recaudación del citado arbitrio a los Cabildos Insulares para que éstos, a su vez, lo distribuyan entre las corporaciones locales.

Un análisis de la regulación del arbitrio sobre la producción y la importación contenida en la L 20/1991 pone de manifiesto que estamos en presencia de un tributo de naturaleza compleja. En primer lugar se trata, indudablemente, no sólo de un tributo establecido por el Estado -en virtud de la L 20/1991-, sino también de titularidad estatal...

Es evidente que, como señalaba el Gobierno canario en el trámite de alegaciones previas del art. 35.2 LOTC, el arbitrio de referencia, en tanto que resulta aplicable exclusivamente en el archipiélago canario, forma parte integrante de su régimen económico y fiscal especial. Pero esta circunstancia no permite calificarlo como un «tributo propio» de la CA Canarias.... No ha sido establecido, en primer lugar, por una ley del Parlamento canario... sin perjuicio de que... la CA Canaria pueda regular reglamentariamente los aspectos relativos, tanto a la gestión, liquidación, recaudación e inspección del citado arbitrio, como a la revisión de los actos dictados en su aplicación...

También es claro que el citado arbitrio, en virtud de la disposición adicional Primera de la misma L 20/1991, está afectado enteramente a la financiación de las corporaciones locales canarias. Pero esta peculiaridad tampoco lo convierte en un «tributo local», sencillamente porque sobre el mismo las entidades locales canarias carecen de cualquier tipo de competencia en orden a su exigencia, normación o gestión, ...

En consecuencia, de las normas reguladoras de la cesión de tributos que conforman el bloque de la constitucionalidad se desprende claramente que el citado arbitrio, ni ha sido calificado en la LOFCA como un tributo cedible, ni ha sido configurado por la correspondiente norma estatutaria como un tributo cedido por el Estado a la CA Canarias. Esta es, por otro lado, la postura que mantuvo el Gobierno canario en el procedimiento contencioso-administrativo que ha dado lugar al planteamiento de la presente cuestión, al señalar -en el trámite de alegaciones del art. 35.2 LOTC tantas veces citado- que la LOFCA configura «a los tributos integrantes del REF como figuras sui generis no encuadrables estrictamente en la institución de los tributos cedidos», razón por la cual «no le son aplicables a dichos tributos el régimen competencial previsto para los tributos cedidos con carácter general en la propia LOFCA» (pág. 25 del escrito de alegaciones del Gobierno canario).

Quinto: Una vez que se ha llegado a la conclusión de que el arbitrio sobre la producción y la importación en las Islas Canarias no es un tributo propio de la Comunidad Autónoma (aunque forme parte integrante de su régimen económico y fiscal especial) o cedido a ésta (pese a que

se le haya delegado la gestión del mismo), ni tampoco un tributo local (con independencia de que se configure como un recurso de las entidades locales) sino que, por el contrario, constituye un tributo establecido por el Estado y de su titularidad, difícilmente puede fundamentarse la competencia de revisión de los actos dictados en relación con el citado arbitrio en los arts. 19.2 LOFCA y 62.2 EACan, dado que ambos preceptos establecen una previsión, exclusivamente, en relación con los «tributos cedidos».

Al no constituir el repetido arbitrio uno de los tributos propios de las Comunidades Autónomas a los que hace alusión el ap. 1 del art. 19 LOFCA, y no tratarse tampoco de uno de los tributos cedidos por el Estado a los que se refiere el ap. 2 del art. 19 LOFCA, parece claro que el precepto aplicable no puede ser otro, en este supuesto, que el ap. 3 de ese mismo art. 19 LOFCA, en virtud del cual «[l]a gestión, liquidación, recaudación, inspección y revisión, en su caso, de los demás tributos del Estado recaudados en cada Comunidad Autónoma corresponderá a la Administración Tributaria del Estado...

Sexto: Una vez que hemos delimitado el marco normativo en el que se ha desenvolver la resolución de la presente cuestión de inconstitucionalidad procede comprobar si, tal y como denuncia la Sala del TSJ Canarias, la delegación prevista en el art. 90 de la L 20/1991 contradice lo dispuesto en la LOFCA y, en concreto, en sus arts. 19 y 20, para lo cual será preciso delimitar previamente cuál sea el alcance de dichos preceptos.

Conviene aclarar, a este respecto, que ninguna de las partes ha puesto en duda que la delegación de las facultades de «revisión» en relación con el arbitrio de referencia ha tenido lugar al amparo del párrafo primero del art. 90 de la L 20/1991, de 7 Jun., de modificación de los aspectos fiscales del régimen económico fiscal de Canarias. La duda se plantea únicamente en relación con la interpretación que debe darse al término «revisión» que se contiene en el primer párrafo de dicho precepto...

Séptimo: Alcanzada la conclusión de que la LOFCA, en materia de tributos estatales, cedidos o no, permite delegar a las Comunidades Autónomas todas las facultades que, conforme a la LGT, integran la revisión de los actos administrativos, a excepción del conocimiento de las reclamaciones económico-administrativas, debemos comprobar si, tal y como señala el auto de planteamiento de la presente cuestión, el art. 90 de la L 20/1991 traspa los límites establecidos en la citada Ley Orgánica y, por tanto, vulnera no sólo los arts. 19 y 20 LOFCA, sino también los arts. 81 y 150.2 CE y el art. 61 EACan.

A tal fin debemos recordar que el art. 90 de la L 20/1991, enjuiciado en este proceso constitucional, establece que «[l]a gestión, liquidación, recaudación e inspección del arbitrio, así como la revisión de los actos dictados en aplicación del mismo, corresponden a la CA Canarias». Pues bien, efectuando una interpretación de la Ley utilizando los criterios hermenéuticos comúnmente admitidos en Derecho, puede afirmarse que el precepto cuestionado no contradice los arts. 19 y 20 LOFCA. En efecto, de la mera literalidad del precepto no puede deducirse que el conocimiento de las reclamaciones económico-administrativas se encuentre, necesariamente, dentro de la «revisión» a la que el mismo hace referencia.

...son las facultades de revisión que, en relación con el arbitrio sobre la producción y la importación, se delegan a la Comunidad Autónoma canaria, la respuesta a este interrogante debe buscarse necesariamente en los arts. 19 y 20 LOFCA, conforme a los cuales, como hemos visto, en tanto no exista una previsión del legislador orgánico expresa en otro sentido, el conocimiento de las reclamaciones económico-administrativas en los tributos estatales, cedidos o no, corresponde, en todo caso, al Estado. ...

En definitiva, de la interpretación de los arts. 19 y 20 LOFCA se deduce que, en tanto no haya una previsión en contrario del legislador orgánico en aplicación del art. 150.2 CE, la competencia para resolver las reclamaciones económico-administrativas en tributos que, como el arbitrio sobre la producción y la importación, son de titularidad estatal, corresponde exclusivamente a los órganos económico-administrativos del Estado. Esto sentado, se hace preciso tener presente en este momento que el criterio hermenéutico reiteradamente aplicado por este Tribunal consiste en que cuando son admisibles dos interpretaciones de un mismo precepto legal y una es ajustada al bloque de la constitucionalidad y la otra resulta disconforme con éste, debe adoptarse la primera...

Noveno: Resta por analizar la otra duda de constitucionalidad que, a juicio de la Sala a quo, existe con relación al mismo art. 90 de la L 20/1991, esta vez, por su posible contradicción con el art. 9.3 CE. Fundamenta la misma el órgano judicial en las oscuridades y perplejidades que este artículo añade a las ya derivadas del contexto normativo al que el mismo pertenece, lo que puede provocar la incertidumbre acerca de qué reclamación o reclamaciones proceden en vía administrativa y ante qué órganos, contra los actos de aplicación del arbitrio sobre la producción y la importación en las Islas Canarias...

Dicho lo que antecede, es cierto que el precepto cuestionado, considerado de forma aislada, podría dar lugar a entender, como así hizo en su momento el TEAR de Canarias, que la competencia para revisar los actos de gestión del arbitrio sobre la producción y la importación incluye el conocimiento de las reclamaciones económico-administrativas. No menos cierto resulta, sin embargo, que una interpretación sistemática del mismo en el contexto competencial en que se enmarca conduce en forma clara e irremediable a la solución que ya hemos expuesto en el FJ 7 de esta sentencia: La competencia para resolver las reclamaciones económico-administrativas en tributos que, como el arbitrio que nos ocupa, son de titularidad estatal, corresponde exclusivamente a los órganos económico-administrativos del Estado. Lo anterior supone que el citado precepto se puede interpretar «de modo natural y no forzado, y sin afectación de la seguridad jurídica» (TC SS 176/1999, de 30 Sep., FJ 4; y 74/2000, de 16 Mar., FJ 3), como una norma atributiva de las competencias de revisión del arbitrio sobre la producción y la importación en las Islas Canarias...

■ Tribunal Supremo (Sala 3.ª Secc. 2.ª)

■ Sentencia de 22 de febrero de 2005

■ Ponente: Excmo. Sr. Garzón Herrero.

Procedimiento de apremio. El inicio del procedimiento de apremio se produce una vez emitida y notificada la providencia de apremio, sin que sea exigible la emisión y notificación de la certificación de descubierto.

La modificación de las leyes sin la correspondiente adecuación de los reglamentos que las desarrollan trae como consecuencia el conflicto. Este es el caso ocurrido con la regulación del procedimiento de apremio contenido en la LGT. En esta ley, se considera que el título ejecutivo necesario y suficiente para proceder contra el deudor es la providencia de apremio. Junto a ello, el Reglamento General de Recaudación en sus artículos 104 y ss., que por sus antecedentes (Instrucción de 1969, Estatuto Orgánico de la Función Recaudatoria también de 1969, etc.) trata cuestiones internas de la propia Administración, sigue ocupándose de la certificación de descubierto como título ejecutivo que sirve de base a la citada providencia de apremio.

El demandante consideró que sin notificación de la certificación de descubierto existían vicios sustanciales en el procedimiento cuya nulidad solicitaba, frente a lo cual el Tribunal fija como doctrina legal: «de acuerdo con el art. 127 LGT 1963, el inicio del procedimiento de apremio de recaudación de tributos y el devengo del recargo del 20% del importe de la deuda no ingresada, así como los intereses de demora correspondientes a ésta, se producen una vez emitida y notificada la providencia de apremio, sin que sea exigible la emisión y notificación de la certificación de descubierto».

Fundamentos de Derecho

Primero: ... La sentencia de instancia estimó el recurso y anuló los actos impugnados. Sirve de ratio decidendi la siguiente argumentación: «... interesa la parte actora la anulación del recargo por inexistencia de la certificación de descubierto, hecho admitido por la Administración demandada, argumentando en torno a su innecesariedad sobre la base del actual redactado art. 127.4 de la LGT, cuando el 104 y ss. del Reglamento General de Recaudación, que no han sido objeto de reforma alguna, siguen exigiendo su emisión como requisito previo y necesario para despachar la ejecución y para la exigencia del indicado recargo, cuya anulación resulta así procedente, junto con la de la misma providencia de apremio»...

Segundo: La cuestión litigiosa consiste en decidir si el recargo de apremio exige la previa confección de la certificación de descubierto, como entienden, la actora y la sentencia recurrida, o, por el contrario, tal certificación es innecesaria, después de la modificación de la LGT llevada a cabo por la L 25/1995 de 20 Jul., tesis sostenida por la Administración recurrente, abogado del Estado y Ministerio Fiscal. Como hemos podido comprobar la argumentación de la sentencia impugnada tiene un soporte legal en el Reglamento General de Recaudación, RD 1684/1990 de 20 Dic...

Es pues patente que en estos textos legales la providencia de apremio identifica la deuda pendiente; ello es importante porque el art. 105 del RGR, en su apartado segundo y a propósito de las certificaciones de descubierto, señala que en las mismas se haría indicación expresa de la deuda que no hubiese sido satisfecha, lo que en definitiva implicaba identificación de la misma, identificación que, como ya hemos dicho, efectúa el art. 127.3 actual de la LGT, por lo que aquel otro artículo del Reglamento, a propósito del contenido de las certificaciones de descubierto, es ya redundante. Quiere decirse con ello, como conclusión, que la providencia de apremio no sólo despacha la ejecución, sino que describe perfectamente e identifica la deuda de que se trata, haciendo en tal sentido y, frente al deudor, innecesaria la certificación de descubierto.

Así pues, la providencia de apremio es un título ejecutivo, en la legislación actual, más completo que lo que era anteriormente. Y su pleno carácter ejecutivo dimana, no solamente del art. 127.4, sino del ap. 3 del propio precepto, en su párrafo segundo, de la LGT, a los que anteriormente nos referíamos.

En el momento actual, la providencia de apremio es un pleno título ejecutivo: Despacha la ejecución, abre la ejecución directa y coactiva sobre el patrimonio del deudor, declara la voluntad administrativa de proceder ejecutivamente -es una manifestación de la autotutela ejecutiva de las Administraciones Públicas- y comporta el derecho-deber de exigir la deuda de aquella manera coactiva, es decir, compulsivamente sobre el patrimonio. Es pues, la típica voluntad administrativa ejecutiva; y es completa.

Y frente a ello, las certificaciones de descubierto han quedado reducidas a un acto interno y de trámite, de neto contenido instrumental y técnico, de exigencia contable y de control, que surte efectos únicamente en tal sentido; es un acto dictado por los órganos de la Intervención, que dan cuenta de la existencia de una deuda no satisfecha y respecto de la cual procederá la ejecución. Y, sobre esta base, se dictará la providencia de apremio que es la que, según lo dicho, verdaderamente despacha la ejecución. Y supuesto ello, es importante destacar que la providencia de apremio es la que inexcusablemente debe notificarse, siendo ello esencial. Pero la certificación de descubierto no precisa de notificación al deudor, dado el carácter netamente interno, técnico-contable e instrumental, que tiene este acto y que anteriormente ya se ha resaltado.

Por lo dicho, la certificación de descubierto no tiene el carácter de garantía para el contribuyente, el cual no puede exigirla como tal, aunque tal certificación efectivamente exista y surta los efectos internos que ya se han señalado, lo que es distinto.

Además, la doctrina es gravemente dañosa puesto que, de perpetuarse, se perjudicarían los recursos económicos de muchas Administraciones Públicas, puesto que presumiblemente podrían recurrirse y declararse nulas muchas actuaciones en vía de apremio, por la sola circunstancia de que, con la notificación de la providencia de apremio, pudiese no haber tenido lugar una emisión y notificación al deudor moroso de una certificación de descubierto.

En cualquier caso, ha de entenderse que el Reglamento de Recaudación no puede prevalecer sobre la LGT, como parece sostener la sentencia impugnada, sino que ha de hacerse de él, por el contrario, una interpretación que se ajuste a lo que la norma de rango superior, LGT, dispone.

■ Tribunal Supremo (Sala 3.ª Secc. 2.ª)

■ Sentencia de 8 de febrero de 2005

■ Ponente: Excmo. Sr. Garzón Herrero.

Inmobiliaria que tiene por objeto social el arrendamiento y la venta de inmuebles. Calificación de los inmuebles como activos materiales fijos o como existencias.

La sentencia fija un conjunto de criterios para resolver la duda que pudiera existir para calificar los inmuebles como activos materiales fijos o como existencias, en el caso en que pertenezcan a una inmobiliaria que tiene por objeto social el arrendamiento y la venta de inmuebles.

Además, sobre uno de los motivos de impugnación al que apenas presta atención la sentencia, se produce un voto particular: El asunto afecta a los requisitos que debía reunir la Orden administrativa determinante de la iniciación del procedimiento inspector relativo a la sociedad, ya que, al parecer, este se realizó al margen de los planes de inspección. Dado que es un tema en el que los Tribunales no suelen entrar ni ampliar las garantías de los contribuyentes, recogemos en forma resumida su argumentación.

Fundamentos de Derecho

Segundo: *Las cuestiones planteadas por la entidad recurrente en los diversos motivos de casación articulados son: a) Si los terrenos a que las actas de inspección efectuadas el día 15 Dic. 1988 se refieren constituyen Activo Circulante (Existencias) de la recurrente, como sostiene la Administración y la sentencia impugnada, o, contrariamente, y como mantiene la recurrente, se trata de terrenos que se integran en su Activo Material Fijo. b) Si practicada la revalorización contable al amparo del D 382/84 de 22 Feb. y art. 32.4 de la L 9/83 de 13 Jul. la revisión de dicha revalorización efectuada por la Administración ha sido llevada a cabo fuera de los plazos legales establecidos al efecto en los textos legales invocados. c) Si en las actas impugnadas se incurre defectos de entidad suficiente como para hacer improcedente las mismas...*

Sexto: *El razonamiento anterior permite a este Tribunal convertirse en tribunal de instancia, lo que, por otra parte, viene exigido por lo establecido en el art. 95 de la Ley Jurisdiccional cuando dispone: «(...) 2. Si se estimare el recurso por todos o alguno de los motivos aducidos, la Sala, en una sola sentencia, casando la recurrida, resolverá conforme a Derecho, (...) en los términos en que el debate apareciera planteado (...)».*

Por lo pronto, y en lo referente al problema básico planteado, el de la naturaleza de los inmuebles controvertidos, interesa poner de relieve dos aspectos. La definición de los mismos como Activo Material Fijo puede deducirse atendiendo a su esencia, o, alternatively, por no ser Activo Circulante, es decir, por no tener la naturaleza de Existencias.

Con respecto a la naturaleza de los inmuebles es patente que las normas legales aplicables no nos permiten resolver la cuestión planteada de modo indiscutible...

Conceptualmente el Activo Material Fijo viene configurado por los elementos patrimoniales tangibles, muebles o inmuebles, propiedad de la empresa, cuya permanencia en ella trascienda a un ejercicio económico. Por el contrario, las Existencias son aquellos otros elementos patrimoniales cuya transformación en líquido depende de su venta y forman parte del ciclo económico de explotación de la empresa.

El problema radica en que en las empresas inmobiliarias los terrenos y solares que en otro tipo de empresas configuran indiscutiblemente el Activo Material Fijo, en este tipo de Empresas constituyen el objeto de su actividad, por lo que se integran en la masa patrimonial calificada como «Existencias». La solución a este dilema la han de proporcionar no tanto las normas legales aplicables sino el objeto social de la empresa. Este criterio, el del objeto social de la empresa, sin embargo, no resuelve el problema discutido en este litigio pues el objeto social de la empresa demandante venía configurado, en la fecha en que las actas se levantaron, por: «la adquisición y urbanización de terrenos, y la promoción, construcción y explotación en venta o renta de edificios». De este modo, y dado su objeto social, los terrenos controvertidos podían ser tanto Activo Material Fijo como Existencias, pues los bienes inmuebles litigiosos podían ser destinados a la venta, en cuyo caso serían Existencias, o, contrariamente, podían permanecer indefinidamente en su patrimonio por estar destinados al arrendamiento, hipótesis en la que constituirían Activo Material Fijo. En estas circunstancias entendemos que el problema ha de ser resuelto no desde una perspectiva abstracta y general, sino desde la realidad concreta y específica de los mencionados terrenos. Desde ella es indudable la naturaleza como Activo Material Fijo de los bienes discutidos en función de las siguientes consideraciones:

- a) Han formado parte del patrimonio de la empresa desde 1970, y seguían en él en 1988, cuando el acta originadora de estas actuaciones se levantó. No parece razonable que un bien que ha formado parte del patrimonio de la empresa durante casi 20 años pueda ser considerado como «Existencias»...*
- b) La empresa demandante ha efectuado dos revalorizaciones de los bienes que son el objeto del litigio a partir de su consideración como Activo Material Fijo...*
- c) Las actas originadoras del litigio comienzan afirmando que la Contabilidad de la recurrente es sustancialmente correcta, y, por otra parte, en todos los balances de la entidad se hace constar que los bienes discutidos son «inmovilizado»...*

En definitiva, y en mérito a los antecedentes expuestos, el destino actual de los terrenos, y, a los actos propios de la Administración y de las partes, procede considerar los bienes discutidos como Activo Material Fijo.

VOTO PARTICULAR CONCURRENTES QUE FORMULA EL EXCMO. SR. GARZÓN HERRERO EN EL RECURSO DE CASACIÓN NÚM. 6567/1999.

... cualquier ciudadano, en quien se den ciertas circunstancias, puede verse envuelto en un procedimiento administrativo. No cualquier servidor de la Administración, sino sólo aquel que tenga competencia para ello, puede dirigir un procedimiento contra cualquier ciudadano. Naturalmente, hay excepciones a estas previsiones abstractas y genéricas, pero estas excepciones son tasadas y debidamente justificadas.

Pues bien, estos principios generales son enteramente aplicables al ámbito tributario, y muy específicamente en el de la Inspección Tributaria.

Cualquier ciudadano puede verse sometido a un procedimiento de inspección tributaria, pero no cualquier inspector puede someter a un ciudadano a un procedimiento de Inspección Tributaria.

El criterio general de competencia es de naturaleza geográfica, que se complementa con los Planes de Inspección previamente aprobados, y que puede ser excepcionado mediante un procedimiento específico en el que se produzca una propuesta de la Delegación de Hacienda competente y una resolución de la Dirección General debidamente motivada.

En el asunto que decidimos la resolución que se adoptó fue del siguiente tenor:

«En uso de las atribuciones que me confiere el art. 4.2 de la OM 26 May. 1986, he acordado que la Unidad Regional de Inspección de la Delegación de Hacienda Especial de Cataluña (en blanco) extienda sus actuaciones sobre las Entidades y Personas Físicas que se relacionan en el Anexo.

De este acuerdo dará V.I. traslado individualmente a cada una de ellas en el momento de iniciarse las actuaciones.

Madrid, 23 Mar. 1988.

El Director General.

Ilmo. Sr. Delegado de Hacienda Especial de Cataluña.»

Parece evidente que la autorización descrita es insuficiente. Y lo es por diversas consideraciones. En primer término, porque no ha existido (o no consta) propuesta del Delegado de Hacienda como exige el art. 4.2 de la OM 26 May. 1986, que es el texto que se invoca para legitimar la excepcionalidad. Segundo, porque no se especifican impuestos a los que puede extenderse la Inspección, ni ejercicios que alcance, precisiones que son exigidas por los términos «ocasionalmente» y «momento determinado» que utiliza el art. 4.2.2 del texto legal citado. Tercero, porque el Anexo que se incorpora a la autorización no viene avalado por nadie y la autorización debió delimitar el ámbito subjetivo que comprendía. Finalmente, no se expresan las razones económicas, de complejidad o dispersión de actividades que justifiquen la Orden, cuya exigencia se infiere de la remisión al apartado primero que lleva a cabo el apartado segundo del citado artículo cuarto de la Orden expresada.

No ignoro que a pesar de todas estas deficiencias no es fácil sostener que dicha Orden sea radicalmente nula dados los términos que el TS exige para que los defectos formales de los actos administrativos puedan convertir a éstos en radicalmente nulos. Se trata de un acto que contiene una autorización excepcional pero que carece de los actos previos que la justifican (propuesta), no determina su objeto, no especifica las personas afectadas por ella, y no justifica y motiva las causas que la hacen necesaria.

En estas condiciones, si la autorización no es radicalmente nula no se puede negar que ha causado indefensión al interesado, que no ha podido impedir la iniciación, continuación y terminación de un procedimiento que nunca debió comenzar. La indefensión no puede circunscribirse a las hipótesis de falta de audiencia, o no intervención en procedimientos en los que la presencia del interesado sea necesaria. También se extiende a aquellas situaciones en que ha de soportarse una actuación administrativa que no tenía que haberse soportado y contra cuya existencia misma no se pudo reaccionar.

■ Tribunal Supremo (Sala 3.^a Secc. 2.^a)

■ Sentencia de 25 de enero de 2005

■ Ponente: Excmo. Sr. Fernández Montalvo.

El incumplimiento de los plazos establecidos para que la inspección realice acto de liquidación no produce la caducidad del procedimiento inspector.

La sentencia fija doctrina en relación con la legislación anterior a la LDGC y sobre los efectos del incumplimiento de los plazos establecidos para que la inspección realice las actuaciones comprobadoras, declarando que tal incumplimiento no produce la caducidad del procedimiento. Aunque la normativa que se aplica es ya lejana, traemos aquí la sentencia en la medida en que se fija doctrina y que no son pocas las sentencias de otros Tribunales que versan sobre esta cuestión.

Fundamentos de Derecho

Tercero: ... en el presente caso, parece claro que representa un riesgo para dicho interés, representado por el correcto funcionamiento de los ingresos públicos, la reiteración de una interpretación, en caso de que fuera errónea, que anudase la caducidad del procedimiento al incumplimiento del plazo de un mes para dictar el acto administrativo por el Inspector Jefe cuando el acta es de disconformidad, establecido en el art. 60.4 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos aprobado por RD 939/1986, de 25 Abr. (RGIT, en adelante). O, dicho en otros términos, la incidencia cuantitativa en la Hacienda Pública, derivada de la repetición,

en ulteriores resoluciones judiciales, de dicha manera de entender el cuestionado precepto tiene suficiente entidad para considerar que el recurso de casación en interés de la ley es mecanismo procesal adecuado para evitar su consolidación, en caso de que resultara errónea.

Cuarto: El criterio mayoritario del Tribunal de instancia, del que disiente un Voto particular, sostiene que el efecto del incumplimiento del referido plazo es la caducidad ...

Quinto: La expresada tesis y sus argumentos sustentadores no coinciden con la doctrina de esta Sala, cuya reiteración permite considerarla como jurisprudencia. Por el contrario, hemos tenido ocasión de señalar que la consecuencia del incumplimiento del plazo establecido en el art. 60.4 RGIT no es la caducidad ni la nulidad o ineficacia del acto administrativo del Inspector-Jefe que sea extemporáneo.

En efecto, cuando se ha planteado si la resolución del Inspector-Jefe confirmando o denegando la propuesta de regularización es nula por haberse generado la caducidad, se ha señalado que no cabe oponer tal caducidad porque ésta es una institución que tiene su razón de ser en la previa fijación por la ley de un plazo al que queda supeditada la actuación a que el mismo se refiere -plazo en el que la iniciación y finalización de la actuación aparecen fatalmente unidos- provocando, caso de inactividad durante el mismo, el decaimiento del derecho no accionado, y es visto que en la materia examinada -la comprobación e investigación tributaria- la ley no fijaba un plazo de duración de dichas actuaciones (y lo mismo ocurría de acuerdo con el Anexo 3 del RD 803/1993) y, en consecuencia, no procedía, en la fecha a que se refiere la sentencia, la aplicación de la caducidad a tales procedimientos.

Será el art. 29 de la derogada L 1/1998, de 26 Feb., de Derechos y Garantías de los Contribuyentes (LDGC, en adelante), en relación con lo dispuesto en el RD 136/2000, de 4 Feb., el que puede hacer pensar en el establecimiento de una potencial caducidad del expediente por el transcurso del plazo previsto para las actuaciones inspectoras

Sexto: 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...

Esta declaración de subsidiariedad de la LRJ y PAC excluyó a los procedimientos tributarios del mandato de adecuación contenido en la disp. adic. 3.ª de la propia Ley. Por ello el RD 803/1993, de 28 May, es de modificación de determinados procedimientos tributarios para precisar algunas consecuencias que en el campo tributario produjo la aplicación supletoria de dicha Ley.

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...

Séptimo: 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) ... en aplicación de la disp. adic. Quinta, según la cual los procedimientos tributarios se regirán por su propia normativa, se dictó el RD 803/1993, de 28 May.,

b) El Real Decreto fue impugnado por el Consejo General de la Abogacía Española...

1.º) La Sala no compartió la tesis de que la falta de señalamiento de un plazo en el Real Decreto impugnado abriera la posibilidad de acudir, «supletoriamente», a la aplicación del plazo residual del art. 42.2 LRJ y PAC,

2.º) El no tener plazo prefijado para su terminación no equivalía a que los procedimientos pudieran ser indefinidos, eternos, «que estuvieran abiertos toda la vida», sino que significaba que el plazo para su conclusión era tan extenso como el de la prescripción del derecho a que se refieren los procedimientos, con lo que se sustituía la caducidad del expediente y, en su caso, la generación del silencio administrativo, por la extinción del derecho. La interpretación de que la falta de señalamiento de un plazo específico supone que el expediente ha de ser concluido antes de que transcurra el plazo de prescripción, es lo que llevó a la Sala 3.ª del TS, en sus SS 28 Feb. 1996 y 28 Oct. 1997, a entender que la interrupción durante más de seis meses, por causas no imputables al interesado, de las actuaciones inspectoras, determinaba que el inicio de éstas no afectase al plazo de prescripción que se estaba ganando cuando dieron comienzo.

3.º) El RD 803/1993 no vulneraba la L 30/199

c) La derogada LDGC modificaría la situación contemplada en la sentencia a que se refiere el presente recurso

Octavo: El art. 105.2 LGT/1963 establecía que «la inobservancia de plazos por la Administración no implicará la caducidad de la acción administrativa, pero autorizará a los sujetos pasivos para reclamar en queja». Precepto que, en relación con los arts. 9.2 y 106 de la misma Ley y la referida disp. adic. 51 de la LRJ y PAC, ha servido de constante referencia a la jurisprudencia de esta Sala para entender que el plazo de un mes señalado en el art. 60.4 RGIT no tenía el carácter de determinante o condicionante del derecho, no era un plazo de caducidad, resolutorio ni preclusivo, ya que el retraso no impedía la consiguiente actuación administrativa; y, consecuentemente, su infracción no producía la nulidad de la liquidación.

Por otra parte, en S 17 Ene. 2000 se recordó que la jurisprudencia de esta Sala entiende que la LGT, en el aspecto que aquí importa, se ajustaba plenamente a las exigencias contenidas en las normas constitucionales...

Noveno: 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, si bien que con necesaria referencia a la situación normativa en que se nos plantea, anterior a la Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente, L 1/1998, de 26 Feb..

Fallamos

... declaramos como doctrina legal que: «En los expedientes instruidos conforme a la normativa anterior a la Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente, L. 1/1998 de 26 Feb., como consecuencia de actas de disconformidad, el transcurso del plazo de un mes, establecido en el art. 60.4, párrafo primero, del Reglamento General de la Inspección de los Tributos, sin que se hubiera dictado el acto de liquidación, no daba lugar a la caducidad del procedimiento inspector, sin que fuera afectada por dicha circunstancia la validez de tal acto de liquidación, dictado posteriormente».

■ **Tribunal Supremo (Sala 3.^a Secc. 5.^a)**

■ Sentencia de 15 de diciembre de 2004

■ Ponente: Excmo. Sr. Fernández Valverde.

Plazos de prescripción fijados para las sanciones administrativas: no rigen durante los recursos que pudieran interponerse.

Se trata de una sentencia dictada, en interés de Ley, sobre seguridad vial, pero al abordarse una materia como es la sancionadora en la que el ordenamiento tributario se aproxima cada vez más al Derecho Administrativo, es también importante desde la perspectiva de esta Revista.

La cuestión, en lo esencial, consiste en dilucidar si los plazos de prescripción fijados legalmente para las sanciones administrativas deben también regir durante los posteriores recursos que los particulares interpongan contra las resoluciones que declaren la existencia de responsabilidad e impongan un sanción. Así, si en vía de recurso se paralizase el expediente por un plazo superior al fijado para que, en el procedimiento sancionador, se considere prescrita la responsabilidad o la sanción, debía entenderse que la sanción había prescrito.

La sala rechaza tal argumentación, pero existe un voto discrepante de interés y suscita un problema que no se había planteado, hasta donde sabemos, en el Derecho Tributario.

El recurso fue planteado por el Abogado de la Generalidad de Cataluña contra la sentencia de instancia cuyo contenido se resume en el fundamento de derecho tercero que también resumimos a continuación.

Fundamentos de Derecho

Tercero: ... En concreto, se expresa en la sentencia cuya doctrina se discute que «no hay sanción hasta que ésta no es firme, y no lo es hasta que no se confirma en vía de recurso», añadiéndose que «sólo a partir de ese momento, la sanción existe...»; que «la Administración sólo sanciona si confirma la resolución sancionadora, luego también ejerce su potestad sancionadora en el recurso»; y, que, «por tanto, en el recurso administrativo también se ejercita la acción, persiguiendo la infracción»; «por lo que, en todo caso, el plazo de prescripción también debe interrumpirse en el recurso administrativo». ...

3. Tal interpretación es la que corresponde a las exigencias del art. 3.1 del CC, esto es, según se expresa, la más acorde con el espíritu y finalidad de la Ley, y que somete a un plazo de prescripción tanto la acción para sancionar como la acción para ejecutar la sanción, intentando un equilibrio con el principio de seguridad jurídica (9.3 CE), debiendo este principio jugar en la vía del recurso administrativo, sin que exista razón alguna para suprimir el principio en la vía del recurso «dejando al administrado a expensas de lo que decida la Administración sin sujeción a plazo»...

4. Por último también se apela, de conformidad con el art. 9.3 CE al principio de la interdicción de arbitrariedad de los poderes públicos, destacando la ausencia de diferencia sustancial entre una infracción administrativa y una falta penal, y prescribiendo la acción penal por una inactividad procesal de más de seis meses.

5. Por todo ello termina señalando que «una interpretación sistemática, finalista y constitucional de la Ley obliga a concluir que la actuación de la Administración en el recurso administrativo contra las resoluciones sancionadoras también está sujeta al plazo de prescripción de la acción para sancionar»...

Cuarto: Tal conclusión no puede ser aceptada, de conformidad con la jurisprudencia de esta Sala que se cita como infringida, y, en consecuencia, el recurso en interés de ley ha de ser estimado. ...

Noveno: El ejercicio de la potestad sancionadora -y, en consecuencia, la prescripción de la misma derivada de la inacción o paralización administrativa- sólo se produce en el ámbito del procedimiento establecido, materializado en un expediente sancionador, y que concluye con la resolución sancionadora y su consiguiente notificación. Con tal determinación concluye el ejercicio de la potestad sancionadora para la que la Administración se encuentra legalmente habilitada, debiendo la misma desarrollarse, con arreglo a unos determinados principios y garantías, y en un período de tiempo determinado cuyo incumplimiento puede dar lugar a la caducidad del procedimiento o a la prescripción de las infracciones perseguidas.

Por ello no resulta trasladable a la posterior vía de recurso, cuando el ejercicio de la potestad sancionadora ya ha concluido y se ha consumado, los parámetros temporales que en la vía sancionadora hubieran determinado la prescripción de la infracción. En la posterior vía de recurso se ejercita por la Administración una potestad administrativa diferente, cual es la relativa a la

revisión de la previa actuación administrativa y que se orienta no a persecución de la infracción -propio de la potestad sancionadora- sino a la comprobación de si el órgano inferior se ajustó -formal y materialmente- al ordenamiento jurídico en el ejercicio -entonces, sí- de la potestad sancionadora...

La interposición del recurso administrativo da lugar a un verdadero y distinto procedimiento administrativo, con autonomía y sustantividad propia que puede terminar de una forma normal (esto es, mediante una resolución expresa dictada por el órgano competente para resolverlo debidamente motivada) o de una forma ficticia, mediante el silencio administrativo, que cuenta (art. 43.3.2.º LRJPA) con «los solos efectos de permitir a los interesados la interposición del recurso administrativo o contencioso-administrativo que resulte procedente». Este, pues, es el único efecto de la extemporaneidad en la resolución del recurso, sin que el legislador contemplara efecto alguno prescriptivo derivado de tal circunstancia.

Así lo ha entendido también el TC en su TC S 91/2003, de 19 May., al señalar (FJ 4.º) que «esto es precisamente lo que sucede en el presente asunto en el que las fechas manejadas por la entidad recurrente son posteriores a la fecha de la imposición de la sanción y, por tanto, en nada servían para examinar la prescripción de la infracción... Por esta razón... ese lapso temporal sólo podría tener relevancia respecto de la prescripción de la sanción...». ...

No resulta, pues, de recibo la equiparación que se pretende entre la alzada administrativa y los recursos penales de apelación o casación, pretendiendo extrapolar a aquélla la prescripción para éstos prevista. La diferencia entre el recurso administrativo y el recurso jurisdiccional es palmaria y no necesita muchas demostraciones dada su elementalidad...

Undécimo: En definitiva, y con arreglo a lo expuesto, procede estimar el presente recurso de casación en interés de Ley, así como declarar que «El límite para el ejercicio de la potestad sancionadora, y para la prescripción de las infracciones, concluye con la resolución sancionadora y su consiguiente notificación, sin poder extender la misma a la vía de recurso» como así no ha sucedido en estos autos, sin haber lugar a declaración alguna sobre costas.

VOTO PARTICULAR, QUE, AL AMPARO DE LO DISPUESTO EN EL ART. 260 DE LA LOPJ, FORMULA EL MAGISTRADO SR. PECES MORATE, AL QUE SE ADHIERE EL MAGISTRADO SR. YAGÜE GIL, POR DISENTIR DE LA DECISIÓN ADOPTADA POR LA SECCIÓN QUINTA DE LA SALA TERCERA DEL TS EN LA SENTENCIA PRONUNCIADA EL 15 DIC. 2004 EN EL RECURSO DE CASACIÓN EN INTERÉS DE LA LEY NÚM. 97/2002.

Primero: Mi total discrepancia ... se basa en el significado jurídico de la prescripción de las infracciones y sanciones administrativas y en los principios que rigen la potestad sancionadora de la Administración y el procedimiento administrativo sancionador, que son los que inspiran todo el ordenamiento punitivo del Estado, dado que en esta materia de la prescripción de las infracciones no existe razón alguna para apartarse de lo que constituye la más común e invertida práctica de la jurisdicción penal, en relación con la prescripción de los delitos y faltas, recogida por la jurisprudencia de la Sala Segunda del TS, a lo que más adelante aludiré.

Por ello comparto plenamente el criterio y la decisión del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número dos de Gerona y estoy en completo desacuerdo con el parecer de mis colegas de Sala, que, anclado en una doctrina jurisprudencial basada en un superado concepto del silencio administrativo negativo y en la ejecutividad de las resoluciones administrativas, se aparta, al enjuiciar la prescripción de las infracciones, de la regulación legal de aquél, contenida en el art. 43.3 de la LRJAP 30/1992, de 26 Nov., modificada por L 4/1999, según el cual «La desestimación por silencio administrativo tiene los solos efectos de permitir a los interesados la interposición del recurso administrativo o contencioso-administrativo que resulte procedente», lo que, evidentemente, no hace inoperante el inexcusable deber que la Administración tiene de resolver, como establece categóricamente el art. 42.1 de la misma Ley, ni menos lo dispuesto en su art. 138.3 para el procedimiento administrativo sancionador, en el que «la resolución será ejecutiva cuando ponga fin a la vía administrativa», de manera que, mientras no finaliza dicha vía con la decisión expresa del recurso administrativo interpuesto, la resolución carece de ejecutividad, y, por consiguiente, no hay sanción definitiva y firme en vía administrativa de la infracción cometida, razón por la que, si durante la tramitación del recurso administrativo transcurriese el plazo de prescripción de la infracción, habrá que considerarla prescrita conforme a lo ordenado en el art. 132 de la propia LRJAP.

Segundo: ... Cuando una conducta sancionable se deja de perseguir durante el tiempo señalado por la ley, como plazo de prescripción, decae la potestad del Estado para castigarla, tanto en el ámbito administrativo como en el penal.

Lo mismo sucede con la sanción o la pena inefectadas en el plazo legalmente establecido para la prescripción de aquéllas.

Tales plazos pueden, ciertamente, interrumpirse, pero en este caso el procedimiento sancionador se paralizó en vía de recurso administrativo durante más de un mes por causa no imputable al interesado.

Tercero: Los preceptos, que seguidamente paso a transcribir, deben interpretarse y aplicarse concordadamente, y de ellos se deduce la conclusión jurídica plasmada en la sentencia recurrida, es decir, que la infracción, al haberse paralizado el procedimiento sancionador en vía de recurso administrativo por más tiempo que el fijado en la ley para su prescripción, hace decaer la potestad de la Administración para sancionarla.

Entre los principios de la potestad sancionadora de la Administración, el art. 132.1 de la L 30/1992, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, contempla el de la prescripción de las infracciones en el plazo que la ley establezca, fijando el propio precepto, con carácter supletorio, determinados plazos de prescripción según se trate de muy graves, graves o leves.

En el apartado segundo del mismo precepto, se dispone que el plazo de prescripción de las infracciones comenzará a contarse desde el día en que la infracción se hubiese cometido, señalándose en el segundo párrafo de este mismo apartado que «interrumpirá la prescripción la iniciación, con conocimiento del interesado, del procedimiento sancionador, reanudándose el plazo

de prescripción si el expediente sancionador estuviese paralizado durante más de un mes por causa no imputable al presunto responsable».

En cuanto a los principios del procedimiento sancionador, el art. 138.3 dispone que «la resolución será ejecutiva cuando ponga fin a la vía administrativa», de manera que no existe decisión sancionadora eficaz hasta tanto no se dicta la resolución que pone fin a la vía administrativa, que, en el caso enjuiciado, lo fue al resolverse el recurso de alzada...

Así, pues, la desestimación presunta por silencio administrativo del recurso de alzada no confirió a la resolución sancionadora carácter ejecutivo, sino que facultó al interesado para deducir el oportuno recurso contencioso-administrativo, sin que ello, no obstante, exonerase al Director de Servicio Catalán de Tráfico de dictar resolución expresa, ... pero, además, la sanción de multa, impuesta por del Delegado Territorial en Gerona del Gobierno de la Generalidad de Cataluña, no era ejecutiva, de manera que la persecución de la infracción, presuntamente cometida, estaba sujeta al plazo de prescripción legalmente establecido, pues el procedimiento se había detenido en vía de recurso administrativo, por causa no imputable al presunto responsable, durante un plazo superior al fijado por la Ley para la prescripción de la infracción perseguida en el procedimiento.

La tesis sostenida por mis colegas de Sala conduce a un resultado incompatible, a mi parecer, con el instituto de la prescripción y con el principio de seguridad jurídica, ya que, durante un tiempo indefinido (el de la sustanciación del recurso administrativo), no resultaría aplicable la prescripción de la infracción ni la prescripción de la sanción, la primera porque se habría sancionado con una multa, sin haberse puesto fin a la vía administrativa, y la segunda porque dicha sanción es inejecutable, y, por consiguiente, no puede comenzar el cómputo de la prescripción de ésta conforme al art. 132.3 de la repetida LRJAP, según el cual el plazo de prescripción de las sanciones comenzará a contarse desde el día siguiente a aquel en que adquiera firmeza la resolución por la que se impone la sanción.

De esta manera el ciudadano o administrado se encuentra sumido en una insostenible inseguridad jurídica porque no puede transcurrir en su favor el plazo de prescripción de la infracción ni el de prescripción de la sanción, debido a que la Administración incumple su deber de resolver expresamente el recurso de alzada.

Cuarto: El criterio del juzgador de instancia, compartido en este voto particular, es el mantenido inequívocamente por la jurisdicción y jurisprudencia penales en relación con la prescripción de los delitos y faltas, como se refleja en la reciente sentencia de la Sala Segunda del TS de fecha 22 Nov. 2004...

Quinto: Se recuerda en la sentencia, de la que disiento, que el TC ha declarado que los principios inspiradores del orden penal son de aplicación, con ciertos matices, al derecho administrativo sancionador, para llegar a la conclusión de que en esta materia de la prescripción de las infracciones no pueden equipararse los recursos administrativos a los jurisdiccionales en el orden penal.

Admitiendo lo primero, no estamos, sin embargo, de acuerdo con la conclusión, porque las únicas razones para que así fuese, y en ello se basaba la jurisprudencia contencioso-administrativa que en la sentencia mayoritaria se cita, eran, de una parte, la inmediata ejecutividad de los actos de la Administración (arts. 101 y 116 de la LPA de 17 Jul. 1958), sin que existiese precepto específico alguno que la suprimiese para el procedimiento administrativo sancionador, a diferencia de lo que sucede a partir de la entrada en vigor del art. 138.3 de la L 30/1992...

La sanción administrativa no se puede ejecutar hasta que la resolución administrativa sea firme en vía administrativa o se haya puesto fin a dicha vía, lo que sucede con la decisión expresa del recurso administrativo, al igual que la pena no es ejecutiva hasta que la sentencia penal deviene firme con la resolución del correspondiente recurso jurisdiccional, por lo que, si el procedimiento administrativo o el proceso penal se detienen en vía de recuso por un plazo superior al señalado por la ley para la prescripción de la infracción o de la falta, éstas habrán prescrito en uno y otro caso, impidiendo castigar al presunto responsable, de manera que la identidad no puede ser más absoluta.

■ Tribunal Supremo (Secc. 1.ª)

■ Sentencia de 19 de noviembre de 2004

■ Ponente: Excmo. Sr. Marín Castán.

Prelación de créditos de la Hacienda Pública: exclusión de las sanciones para determinar el ámbito de la deuda tributaria que goza del citado privilegio de cobro.

La sentencia versa sobre la prelación de créditos establecida en el artículo 71 de la LGT en su redacción dada por la Ley 10/1995. Pero la mayor importancia de la sentencia es la declaración que hace el Tribunal acerca de la exclusión de las sanciones para determinar el ámbito de la deuda tributaria que goza del citado privilegio de cobro.

Fundamentos de Derecho

Primero: El presente recurso de casación trae causa de una tercería de mejor derecho que, como incidente de un juicio ejecutivo de la LEC de 1881, promovió contra ejecutante y ejecutada el abogado del Estado en representación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria para que se declarase su derecho preferente al cobro de 12.545.742 ptas., con cargo al producto de los bienes embargados en dicho juicio ejecutivo. ...

Tercero: También conviene, antes de adentrarse en el estudio de los motivos del recurso, hacer tres puntualizaciones: primera, que si bien el abogado del Estado, en las peticiones del escrito de interposición de su recurso, interesa «se declare la preferencia del crédito tributario de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria», el ámbito de tal declaración, como igualmente el de conocimiento de esta Sala, no podrá exceder del marcado por el único crédito, de entre los varios comprendidos en la certificación acompañada con la demanda, reconocido como preferente por la sentencia de primera instancia, es decir la «deuda tributaria derivada del IVA correspondiente al año 1995 por importe total certificado de 9.875.902 ptas.», ya que dicha sentencia fue apelada únicamente por la ejecutante demandada de tercería y esto significa que la tercerista se aquietó definitivamente con tal estimación solamente parcial de sus pretensiones; segunda, que la normativa tributaria aplicable al caso es la LGT de 1963 tras su modificación por la L 25/1995, de 20 Jul., mereciendo especial atención la nueva redacción de los arts. 129, 132 y 134; y tercera, que la supresión de la referencia al art. 44 de la LH anteriormente contenida en el art. 132 así como la nueva redacción del art. 134, disponiendo en su ap. 2 que la anotación preventiva de embargo a instancia de la Administración sobre bienes inscribibles en un Registro público no alteraría la prelación para el cobro de los créditos tributarios establecida en el art. 71, equivale en la práctica a que no pueda ya seguir manteniéndose la jurisprudencia de esta Sala que, precisamente con base en aquella referencia al art. 44 de la Ley Hipotecaria, restringía «la preferencia general que parece derivar del art. 71 de la LGT» (TS SS 20 Abr. 1987, 3 May. 1988, 26 Mar. 1991, 1 Jun. 1992 y 30 Mar. 1993).

Cuarto: Entrando ya en el examen de los motivos del recurso, el primero, fundado en infracción del art. 145.3 de la referida LGT en relación con los arts. 1214, 1216 y 1218 del CC, impugna la sentencia de apelación por no haber atendido más que a la ya reseñada certificación de 22 Oct. expedida por el Jefe Regional de Recaudación, sin tener en cuenta el valor probatorio del acta de conformidad de 1 Mar. 1996.

Así planteado, el motivo ha de ser estimado porque, disponiendo el citado art. 145.3 que «las actas y diligencias 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», ha de estarse a los criterios de esta Sala en sus SS 22 Sep. 1990 y 11 Dic. 1995, menos rígidos que el de su S 14 Nov. 1992, en virtud de los cuales la realidad del crédito del Estado puede probarse por medios distintos de la certificación de descubierto, como sería una certificación de la recaudación con referencia a la certificación de descubierto, o como serían las actas cuyos resultados se integren en la certificación de la recaudación, cual es el caso, sin que resulte decisivo el argumento del Tribunal sentenciador sobre la recurribilidad del acta de conformidad en cuestión, porque la certificación de descubierto acompañada con la demanda de tercería demuestra que la deuda tributaria reconocida en ella no sufrió modificación alguna.

Quinto: En cuanto al segundo y último motivo del recurso, fundado en infracción del art. 71 de la misma LGT en relación con el art. 1923.4.º del CC, también ha de ser estimado, porque si bien está fuera de lugar la referencia al citado artículo del CC, ya que no hay concurso de créditos con relación a determinados bienes inmuebles ni derechos reales del deudor puesto que no pudo anotarse embargo alguno sobre la finca registral señalada en principio por el pro-

curador de la ejecutante, y si bien resulta difícilmente comprensible la insistencia del abogado del Estado en referirse al citado art. 71 como modificado por la L 25/1995, lo cierto es que, como se ha adelantado ya en el FJ 3.º de esta sentencia de casación, asiste la razón jurídica al recurrente cuando aduce la necesaria desaparición de la restricción jurisprudencial a la preferencia general atribuida por el art. 71 tras quedar eliminada por la nueva redacción de los arts. 132 y 134 de la LGT el fundamento que sustentaba tal restricción.

Así pues, ha de entenderse ahora que el art. 71 atribuye a la Hacienda Pública, para el cobro de los créditos tributarios vencidos y no satisfechos, una preferencia ilimitada objetivamente y limitada subjetivamente sólo frente a acreedores de dominio, prenda, hipoteca u otros derechos reales inscritos en el correspondiente registro con anterioridad a la fecha en que se haga constar en el mismo registro el derecho de aquélla.

...

Sexto: Estimados los dos motivos del recurso, con la consecuencia de que esta Sala deba asumir la instancia para resolver lo que corresponda dentro de los términos en que aparece planteado el debate (art. 1715.1.3.º LEC de 1881), ha de significarse que lo decisivo no es la comparación de fechas entre la sentencia de remate y el acta de conformidad, extremadamente próximas entre sí, ni tampoco la posible fecha de firmeza de una u otra, pues lo cierto es que al no haber sido impugnadas su firmeza puede considerarse coincidente con sus respectivas fechas...

Lo verdaderamente atendible, conforme al tantas veces citado art. 71, es si de la prueba practicada resulta demostrado un crédito tributario vencido y no satisfecho al tiempo de promoverse la tercera. Y a tal cuestión hay que responder afirmativamente porque el acta de conformidad refleja una cuota correspondiente al año 1995 y unos intereses de demora con origen en el 30 Ene. 1996, esto es, en cualquier caso antes de la sentencia de remate, dictada el 21 Feb. siguiente y de la cual resulta la constancia del crédito de la ejecutante según el art. 1924.3.º B) del CC.

Ahora bien, lo anterior no significa necesariamente que, casada la sentencia recurrida, haya de confirmarse en su integridad el fallo de primera instancia, pues el concepto de deuda tributaria atendido por el juzgador que la dictó no es exactamente equivalente al de crédito tributario vencido, que es el que goza de la prelación atribuida por el art. 71. De ahí que proceda deducir el importe correspondiente a «sanción», deuda tributaria pero no propiamente crédito, y dado que la certificación acompañada con la demanda de tercera no distingue, dentro de la cantidad correspondiente a recargo por apremio, qué parte corresponde a la sanción y qué parte al principal más intereses, proceda igualmente reducir la preferencia de la tercerista al cobro de la cantidad total de 5.432.611 ptas. (32.650,65 euros), es decir la suma de la cuota de 5.332.965 ptas. más los intereses de demora por 99.646 ptas. reflejados en el acta de conformidad.

■ **Tribunal Supremo (Sala 3.ª Secc. 6.ª)**

■ **Sentencia de 20 de julio de 2004**

■ **Ponente: Excmo. Sr. Trillo Torres.**

Consultas administrativas: perjuicio ocasionado como consecuencia de una contestación que posteriormente fue modificada.

La sentencia se dicta en materia de Seguridad Social, si bien se refiere a una materia, las consultas administrativas, regulada de forma semejante en el ordenamiento tributario.

La consultante, considerando que había sido perjudicada por la forma en que la Administración le comunicó las respuestas a sus consultas y expresó sus criterios interpretativos, instó la declaración de responsabilidad patrimonial de la Administración al entender que había sido perjudicada en la medida en que ajustó su comportamiento a una primera respuesta administrativa cuyos criterios fueron posteriormente modificados, y estimó que de haber aplicado este segundo criterio habría obtenido un ahorro en las cotizaciones pagadas a la Seguridad social.

La sentencia, en contra del fallo del tribunal de instancia, considera que no existe tal responsabilidad, debido a que las respuestas administrativas no vinculan a quienes formulan las consultas, pues siempre pueden mantener sus propios criterios al margen de los expresados por la Administración.

El tema tiene interés ya que en la anterior sentencia de 23 febrero 1999 (Ponente: Excmo. Sr. Lecumberri Martí) la Sala 3ª había declarado en relación a las consultas que "Desde luego, no es errónea ni, por ende, gravemente dañosa la doctrina sustentada por la sentencia recurrida, al tratar en la segunda de sus fundamentaciones jurídicas de la vinculariedad, eficacia y responsabilidad de la Administración por la emisión de consultas a instancia de los administrados, de la que dimana la pretensión indemnizatoria, estimada en la instancia a la luz de los presupuestos o requisitos exigidos en el art. 139 L 30/1992, pues, si de acuerdo con la más moderna doctrina científica y jurisprudencial, la resolución de consultas, en cuanto declaración de juicio, es una variante típica del acto administrativo conceptualizado dogmáticamente como declaración de voluntad, de deseo, de conocimiento o de juicio, que como tal, aunque desprovisto de las características propias de éstos ejecutividad incide o puede incidir como acto aparentemente declarador o clarificador de derechos en la conducta del consultante, en el caso enjuiciado, el actuar de la Administración ocasionó un perjuicio económicamente resarcible a favor del administrado, que, desde luego, pudo soslayarse de haber cumplimentado el órgano informante lo preceptuado en el art. 20 L 30/1992, por ser el competente para el reconocimiento de la prestación del Instituto de la Seguridad Social." (Fto. Jur. 3º)

Por otra parte, en el caso de cambio de criterio administrativo, también el Tribunal Supremo (Sala 3.ª Secc. 2.ª), en sentencia de 10 de Junio de 2004 (Ponente: Excmo. Sr.

Rouanet Moscardó) declara, esta vez en relación con la materia tributaria, que no siendo las consultas actos declarativos de derechos, para cambiar de criterio, no es preciso utilizar el procedimiento especial de los arts. 153 o 154 LGT. Si bien, la Sala parece limitar su fallo al caso en que la consulta no sea vinculante.

En resumen, que al no resolverse en la LGT, tampoco en la vigente, el problema que puede suscitarse con los cambios de criterio de la Administración, ni tener doctrina firme del Tribunal Supremo sobre la naturaleza de las consultas, permanece una laguna y una incertidumbre que ensombrecen una figura –la consulta tributaria– tan importante en nuestro ordenamiento.

Fundamentos de Derecho

Primero: La Diputación Provincial de Alicante dirigió una consulta sobre el cálculo de los coeficientes reductores de las cotizaciones, confirmando la Dirección Provincial de la TGSS el que había hecho la propia actora. Posteriormente, la Circular 5-043/1926-10-93, al interpretar la anterior Circular 3/016, fija un nuevo criterio de aplicación, que se salda con una menor aportación de la Corporación demandante. Ante esta diversidad de criterios, la actora dirige una nueva consulta y se le responde confirmando el cambio de criterio, lo que motiva que por escrito de 19 Abr. 1995, presentado ante el Ministerio de Trabajo y Seguridad Social, reclame el reintegro de los 29.317.574 de ptas. pagadas en exceso...

Por su parte, la sentencia impugnada razona que se está ante un caso de funcionamiento normal de la Administración, plasmado en un lícito cambio de criterio interpretativo, pero que se salda con el manifiesto perjuicio para la entidad actora de haber aportado en exceso al régimen de cotizaciones y cuantifica éste en el importe de lo reclamado en vía administrativa, criterio que es cuestionado en el recurso de casación formulado por el abogado del Estado.

Segundo: En el primer motivo, acogido al art. 88.1 d) de la Ley de la Jurisdicción, se denuncia la infracción de los arts. 139 y 141 de la L 30/92, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas, porque considera el representante de la Administración que no concurren en el presente caso los requisitos de que el daño sufrido sea antijurídico ni individualizado en relación a una persona o grupo de personas ni existe relación de causalidad entre la actuación imputable a la Administración y el daño producido. Razona, en síntesis, que está claro que la sentencia considera que el daño sufrido por la Diputación consiste en que no ha podido retener determinados porcentajes en la nómina de algunos de sus trabajadores y ha tenido que contribuir a las cotizaciones en mayor cantidad, pero que no está claro en cambio, ni en la reclamación ni en la sentencia, en qué consiste la actuación dañosa que se imputa a la Administración:

- a) Si la actuación dañosa consiste en mantener un determinado criterio en interpretación de las normas y después haberlo cambiado, no cabe considerar que exista un daño individualizado en una persona o grupo de personas, porque dicho cambio de criterio afectaría a la generalidad de los ciudadanos y no podría individualizarse en la Diputación Provincial de Alicante.

- b) Si se entiende que consiste en comunicar ese criterio al particular que solicita información al respecto, entonces no cabe considerar que exista un daño antijurídico ni una relación de causalidad entre la actuación de la Administración y el daño, que sólo es imputable a la propia voluntad de la Diputación, que tras el examen de las normas y conociendo el criterio de la Administración, ha optado por una u otra interpretación, sin perjuicio de los casos en que la ley dispone el carácter vinculante para la Administración de las consultas que se le formulen.

La consulta a que se refiere este pleito no es acerca de datos en poder de la Administración que se hayan facilitado al ciudadano de manera errónea y que determinen la actuación de éste, en cuyo caso habría que indemnizar al ciudadano que legítimamente ha confiado en la información facilitada. Por el contrario, en este caso la Diputación preguntó a la Administración cuál era su criterio y ésta comunicó su interpretación y cuando nuevamente fue consultada comunicó un nuevo criterio que resultaba de una Circular de la Dirección de Ordenación Jurídica y Entidades Colaboradoras de la Seguridad Social.

No siendo admisible la alegación de la parte recurrida, en el sentido de que lo planteado por el abogado del Estado sea una cuestión nueva, puesto la eventual falta de antijuridicidad en el daño producido constituyó el núcleo sustancial de su posición procesal como demandado en la instancia, y entrando por eso en el examen de fondo del motivo, ha de señalarse que si bien es cierto que, a diferencia de lo afirmado en el argumento que se ha desarrollado bajo el epígrafe a) por el abogado del Estado, no cabe admitir que porque el daño se haya extendido a una pluralidad de personas, deje por eso de estar individualizada con relación a cada una de ellas, sin embargo sí es sustancialmente correcta la argumentación aportada en el supuesto b), porque la interpretación que haga la Administración de las normas jurídicas aplicables en ningún caso es vinculante para el administrado, que por eso puede someter su conducta -en este caso la cotización a la Seguridad Social- a lo que considere que está legalmente ordenado, aun cuando no coincida con el criterio explicitado por aquélla en la consulta, posición que, en su caso, puede sostener y defender en la vía jurisdiccional, de modo que la evacuación de una consulta solicitada a la Administración sobre la interpretación de las normas reguladoras del caso consultado puede tener el efecto, por un lado, de vincular a aquélla, cuando la Ley así lo establezca, en el caso de que el contenido dado por la Administración a la respuesta favorezca al administrado que la hizo, eximiendo por otra parte a éste, incluso en el caso de que no sea vinculante, de cualquier responsabilidad de naturaleza sancionadora si acomoda su actuación a la misma, aunque a la postre resulte ilegal y deba enderezarla en el sentido marcado por la Ley.

Pero distinto es el caso que aquí nos ocupa: la consulta perjudica al consultante, pero no por eso le eximía de la responsabilidad de actuar conforme a lo que él considerase legalmente correcto, de modo que pudo apartarse de lo que le había indicado la Administración, sin que por eso pueda imputarse a ésta una responsabilidad, al haber actuado dentro del normal uso de sus facultades interpretativas al aplicar el derecho a los actos que dicta o a las consultas que se le hacen, sin que el aquietamiento de los administrados a estas decisiones o consultas pueda encontrar una vía oblicua de resarcimiento a través de las normas reguladoras de la responsabilidad patrimonial.

■ Tribunal Supremo (Sala 3ª Secc. 2º)

■ Sentencia de 11 de junio de 2004

■ Ponente: Excmo. Sr. D. Juan Gonzalo Martínez Micó.

IVA. Exención. Actividad desarrollada por una entidad cívica.

Se considera que la actividad desarrollada por una entidad cívica — amigos de la Ópera — está incluida en la exención del Impuesto sobre el Valor Añadido que se refiere a las prestaciones de servicios y las entregas de bienes efectuadas directamente a sus miembros por entidades legalmente reconocidas que no tengan finalidad lucrativa y cuyos objetivos sean exclusivamente de naturaleza política, sindical, religiosa, patriótica, filantrópica o cívica, siempre que no percibiesen de los beneficiarios contraprestación alguna distinta de las cotizaciones fijadas en sus estatutos.

La argumentación del Tribunal es detallada y aunque no está referida a la Ley 37/1992, sino a la anterior Ley 30/1985, dada la idéntica redacción del vigente art. 20. Uno. 12, el criterio de la sentencia creemos que es válido actualmente.

Fundamentos de Derecho

Cuarto: *Cuando se trata de entidades cuya fundamental actividad se proyecta al logro de finalidades recreativas y esencialmente culturales, como en el caso de las sentencias de esta Sala de 20 de enero y 18 de mayo de 1994 y 30 de abril de 1998, no puede negarse su carácter cívico.*

Si, como antes se ha dicho, el objeto de la Asociación “Amigos de la Ópera” de La Coruña es, según se dice en el frontispicio de sus Estatutos, “el cultivo y fomento de la ópera”, mediante la realización de “toda aquella actividad que pueda conducir a la expansión y conocimiento de la misma”, debe incardinarse entre las entidades legalmente reconocidas (porque figura como Asociación inscrita en el Registro de Asociaciones), que no tienen finalidad lucrativa (la Asociación que nos ocupa no tiene patrimonio fundacional y se nutre económicamente de las cuotas y abonos satisfechos por los socios, según el art. 18 de sus Estatutos) y cuyo objetivo es exclusivamente de naturaleza cívica, sin que su carácter cívico desaparezca por el hecho de que sus socios sean los más directamente beneficiados o favorecidos por las actividades de la Asociación, pues esa es una nota consustancial a todas las asociaciones y por ello no se extingue el beneficio general que la sociedad obtiene con la evidente acción cultural que presta.

Como bien hace notar el Abogado del Estado, la exención queda vinculada a la prestación de servicios de la Asociación a sus asociados en pro del objeto de la Asociación y que se consideran retribuidos mediante las cuotas sociales, sin que la exención alcance a otras actividades ajenas a su objeto social, realizadas para terceros o mediante contraprestación distinta de las cotizaciones fijadas en sus estatutos, según dispone el art. 13.1, ordinal 12, del Reglamento del IVA aprobado por el Real Decreto 2028/1985.

Quinto: *Procediendo, en consecuencia, la desestimación del presente recurso de casación, deben imponerse las costas causadas en el mismo a la parte recurrente a tenor de lo al respecto prescrito en el art. 139.2 y 3 de la L.J.C.A.*

■ Tribunal Superior de Justicia de Madrid

■ Sentencia de 12 de julio de 2004

■ Ponente: Sr. Palomino Marín.

Cajeros automáticos. Aprovechamiento especial del dominio público.

En el caso de los cajeros automáticos que se instalan en lugares o edificios privados pero cuyo manejo requiere el aprovechamiento especial del dominio público, en este caso las calles de Madrid, aunque sea temporal pero siendo diferente del mero deambular, existen las condiciones necesarias para la exigencia de una tasa.

Fundamentos de Derecho

Segundo: *La cuestión litigiosa es muy simple en su enunciado, consistente en si existe aprovechamiento especial del dominio público en el servicio propio de un cajero automático colocado en la fachada de un establecimiento bancario y que el cliente utiliza desde la calle. Una respuesta negativa supondría la nulidad del precepto de la Ordenanza que incluye ese hecho entre los imponibles de la tasa por utilización o aprovechamiento especial del dominio público.*

Tercero: *La cuestión de que se trata ha recibido dos respuestas contrarias. En un extremo, la de que no hay verdadera utilización o aprovechamiento especial de un reducido espacio de la vía pública en el brevísimo tiempo que dura el servicio del cajero; tiempo que no difiere esencialmente del que los simples transeúntes que hacen un uso colectivo y general de la vía pública. En el otro extremo se afirma que, aunque el cajero esté instalado dentro del edificio, es utilizado desde fuera de él, ocupándose la vía pública de un modo especial, bien distinto, desde luego, del mero transitar.*

Cuarto: *En el enjuiciamiento del caso el Tribunal advierte que efectivamente, y como alega la sociedad recurrente, el cajero automático instalado en la fachada de un establecimiento bancario no ocupa la vía pública; pero también es de advertir lo peculiar del servicio que realizan estas máquinas, por ejemplo para obtener dinero: éste se expende desde el interior del edificio pero se recibe en la vía pública; y tanto la expendición como la recepción pertenecen al mismo servicio, como también el manejo de la máquina con la tarjeta y el accionamiento de los mecanismos de aquélla, de tal manera que si no hubiera esa actividad callejera no habría servicio, en el cual se utiliza el dominio público para algo bien distinto del uso general colectivo de la vía pública o del mero deambular.*

En la consideración del caso se ha enjuiciado a veces el matiz de la intensidad, esto es, el de que la utilización o aprovechamiento del dominio público es muy breve e insignificante, pero el Tribunal se ve obligado a apreciar que es en todo caso real, que existe un aprovechamiento especial, que negarlo sería negar la evidencia y que ese aprovechamiento especial no es confundible con el uso general colectivo de la vía pública.

Quinto: *Finalmente se ha considerado que el usuario y beneficiario de ese dominio público parece ser el cliente y no el Banco; y aquí hemos de volver a la idea unitaria del servicio del cajero, servicio que es del Banco para con el cliente, y de todos cuyos elementos, incluido el espacio, se sirve el Banco para realizar su prestación.* ■

REVISTA TÉCNICA TRIBUTARIA



Unión Europea



**Sección dirigida y coordinada por:
Luis Docavo Alberti**



**Selección de Jurisprudencia
del TJCE**



Asociación Española de

Asesores Fiscales



UNIÓN EUROPEA

Sección dirigida y coordinada por: Luis Docavo Alberti
Abogado. Miembro de la AEDAF

Nota:

Los comentarios a las Sentencias del Tribunal de Justicia se realizan en base al texto literal de las mismas, reproduciéndose en estas páginas sólo los aspectos que, a juicio del coordinador de la sección, se consideran de mayor interés.

Quien desee profundizar más en cada una de las sentencias puede encontrar los textos íntegros en la Revista Interactiva de la AEDAF (en el primer número de cada mes se reproducen las sentencias del mes anterior) o en la propia página del Tribunal en Internet.

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera) de 27 de mayo de 2004

■ **Asunto C-68/03**

■ **Partes:** Staatssecretaris van Financiën y D. Lipjes

■ **Síntesis:** Sexta Directiva sobre el IVA – Artículo 28 ter, parte E, apartado 3
– Servicios de mediación – Lugar de realización de la prestación.

I. Comentario

Con motivo de la aplicación del art. 28 ter, parte E, apartado 3 de la Sexta Directiva, que determina el lugar del hecho imponible en los servicios de mediación en las operaciones intracomunitarias, se planteó una primera cuestión de si esta norma sólo se aplicaba cuando los destinatarios del servicio son sujetos pasivos del IVA, o cuando se trata de una persona jurídica no sometida al impuesto en el sentido del art. 28 bis (que regula el ámbito de aplicaciones de las adquisiciones intracomunitarias).

El Tribunal entendió que no era necesario que el destinatario del servicio fuera un sujeto pasivo del impuesto, puesto que el tenor del artículo citado es muy claro, al prever una excepción expresa a las disposiciones generales para la categoría de las operaciones de

mediación, sin distinguir en función de las partes del contrato base. No hay ninguna razón para apartarse de dicha regla cuando el contrato base es una operación no sujeta a IVA. Y este argumento se reitera en los distintos considerandos de la Sentencia.

La segunda cuestión era la de si con arreglo al art. 28 ter citado, el lugar de la prestación del servicio de mediación de una compraventa entre particulares sería el lugar de la transacción, como si fuese una entrega o un servicio prestado por un sujeto pasivo en el sentido del art. 8 de la Directiva (que se refiere al lugar de las entregas de bienes).

En consecuencia procede responder —dice la Sentencia— que cuando una operación de mediación está comprendida en el ámbito de aplicación del art. 28 ter, parte E, apartado 3 de la Sexta Directiva, es preciso, para determinar el lugar en que se realizaron las operaciones de base de los servicios de mediación, referirse a la disposición del citado artículo 28 ter en sus partes A y B. (La parte A que se refiere al lugar de la adquisición y entrega extracomunitarias de bienes, cuya regla general es la del lugar en que se encuentren los bienes en el momento de la llegada de la expedición con destino al adquirente.)

En definitiva, esta Sentencia declara que la aplicación del art. 28 ter, parte E, apartado 3, referente al lugar donde se prestan los servicios de mediación, no exige que la parte objeto de este contrato sean sujetos pasivos, con lo cual se aclara el contenido de su aplicación y, por otra parte, que si el contrato es entre particulares para determinar el lugar del servicio de mediación, habría que remitir al lugar de la adquisición y entrega de bienes que se regula en los apartados A y B) del citado artículo 28 ter.

Legislación española

En el derecho español el lugar de la realización de las operaciones intracomunitarias se regula en los artículos 71 a 74 de la Ley 37/92 sobre el IVA, que determina en qué supuestos las operaciones intracomunitarias se hayan sujetas al impuesto en el ámbito de su aplicación.

2. Antecedentes

1. Mediante resolución de 14 de febrero de 2003, recibida en el Tribunal de Justicia el 17 de febrero siguiente, el Hoge Raad der Nederlanden planteó, con arreglo al artículo 234 CE, dos cuestiones prejudiciales relativas a la interpretación del artículo 28ter 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 resultante de la Directiva 91/680/CEE del Consejo, de 16 de diciembre de 1991, que completa el sistema común del impuesto sobre el valor añadido y que modifica, con vistas a la abolición de las fronteras, la Directiva 77/388/CEE (DO L 376, p. 1; en lo sucesivo, «Sexta Directiva»).

2. Dichas cuestiones se suscitaron en el marco de un litigio entre el Staatssecretaris van Financiën y el Sr. Lipjes en relación con la sujeción al impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») de los servicios de mediación que el Sr. Lipjes realizó en Francia.

Litigio principal, marco jurídico y cuestiones prejudiciales

3. El Sr. Lipjes, que reside en los Países Bajos, se dedica con carácter profesional a la compraventa de barcos de recreo de ocasión y a la mediación en la compraventa de yates. En 1996 y 1997, intervino en dos ocasiones en la adquisición de sendos yates situados en Francia, aparentemente, en ambos casos, por cuenta de un comprador particular residente en los Países Bajos, mientras que el vendedor era un particular residente en Francia. El Sr. Lipjes no declaró el IVA correspondiente a dichas operaciones de mediación ni en los Países Bajos ni en Francia.

4. A raíz de un examen contable, los servicios tributarios neerlandeses sometieron *a posteriori* esas prestaciones de servicios al IVA. El Gerechtshof te 's-Gravenhage (Países Bajos), que conocía del asunto, estimó que, habida cuenta del lugar en el que estaban situados los yates en el momento de la venta, los servicios de mediación no se habían realizado en los Países Bajos y que el Sr. Lipjes tenía derecho, por tanto, a no declarar el IVA en dicho Estado miembro.

5. El Gerechtshof se basó así en el artículo 6a, apartado 3, letra c), de la Wet op de omzetbelasting 1968 (Ley de 1968 del impuesto sobre el volumen de negocios), de 28 de junio de 1968 (*Staatsblad* 1968, 329) en su versión resultante de la Ley de 24 de diciembre de 1992 (*Staatsblad* 1992, 713). Esta disposición corresponde al artículo 28 *ter*, parte E, apartado 3, párrafo primero, de la Sexta Directiva, que prevé, respecto a las operaciones intracomunitarias:

«No obstante lo dispuesto en el artículo 9, apartado 1, se considerará que el lugar de las prestaciones de servicios efectuadas por los intermediarios que actúen en nombre y por cuenta de terceros, cuando intervengan en operaciones no comprendidas en los apartados 1 y 2 ni en el artículo 9, apartado 2, letra e), es el lugar en que se efectúan estas operaciones.

Sin embargo, cuando el destinatario esté identificado a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido en un Estado miembro distinto de aquél en el que se realizan dichas operaciones, el lugar de la prestación efectuada por el intermediario se considerará situado en el territorio del Estado miembro que ha atribuido al destinatario el número de identificación a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido bajo el que se le ha prestado el servicio por el intermediario.»

6. El artículo 9, apartado 1, de la Sexta Directiva, al que dicha disposición establece una excepción, determina en principio como lugar de la prestación de un servicio el lugar donde esté situada la sede de la actividad económica de quien los preste.

7. El Gerechtshof consideró que, dado que los yates se encontraban en Francia y que el lugar donde se habían realizado las operaciones de mediación estaba situado en ese mismo Estado miembro, no debía aplicarse la disposición general, sino la disposición que establece la excepción para las operaciones intracomunitarias, de la que resulta que el Reino de los Países Bajos no tiene derecho a someter dichas operaciones al IVA.

8. El Staatssecretaris van Financiën interpuso un recurso de casación contra esta sentencia ante el Hoge Raad der Nederlanden. Alega que el artículo 28 *ter*, parte E, apartado 3, de la Sexta Directiva así como la disposición nacional correspondiente deben interpretarse de manera restrictiva en el sentido de que el término «operaciones» sólo engloba las prestaciones de servicios de mediación si el contrato de base, a saber un contrato de entrega de un bien o un contrato de servicio, se ha celebrado por profesionales sujetos al IVA, lo que no sucede en el asunto principal, que afecta a particulares.

9. Considerando que el asunto suscita cuestiones a las que la jurisprudencia actual del Tribunal de Justicia no ofrece respuesta suficiente, el Hoge Raad der Nederlanden decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿El artículo 28 *ter*, parte E, apartado 3, de la Sexta Directiva sólo contempla servicios de intermediarios en los que el destinatario es un sujeto pasivo conforme a la Directiva o una persona jurídica no sometida al impuesto en el sentido del artículo 28 *bis*?

2) En caso de respuesta negativa, ¿el artículo 28 *ter*, parte E, apartado 3, de la Sexta Directiva prescribe que, si la mediación se realiza en la compraventa de un bien corporal entre dos particulares, para determinar el lugar en el que se ha producido, debe tomarse como referencia el lugar de la transacción, como si fuese una entrega o un servicio prestado por un sujeto pasivo en el sentido del artículo 8 de la Sexta Directiva?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

Sobre la primera cuestión

10. Según el Gobierno neerlandés, apoyado en parte por el Gobierno portugués, debe interpretarse el artículo 28 *ter*, parte E, apartado 3, de la Sexta Directiva de manera restrictiva, excluyendo los servicios de mediación cuando el contrato de base se haya celebrado entre particulares y no constituya por tanto una operación sujeta al IVA. Este Gobierno afirma que dicha disposición prevé que el lugar de la prestación de los servicios de mediación debe en principio estar vinculado al lugar de la prestación principal, lo que sólo tiene sentido si la prestación principal está comprendida en el ámbito de aplicación de la Sexta Directiva, es decir si ha sido realizada por un sujeto pasivo. En la medida en que eso no había sido así en el caso de autos, procede recurrir a la regla general del artículo 9, apartado 1, de la Sexta Directiva, a saber; tomar como referencia la sede de la actividad económica del Sr. Lipjes, que se encontraba en los Países Bajos.

11. A juicio del Gobierno neerlandés, en efecto, el título XVI *bis* de la Sexta Directiva, en el que se inserta el artículo 28 *ter*, se refiere de forma global a las entregas y adquisiciones intracomunitarias y a la circulación, que son todas ellas operaciones realizadas por sujetos pasivos o personas jurídicas que no sean sujetos pasivos. Así, el artículo 28 *bis* de esta Directiva se refiere sistemáticamente a las prestaciones de sujetos pasivos o de personas jurídicas que no sean sujetos pasivos. Desde el punto de vista de la coherencia, el artículo 28 *ter* debe interpretarse, por ello, en el mismo sentido.

12. El citado Gobierno añade que este razonamiento se ve corroborado por el artículo 28 *ter*, parte E, apartado 3, párrafo segundo, que alude a los destinatarios identificados a efectos del IVA por un número de identificación. Del mismo modo, este sólo puede ser el caso de los sujetos pasivos y de las personas jurídicas que no sean sujetos pasivos.

13. Por otra parte, sostiene el Gobierno neerlandés, la disposición de que se trata tiene por objetivo evitar que la empresa cliente ejercite su derecho a obtener una deducción en un Estado miembro distinto de aquel en el que paga el IVA. A los particulares destinatarios de servicios y que no tienen derecho a deducción, no les resulta necesaria tal regla. Este Gobierno considera que la solución que preconiza también es la que mejor refleja la realidad económica y la racionalidad fiscal.

14. Según la Comisión, no procede restringir el ámbito de aplicación del artículo 28 *ter*, parte E, apartado 3, de la Sexta Directiva contradiciendo su tenor muy claro, que prevé una excepción expresa a las disposiciones generales para la categoría de operaciones de mediación, sin distinguir en función de las partes del contrato de base. No hay ninguna razón para apartarse de dicha regla cuando el contrato de base es una operación no sujeta al IVA. En efecto, el sistema de intercambios intracomunitarios en su conjunto, tal como se recoge en el título XVI *bis* de la Sexta Directiva, no se reduce solamente a los intercambios entre profesionales.

15. La Comisión afirma que el término «operaciones» se emplea en varios lugares en la Sexta Directiva para designar tanto los servicios entre sujetos pasivos como los prestados a particulares, como en el artículo 4, apartados 3 y 5. Una interpretación restrictiva del artículo 28 *ter*, parte E, apartado 3, de esta Directiva provocaría distinciones complejas e iría contra los principios de simplicidad en el tratamiento de las operaciones y de tributación racional y homogénea.

16. A este respecto, es necesario señalar con carácter preliminar que, por lo que respecta a la relación entre los artículos 9, apartado 1, y 28 *ter*, parte E, de la Sexta Directiva, el artículo 28 *ter*, parte E, establece, cuando se trata de un intercambio intracomunitario, una excepción a la regla general del artículo 9, apartado 1. No existe, por tanto, ninguna preeminencia de dicho artículo 9, apartado 1, y hay que preguntarse, en cada situación, si se regula por una u otra disposición (véase, por la relación similar entre los apartados 1 y 2 del artículo 9 de la Sexta Directiva, la sentencia de 26 de septiembre de 1996, Dudda, C-327/94, Rec. p. I-4595, apartados 20 y 21).

17. En la medida en que en el presente caso se trata de un intercambio intracomunitario, el artículo 28 *ter*, parte E, apartado 3, de la Sexta Directiva es aplicable en principio. Procede entonces examinar si tal aplicabilidad puede verse afectada por el hecho de que el objeto del servicio de mediación fuera una operación no sujeta al IVA.

18. Sobre ese punto, es preciso señalar que del tenor del artículo 28 *ter*, parte E, apartado 3, párrafo primero, de la Sexta Directiva resulta que éste contempla de manera general las prestaciones de servicios realizadas por intermediarios «que actúen en nombre y por cuenta de terceros», sin distinguir si los destinatarios de los servicios son o no sujetos pasivos del IVA.

19. Igualmente, de ninguna de las disposiciones del título XVI *bis* de la Sexta Directiva, en el que se inserta el artículo 28 *ter*, se desprende que dejen fuera de su ámbito de aplicación toda

prestación de servicios cuyo destinatario sea un particular no sujeto al IVA. Por otro lado, como alega la Comisión, la expresión «intercambios entre los Estados miembros» utilizada en el encabezamiento de dicho título se refiere tanto a las entregas a sujetos pasivos como a aquellas realizadas a personas que no sean sujetos pasivos. La circunstancia de que diversas disposiciones de ese título, como el artículo 28 *bis*, se pronuncien sobre la sujeción al IVA de determinadas operaciones no influye sobre el alcance del artículo 28 *ter*, que tiene por único objeto la determinación del lugar de realización de las propias operaciones.

20. Por lo que respecta a la alegación del Gobierno neerlandés basada en el artículo 28 *ter*, parte E, apartado 3, párrafo segundo, que alude a los destinatarios identificados a efectos del IVA por un número de identificación en un Estado miembro distinto de aquel en el que se realiza la operación de que se trate basta señalar que dicho párrafo, introducido por la locución «sin embargo», indica una categoría de excepciones bien concretas, que no pueden tener influencia sobre la regla más general prevista en el párrafo anterior.

21. Como destaca el Abogado General en los puntos 36 a 40 de sus conclusiones, para determinar el lugar de una actividad de mediación, es indiferente que la operación principal esté o no sujeta al IVA.

22. Por último, en lo relativo a la alegación formulada por el Gobierno neerlandés de que el artículo 28 *ter*, parte E, apartado 3, de la Sexta Directiva afecta sobre todo al derecho a deducir el IVA, que no se aplica sin embargo a un particular, basta afirmar que nada en el tenor de dicha disposición apoya esta tesis, ya que tal disposición se refiere únicamente a la determinación del lugar de realización del servicio de mediación y de ningún modo al derecho a deducir de los destinatarios que sean particulares.

23. Procede, por tanto, responder a la primera cuestión que no debe interpretarse el artículo 28 *ter*, parte E, apartado 3, de la Sexta Directiva en el sentido de que se refiere exclusivamente a los servicios de mediación cuyo destinatario sea un sujeto pasivo o una persona jurídica no sometida al IVA.

Sobre la segunda cuestión

24. Mediante su segunda cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pregunta si, cuando una operación de mediación está comprendida en el ámbito de aplicación del artículo 28 *ter*, parte E, apartado 3, de la Sexta Directiva, procede, para determinar el lugar en el que se realizó la operación de base del servicio de mediación, referirse a las disposiciones generales del artículo 8 de la Sexta Directiva o a las disposiciones especiales del artículo 28 *ter* de esta misma Directiva.

25. A este respecto, basta señalar que de los términos de la Sexta Directiva se desprende que el lugar de realización de una adquisición intracomunitaria de bienes se regula por el artículo 28 *ter*, partes A y B, de esta Directiva, que establece así una excepción a las disposiciones generales del artículo 8 de la misma Directiva, que regulan la entrega de bienes en el interior de un Estado miembro. En el presente caso no se impone una apreciación diferente.

26. En consecuencia, procede responder a la segunda cuestión que, cuando una operación de mediación está comprendida en el ámbito de aplicación del artículo 28 *ter*, parte E,

apartado 3, de la Sexta Directiva, es preciso, para determinar el lugar en el que se realizaron las operaciones de base de los servicios de mediación, referirse a las disposiciones del artículo 28 ter, partes A y B, de dicha Directiva.

4. Fallo

1) El artículo 28 ter, parte E, 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 resultante de la Directiva 91/680/CEE del Consejo, de 16 de diciembre de 1991, que completa el sistema común del impuesto sobre el valor añadido y que modifica, con vistas a la abolición de las fronteras, la Directiva 77/388/CEE, no debe interpretarse en el sentido de que se refiere exclusivamente a los servicios de mediación cuyo destinatario sea un sujeto pasivo o una persona jurídica no sometida al impuesto sobre el valor añadido.

2) Cuando una operación de mediación está comprendida en el ámbito de aplicación del artículo 28 ter, parte E, apartado 3, de la Sexta Directiva, en su versión modificada, es preciso, para determinar el lugar en el que se realizaron las operaciones de base de los servicios de mediación, referirse a las disposiciones del artículo 28 ter, partes A y B, de dicha Directiva.

... ○ ...

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Segunda) de 15 de julio de 2004

■ Asunto C-415/02

■ Partes: Comisión de las Comunidades Europeas y Reino de Bélgica

■ Síntesis: Incumplimiento de Estado – Impuestos indirectos – Directiva 69/335/CEE – Concentración de capitales – Impuesto sobre las operaciones bursátiles – Impuesto sobre las entregas de títulos al portador.

I. Comentario

En este asunto se dilucidaba si el Reino de Bélgica, al someter a tributación dentro del impuesto sobre operaciones bursátiles las suscripciones efectuadas en Bélgica de títulos nuevos, creados bien con motivo de la constitución de un empréstito y también someter a tributación la entrega material de títulos al portador representativos de fondos públicos belgas o extranjeros, cuando se trate de títulos nuevos, por los mismos motivos antes indi-

cados, esta tributación era o no contraria a lo dispuesto en el art. 11 de la Directiva 69/335 del Consejo de 17 de julio de 1969, sobre concentración de capitales (ver el art. N° 2 de los antecedentes de hecho de la integración).

El Tribunal, por los argumentos (ver fundamento 35 y 37) que se transcriben en la Sentencia, declara que el sujetar a tributación las operaciones de inscripción de nuevos títulos, así como la entrega material de títulos al portador también nuevos, sería contrario a lo dispuesto en el art. 11 de la Directiva 69/335 sobre concentración de capitales.

Legislación española

Se halla contenida en la Ley 29/91, de 15 de diciembre, de adecuación a determinados conceptos impositivos a las Directivas y Reglamentos de la Comunidad Europea.

2. Antecedentes

Mediante escrito presentado en la Secretaría del Tribunal de Justicia el 19 de noviembre de 2002, la Comisión de las Comunidades Europeas interpuso un recurso, con arreglo al artículo 226 CE, con objeto de que se declare que el Reino de Bélgica ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 11 de la Directiva 69/335/CEE del Consejo, de 17 de julio de 1969, relativa a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales (DO L 149, p. 25; EE 09/01, p. 22), en su versión modificada por la Directiva 85/303/CEE del Consejo, de 10 de junio de 1985 (DO L 156, p. 23; EE 09/01, p. 171),

—al haber sometido al impuesto sobre las operaciones bursátiles las suscripciones, efectuadas en Bélgica, de títulos nuevos, creados bien con motivo de la constitución de una sociedad o de un fondo de inversión, bien como consecuencia de la realización de un aumento de capital, o bien con motivo de la emisión de un empréstito, y

—al haber sometido al impuesto sobre las entregas de títulos al portador la entrega material de títulos al portador; representativos de fondos públicos, belgas o extranjeros, cuando se trate de títulos nuevos creados bien con motivo de la constitución de una sociedad o de un fondo de inversión, bien como consecuencia de la realización de un aumento de capital, bien con ocasión de la emisión de un empréstito.

Marco normativo

Legislación comunitaria

2. El artículo 11 de la Directiva 69/335 establece:

«Los Estados miembros no someterán a ninguna imposición, cualquiera que sea su forma:

a) la creación, la emisión, la admisión para cotización en bolsa, la puesta en circulación o la negociación de acciones, participaciones u otros títulos de la misma naturaleza, así como de los certificados representativos de estos títulos, sea quien fuere el emisor;

b) los empréstitos, incluidos los públicos, contratados en forma de emisión de obligaciones u otros títulos negociables, sea quien fuere el emisor; y todas las formalidades a ellos relativas, así como la creación, emisión, admisión para cotización en bolsa, puesta en circulación o negociación de estas obligaciones u otros títulos negociables.»

3. El artículo 12, apartado 1, de la Directiva 69/335 dispone:

«No obstante lo dispuesto en las disposiciones de los artículos 10 y 11, los Estados miembros podrán percibir:

Impuestos sobre la transmisión de valores mobiliarios, liquidados estimativamente o no;

B) Normativa nacional

8. Las disposiciones legales belgas que son de aplicación en el presente caso figuran en el Código belga de los impuestos asimilados al impuesto de transmisiones (code des taxes assimilés au timbre; en lo sucesivo, «CTAT»).

9. El artículo 120 del CTAT dispone:

«Estarán sujetas al impuesto sobre las operaciones bursátiles, cuando versen sobre fondos públicos belgas o extranjeros, las siguientes operaciones celebradas o realizadas en Bélgica:

1º cualquier compraventa y, con un carácter más general, cualquier cesión o adquisición a título oneroso,

2º cualquier entrega material al suscriptor efectuada a raíz de una oferta al público mediante emisión, exposición, oferta o venta públicas».

10. En virtud de los artículos 120, 2º y 121, apartado 1, del CTAT, el impuesto sobre las operaciones bursátiles grava la entrega al suscriptor de acciones y de obligaciones. Su tipo oscila entre el 0,07 y el 1 %.

11. El artículo 126-1, 1º, del CTAT exime del impuesto sobre las operaciones bursátiles aquellas operaciones en las que no intervenga agente mediador colegiado ni tampoco se contrate, bien por cuenta de una de las partes, o bien por su propia cuenta.

12. El artículo 159, párrafos primero y segundo del CTAT está redactado en los siguientes términos:

«Estará sujeta al impuesto sobre las entregas de títulos al portador cualquier entrega de títulos al portador cuando ésta verse sobre fondos públicos belgas o extranjeros.

Por entrega debe entenderse cualquier entrega material del título que tenga lugar a resultas:

1º de una suscripción;

2º de una adquisición a título oneroso;

3º de una conversión de títulos nominativos en títulos al portador;

4º de una retirada de títulos que sean objeto de un depósito en descubierto en una entidad de crédito, en una sociedad de valores y bolsa, en una sociedad de gestión de patrimonios o en la Caisse interprofessionnelle de dépôts et de virements de titres.»

13. El artículo 163, 1º, del CTAT establece que están exentos del impuesto sobre las entregas de títulos al portador las entregas de títulos realizadas como consecuencia de una adquisición a título oneroso en la cual no intervenga ningún agente mediador colegiado ni se contrate tampoco por cuenta de una de las partes.

14. Los artículos 120, 1º y 2º, así como el artículo 159 del CTAT, que definen el ámbito de aplicación respectivo del impuesto sobre las operaciones bursátiles y del impuesto sobre las entregas de títulos al portador no hacen ninguna distinción entre las emisiones iniciales de títulos y las transacciones posteriores sobre títulos existentes.

Procedimiento administrativo previo

15. Al estimar que el impuesto sobre las operaciones bursátiles y el impuesto sobre las entregas de títulos al portador son contrarios al artículo 11 de la Directiva 69/335, la Comisión requirió al Reino de Bélgica, mediante escrito de 10 de mayo de 1999, para que presentara sus observaciones en un plazo de dos meses.

16. Mediante escrito de 2 de agosto de 1999, el Gobierno belga informó a la Comisión acerca de su postura según la cual los dos impuestos de que se trata se hallan comprendidos dentro del ámbito de aplicación del artículo 12, apartado 1, letra a), de la Directiva 69/335.

Sobre el recurso

19. La Comisión estima que el Reino de Bélgica ha infringido el artículo 11 de la Directiva 69/335, que prohíbe a los Estados miembros someter a imposición, cualquiera que sea su forma, la emisión de títulos, al haber gravado los títulos nuevos con el impuesto sobre las operaciones bursátiles y el impuesto sobre la entrega de títulos al portador.

3. Fundamentos de derecho

a) Sobre la imputación relativa al impuesto sobre las operaciones bursátiles

a1) Apreciación del Tribunal de Justicia

31. Para pronunciarse sobre esta primera imputación de la Comisión, procede recordar que el artículo 11, letra a), de la Directiva 69/335 prohíbe someter a imposición, cualquiera que sea su forma, la creación, la emisión, la admisión para cotización en bolsa, la puesta

en circulación o la negociación de acciones, participaciones u otros títulos de la misma naturaleza, así como de los certificados representativos de estos títulos, sea quien fuere el emisor:

32. Si bien es cierto, según afirma el Gobierno belga, que la referida disposición no menciona expresamente la primera adquisición de acciones, de participaciones ni de los títulos de esta misma naturaleza, no es menos cierto que, según ha señalado el Abogado General en el punto 14 de sus conclusiones, autorizar la percepción de un impuesto o de un gravamen sobre la primera adquisición de un título nuevamente emitido supondría en realidad gravar la propia emisión del citado título en la medida en que forma parte integrante de una operación global relativa a la concentración de capitales. En efecto, una emisión de títulos no basta por sí misma, sino que sólo tiene sentido a partir del momento en que los citados títulos encuentran adquirentes.

33. Por lo tanto, el efecto útil del artículo 11, letra a), de la Directiva 69/335 implica que la emisión, en el sentido de esta disposición, debe incluir la primera adquisición de títulos que se efectúe en el marco de la emisión de éstos.

35. En primer lugar, por lo que atañe al argumento según el cual, dado que el artículo 11, letra a), de la Directiva 69/335 no se refiere expresamente a la primera adquisición de títulos después de la emisión de éstos, esta operación no se halla comprendida dentro del ámbito de aplicación de la prohibición impuesta por dicha disposición, procede destacar que, por una parte, al contemplar la primera adquisición de títulos «en el marco de la emisión», el artículo 4, apartado 1, letra a), de la propuesta de Directiva de 1976 indica que la primera adquisición de títulos forma parte integrante y resulta indisoluble de la operación más general que constituye la emisión de títulos. Por otra parte, la circunstancia de que la Comisión, habida cuenta en su caso de la existencia de algunas divergencias en la interpretación o la aplicación del citado artículo 11, letra a), haya pretendido garantizar una aplicación uniforme de las directivas reguladoras de estas mismas operaciones, dando una definición más precisa de la «emisión de títulos», no obsta a la afirmación de que, desde un punto de vista económico, debe considerarse que la primera adquisición de títulos en el marco de la emisión de éstos forma parte de dicha emisión.

37. En tercer lugar, por lo que atañe al argumento según el cual el impuesto sobre las operaciones bursátiles constituye un tributo sobre la transmisión de valores mobiliarios, en el sentido del artículo 12, apartado 1, letra a), de la Directiva 69/335, el cual, por lo tanto, debe acogerse a la excepción prevista en tal disposición, procede destacar que, al igual que cualquier excepción, ésta debe interpretarse restrictivamente y no puede tener como consecuencia que quede desprovisto de todo efecto útil el principio al cual hace una excepción.

38. Ahora bien, interpretar el término «transmisión», que figura en el artículo 12, apartado 1, letra a), de la Directiva 69/335, en un sentido como el que preconiza el Gobierno belga equivale a privar al artículo 11, letra a), de esta Directiva de su efecto útil, de forma que la operación de emisión que no debe estar sujeta, conforme a este disposición, a ningún tributo ni impuesto distinto del derecho de aportación, puede ser

gravada, sin embargo, por un tributo o un impuesto en razón del hecho de que los títulos nuevamente emitidos son «transmitidos» necesariamente a los adquirentes, en el marco de su emisión.

b) Sobre imputación relativa al computo sobre la entrega de títulos al portador.

B1) Apreciación del Tribunal de Justicia

46. Debe destacarse que la imputación de la Comisión se limita a la exacción del impuesto sobre las entregas de títulos al portador que grava la entrega material de dichos títulos que tenga lugar en el marco de la emisión de éstos.

47. Ahora bien, si bien es cierto que, como señala el Gobierno belga, la emisión como tal de títulos al portador no da lugar a la exacción del citado impuesto, no es menos cierto que debe considerarse que la entrega material de este tipo de títulos a sus primeros adquirentes forma parte integrante de la emisión, en el sentido del artículo 11, letra a), de la Directiva 69/335, por las mismas razones que las que se mencionaron en el apartado 35 de la presente sentencia.

48. Debe añadirse que la entrega material de títulos al portador a los primeros adquirentes tampoco se halla comprendida dentro del ámbito de aplicación de la excepción contemplada en el artículo 12, apartado 1, letra a), de la Directiva 69/335, ya que, según se desprende del apartado 37 de la presente sentencia, el término «transmisión» debe ser objeto de una interpretación estricta y no puede cubrir la primera entrega material de los títulos nuevamente emitidos, por las mismas razones que se han expuesto en el apartado 37 de la presente sentencia.

49. Contrariamente a lo que afirma el Gobierno belga, esta afirmación no contradice la interpretación que dio el Tribunal de Justicia al artículo 12, apartado 1, letra a), de la Directiva 69/335, en su sentencia Codan, antes citada.

50. En efecto, según ha señalado el Abogado General en el punto 38 de sus conclusiones, en la citada sentencia, el Tribunal de Justicia no dio una interpretación amplia al concepto de «transmisión de valores mobiliarios», sino que se limitó a dar una interpretación uniforme a las distintas versiones lingüísticas de la Directiva 69/335 en caso de divergencia entre ellas, al considerar que el artículo 12, apartado 1, letra a), de ésta no puede interpretarse en el sentido de que limita la posibilidad de que los Estados miembros perciban impuestos únicamente a las operaciones bursátiles, tal como prevén las versiones alemana y danesa de la citada Directiva.

51. Habida cuenta de estas consideraciones, procede declarar que el impuesto sobre las entregas de títulos al portador constituye un tributo prohibido en virtud del artículo 11, letra a), de la Directiva 69/335, en la medida en que grava la primera entrega material de títulos al portador nuevamente emitidos.

4. Fallo

1) Declarar que el Reino de Bélgica ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 11 de la Directiva 69/335/CEE del Consejo, de 17 de julio de 1969, relativa a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales, en su versión modificada por la Directiva 85/303/CEE del Consejo, de 10 de junio de 1985,

—al haber sometido al impuesto sobre las operaciones bursátiles las suscripciones, efectuadas en Bélgica, de títulos nuevos, creados con motivo de la constitución de una sociedad o de un fondo de inversión, bien como consecuencia de la realización de un aumento de capital o bien con motivo de la emisión de un empréstito, y

—al haber sometido al impuesto sobre las entregas de títulos al portador la entrega material de títulos al portador representativos de fondos públicos belgas o extranjeros, cuando se trate de títulos nuevos, creados bien con motivo de la constitución de una sociedad o de un fondo de inversión, bien como consecuencia de la realización de un aumento de capital, o bien con ocasión de la emisión de un empréstito.

... ○ ...

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera) de 15 de julio de 2004

■ Asunto C-365/02

■ **Partes:** Marie Lindfors, una decisión prejudicial sobre la interpretación del artículo 1 de la Directiva 83/183/CEE del Consejo, de 28 de marzo de 1983, relativa a las franquicias fiscales aplicables a las importaciones definitivas de bienes personales de los particulares procedentes de un Estado miembro (DO L 105, p. 64),

■ **Síntesis:** Directiva 83/183/CEE – Traslado de residencia de un Estado miembro a otro – Impuesto recaudado antes de la matriculación de un vehículo o de su puesta en circulación.

I. Comentario

En este litigio se plantea la cuestión de si era exigible un impuesto (en este caso el auto-vero en Finlandia) a raíz del traslado de residencia del propietario de un vehículo que forma parte de sus bienes personales y había puesto en circulación en otro Estado miembro donde residía anteriormente (Países Bajos), si bien no era exigible este impuesto al amparo del art. 1 de la Directiva sobre franquicia.

El Tribunal resolvió el asunto indicando que el art. 1º de la Directiva 83/183/CEE, de 28 de marzo de 1983, sobre franquicias fiscales a la importación definitiva de bienes personales de particulares procedentes de otro estado miembro no impide que se recaude un impuesto antes de la matriculación o puesta en circulación del vehículo en el Estado miembro a que se traslada la residencia, por las razones que se indican en los fundamentos 26, 27 y 28.

Esta Sentencia contiene una declaración importante según la cual, para interpretar una cuestión no hay que limitarse a la que se le plantea, sino que puede invocar todos los elementos necesarios para una mejor aplicación del derecho comunitario y, por ello, declara la Sentencia que se han de tener en cuenta por el Juez nacional las consecuencias de la aplicación del impuesto, según se cita en los considerandos 31 a 36.

Y así lo invoca el Fallo al decir:

“No obstante, teniendo en cuenta las exigencias que se derivan del artículo 18 CE, corresponde al órgano jurisdiccional remitente comprobar, por una parte, si la aplicación del Derecho nacional puede garantizar que, por lo que respecta a dicho impuesto, no se coloca a dicho propietario en una situación menos favorable que aquella en que se encuentran los ciudadanos que hayan residido de manera permanente en el Estado miembro en cuestión y, en su caso, si tal diferencia de trato está justificada por consideraciones objetivas independientes de la residencia de las personas afectadas y proporcionadas al objetivo legítimamente perseguido por el Derecho nacional”.

3. Antecedentes

1. Mediante resolución de 10 de octubre de 2002, recibida en el Tribunal de Justicia el 14 de octubre siguiente, el Korkein hallinto-oikeus (Tribunal Superior Administrativo) planteó, con arreglo al artículo 234 CE, una cuestión prejudicial sobre la interpretación del artículo 1 de la Directiva 83/183/CEE del Consejo, de 28 de marzo de 1983, relativa a las franquicias fiscales aplicables a las importaciones definitivas de bienes personales de los particulares procedentes de un Estado miembro (DO L 105, p. 64).

2. Dicha cuestión se suscitó en el marco de un litigio entre la Sra. Lindfors y las autoridades finlandesas en relación con el impuesto de matriculación, establecido por la legislación finlandesa, al cual se ha visto sujeta como consecuencia del traslado de su residencia a Finlandia.

El litigio principal y la cuestión prejudicial

11. Tras residir en otros Estados miembros, la Sra. Lindfors se instaló de forma permanente en Finlandia y, a raíz de este traslado de residencia, importó a este país el 4 de agosto de 1999 un automóvil que formaba parte de sus bienes personales y que había puesto en circulación en los Países Bajos en 1995 después de haberlo adquirido en Alemania.

12. En una liquidación de 4 de agosto de 1999, el Hangon tullikamari (Aduana de Hanko) (Finlandia), concedió a la Sra. Lindfors una reducción de 80.000 FIM y fijó el autoverbo que

debía pagar en 16.556 FIM, cantidad a la que debía añadirse el impuesto sobre el valor añadido por importe de 3.642 FIM, es decir, en total 20.198 FIM (unos 3.400 euros).

13. La Sra. Lindfors interpuso un recurso contra esta decisión ante el Helsingin hallinto-oikeus (Tribunal administrativo de Helsinki) (Finlandia). Estima, en efecto, que el autovero constituye un impuesto sobre el consumo cuya recaudación está prohibida, en virtud del artículo 1, apartado 1, de la Directiva 83/183.

Después de plantearse los recursos pertinentes, el Tribunal Finandés, planteó la siguiente cuestión:

«¿Debe interpretarse el artículo 1 de la Directiva 83/183 [...] en el sentido de que el impuesto de matriculación (autovero), previsto en la Ley del impuesto de matriculación (autoverolaki) que grava los vehículos importados en Finlandia desde otro Estado miembro, con ocasión de un cambio de residencia, es un impuesto sobre el consumo, a efectos del artículo 1, apartado 1, de la Directiva, o bien es un derecho o impuesto específico relativo a la utilización de este bien en el interior del país, de conformidad con el artículo 1, apartado 2?»

El artículo 1º de la Directiva 83/183/CEE relativo a las franquicias fiscales a la importación de bienes personales procedentes de un Estado miembro dispone:

«1. Los Estados miembros concederán, en las condiciones y en los casos contemplados a continuación, una franquicia de los impuestos sobre el volumen de negocios, de los impuestos sobre consumos específicos y otros impuestos sobre el consumo normalmente exigibles en la importación definitiva, por un particular, de bienes personales procedentes de otro Estado miembro.

2. En la presente Directiva no se contemplan los derechos e impuestos específicos o periódicos relativos a la utilización de estos bienes en el interior del país, tales como, por ejemplo, los derechos percibidos al matricular los vehículos automóviles, los impuestos de circulación por carretera y los cánones de televisión.»

Sobre la cuestión prejudicial

Observaciones preliminares

17. En su sentencia de 19 de septiembre de 2002, Tulliasiamies y Siilin (C-101/00, Rec. p. I-7487, apartados 61 y 80), el Tribunal de Justicia ya declaró que el autovero constituye un tributo interno discriminatorio, prohibido por el artículo 90 CE, en la medida en que la cuota de dicho impuesto sobre un vehículo de segunda mano importado excede de la cuota diferencial del impuesto incorporada al valor de un vehículo usado similar ya matriculado en territorio finlandés.

18. La cuestión prejudicial versa únicamente sobre la legalidad de la recaudación de un impuesto como el autovero –independientemente del método de cálculo de éste o de su importe– con motivo de un traslado de residencia de un Estado miembro a otro.

Observaciones presentadas ante el Tribunal de Justicia

19. La Sra. Lindfors sostiene que el autovero es un impuesto sobre el consumo que se recauda con motivo de la importación de un vehículo en territorio finlandés. Considera que a tal impuesto debe aplicársele la franquicia prevista en el artículo 1, apartado 1, de la Directiva 83/183.

20. El hecho de que el autovero sea un impuesto sobre el consumo, en el sentido de dicha disposición resulta, según la Sra. Lindfors, no sólo de las características de dicho impuesto, sino también, indirectamente, del ámbito de aplicación de la Directiva 83/182/CEE del Consejo, de 28 de marzo de 1983, relativa a las franquicias fiscales aplicables en el interior de la Comunidad en materia de importación temporal de determinados medios de transporte (DO L 105, p. 59; EE 09/01, p. 156), así como de la Propuesta de Directiva del Consejo 98/C 108/12 por la que se establece el régimen fiscal de los vehículos automóviles de turismo trasladados con carácter permanente a otro Estado miembro a raíz de un cambio de residencia o utilizados temporalmente en un Estado miembro distinto de aquel en que estén matriculados (DO 1998, C 108, p. 75, y –Propuesta modificada– DO 1999, C 145, p. 6).

21. Los Gobiernos finlandés, danés y helénico señalan que el autovero no puede asimilarse a un impuesto normalmente exigible a la importación definitiva, por un particular, de bienes personales procedentes de otro Estado miembro, en el sentido del artículo 1, apartado 1, de la Directiva 83/183. En efecto, a su juicio, la circunstancia determinante para su exigibilidad es la utilización del vehículo en la vía pública en Finlandia, aunque, habitualmente, se perciba este impuesto con motivo de la matriculación. Agregan que, en cualquier caso, como impuesto específico relativo a la utilización o la matriculación, el autovero se halla expresamente excluido del ámbito de aplicación de dicha Directiva, en virtud del artículo 1, apartado 2, de ésta.

22. La Comisión observa que el artículo 1, apartado 2, de la Directiva 83/183 excluye de su ámbito de aplicación «los derechos percibidos al matricular los vehículos automóviles». Indica que, contrariamente a los impuestos cuyo objetivo consiste en contribuir a la financiación de las Administraciones Públicas, los «derechos» constituyen la contrapartida de servicios prestados por el poder público. Según la Comisión, el autovero no es un «derecho» percibido con ocasión de la matriculación, sino un impuesto sobre el consumo, cuya recaudación prohíbe el artículo 1, apartado 1, de dicho artículo en el marco de un traslado de residencia. Afirma que esta prohibición se refiere a los impuestos cuyo hecho imponible, que sirve de base para la tributación, es la importación de un bien a raíz de un traslado de residencia.

23. La Comisión sostiene que el impuesto ya gravó la matriculación del vehículo y su puesta en servicio en el Estado de origen. Sostiene que la libre circulación quedaría comprometida si el Estado miembro de destino pudiera nuevamente obligar al pago de un impuesto sobre dicha base. Afirma que deben interpretarse las disposiciones de la Directiva 83/183 a la luz del Derecho fundamental a la libre circulación, consagrado en el artículo 18 CE en favor de los ciudadanos de la Unión.

Respuesta del Tribunal de Justicia

24. Procede examinar, ante todo, si, como alegan la Sra. Lindfors y la Comisión, el autovero está comprendido en el ámbito de aplicación del artículo 1, apartado 1, de la Directiva 83/183. A este respecto, debe señalarse que la denominación del impuesto en derecho nacional —como tal— no es decisiva para apreciar si el impuesto de que se trata es contemplado por esta disposición.

25. La lectura del artículo 1, en relación con el artículo 2, de la Ley del impuesto de matriculación pone de relieve que el autovero es exigible antes de la matriculación o de la puesta en circulación de un automóvil en Finlandia. De los autos y, en particular, del artículo 2 de dicha Ley, así como de las observaciones del Gobierno finlandés y de la Sra. Lindfors, se desprende que, excepto en caso de importación temporal, la utilización de un vehículo en las carreteras finlandesas implica la recaudación de dicho impuesto. Así, este Gobierno explica que la circunstancia determinante para la recaudación del autovero es el hecho de que se utilice el vehículo para circular; aunque, habitualmente, se perciba el impuesto con motivo de la matriculación. Del mismo modo, la Sra. Lindfors confirma que la Ley del impuesto de matriculación se sustenta en el principio de que toda utilización del vehículo, por mínima que sea, implica la recaudación del impuesto.

26. En estas circunstancias, un impuesto como el autovero no puede considerarse un tributo relacionado con la importación, comprendido en el ámbito de aplicación de la franquicia prevista en el artículo 1, apartado 1, de la Directiva 83/183. En efecto, el hecho imponible es la utilización del vehículo en el territorio finlandés, la cual no necesariamente está relacionada con la operación de importación (véase, en este sentido, la sentencia de 29 de abril de 2004, Weigel, C-387/01, Rec. p. I-0000, apartado 47).

27. De ello se deduce que un impuesto que tenga las características del autovero no está comprendido en el ámbito de aplicación de la franquicia fiscal prevista en el artículo 1, apartado 1, de la Directiva 83/183.

28. Corroborar esta conclusión el artículo 1, apartado 2, de la Directiva 83/183. En efecto, dado que el autovero es exigible como consecuencia de la utilización de un vehículo en Finlandia, los impuestos como el controvertido en el litigio principal constituyen «impuestos específicos [...] relativos a la utilización de [...] bienes en el interior del país», en el sentido de dicha disposición.

29. La Sra. Lindfors tampoco puede basar su argumentación en el ámbito de aplicación de la Directiva 83/182, relativa a las franquicias fiscales aplicables en materia de importación temporal de determinados medios de transporte. En efecto, la circunstancia de que, con arreglo al artículo 1 de esta Directiva, un ciudadano de la Unión que importa temporalmente un vehículo en Finlandia esté exento del autovero no permite inferir que este impuesto esté comprendido en el ámbito de la franquicia fiscal establecida por la Directiva 83/183, que se refiere a la importación definitiva de vehículos.

30. La Propuesta de Directiva 98/C 108/12 no permite interpretar la Directiva 83/183 como lo hacen la Sra. Lindfors y la Comisión. De dicha Propuesta y de los considerandos cuarto, quinto y séptimo se desprende, por el contrario, que la adopción de una directiva que prohíba a los Estados miembros aplicar, como establece el artículo 1 de dicha Propuesta, «impuestos especiales, impuestos de matriculación [u] otros impuestos sobre el consumo [...] a los vehículos automóviles de turismo matriculados en otros Estados miembros e introducidos en su territorio con carácter permanente a raíz del traslado de la residencia normal de un particular» resulta necesaria, debido precisamente a la insuficiencia del régimen establecido por dicha Directiva, como señala el Abogado General Sr. Tizzano en sus conclusiones presentadas en el asunto Weigel (sentencia antes citada, apartado 52).

31. Como señala la Comisión, es cierto que el autoverro puede influir negativamente en la decisión de los ciudadanos de la Unión de ejercer su derecho a la libre circulación, tal como lo consagra, en particular, el artículo 18 CE.

32. Aunque, en el plano formal, el juez remitente ha limitado su cuestión a la interpretación del artículo 1 de la Directiva 83/183, tal circunstancia no impide que el Tribunal de Justicia facilite al órgano jurisdiccional nacional todos los elementos de interpretación del Derecho comunitario que puedan serle útiles para enjuiciar el asunto de que conoce con independencia de que ese órgano jurisdiccional haya hecho o no referencia a ellos en el enunciado de su cuestión (véanse, en este sentido, las sentencias de 12 de diciembre de 1990, SARPP, C-241/89, Rec. p. I-4695, apartado 8; de 2 de febrero de 1994, Verband Sozialer Wettbewerb, «Clinique», C-315/92, Rec. p. I-317, apartado 7; de 4 de marzo de 1999, Consorzio per la tutela del formaggio Gorgonzola, C-87/97, Rec. p. I-1301, apartado 16, y Weigel, antes citada, apartado 44).

33. Por consiguiente, procede examinar la repercusión del artículo 18 CE para que el órgano jurisdiccional remitente pueda apreciar la conformidad de la aplicación del autoverro, en un caso como el del asunto principal, con las exigencias que se derivan de esta disposición.

34. A este respecto, ya se ha declarado que el Tratado CE no garantiza a un ciudadano de la Unión que el traslado de sus actividades a un Estado miembro que no sea aquel en el que residía hasta entonces sea neutro en materia de tributación. Habida cuenta de las disparidades de las legislaciones de los Estados miembros en esta materia, tal traslado puede, según los casos, ser más o menos ventajoso o desventajoso para el ciudadano en el plano de la tributación indirecta. De lo anterior se deriva que, en principio, una desventaja eventual, en relación con la situación en la que el ciudadano ejercía sus actividades con anterioridad de dicho traslado, no es contraria al artículo 18 CE, si la legislación no discrimina a ese ciudadano en relación con quienes ya se encontraban sujetos a dicha tributación (véase Weigel, antes citada, apartado 55).

35. De los autos se desprende que la Ley del impuesto de matriculación establece, en su artículo 25, apartado 1, una reducción fiscal no superior a 80.000 FIM (13.455 euros), en particular para los ciudadanos de la Unión que ejerzan su derecho de libre circulación a raíz de un traslado de residencia a Finlandia. Corresponderá al

órgano jurisdiccional remitente comprobar si la aplicación de esta disposición y, en su caso, de otras disposiciones del Derecho nacional puede garantizar que, en lo tocante a dicho impuesto, no se ha colocado a la Sra. Lindfors en una situación menos favorable que aquella en que se encuentran los ciudadanos que han residido de manera permanente en Finlandia. En el caso de que el órgano jurisdiccional remitente comprobara que se da tal situación menos favorable, debería examinar si esta diferencia de trato está justificada por consideraciones objetivas independientes de la residencia de las personas afectadas y proporcionadas al objetivo legítimamente perseguido por el Derecho nacional (véase la sentencia de 11 de julio de 2002, D'Hoop, C-224/98, Rec. p. I-6191, apartado 36).

36. Atendidas todas las consideraciones que preceden, debe responderse del siguiente modo a la cuestión planteada:

El artículo 1 de la Directiva 83/183 debe interpretarse en el sentido de que no impide que, a raíz de un traslado de residencia del propietario de un vehículo de un Estado miembro a otro, se recaude un impuesto como el previsto por la Ley del impuesto de matriculación antes de la matriculación o de la puesta en circulación del vehículo en el Estado miembro al que se traslada la residencia. No obstante, teniendo en cuenta las exigencias que se derivan del artículo 18 CE, corresponde al órgano jurisdiccional remitente comprobar si la aplicación del Derecho nacional puede garantizar que, por lo que respecta a dicho impuesto, no se coloca a dicho propietario en una situación menos favorable que aquella en que se encuentran los ciudadanos que hayan residido de manera permanente en el Estado miembro en cuestión y, en su caso, si tal diferencia de trato está justificada por consideraciones objetivas independientes de la residencia de las personas afectadas y proporcionadas al objetivo legítimamente perseguido por el Derecho nacional.

3. Fallo

El artículo 1 de la Directiva 83/183/CEE del Consejo, de 28 de marzo de 1983, relativa a las franquicias fiscales aplicables a las importaciones definitivas de bienes personales de los particulares procedentes de un Estado miembro, debe interpretarse en el sentido de que no impide que, a raíz de un traslado de residencia del propietario de un vehículo de un Estado miembro a otro, se recaude un impuesto como el previsto en la autoverolaki (1482/1994) (Ley del impuesto de matriculación) antes de la matriculación o de la puesta en circulación del vehículo en el Estado miembro al que se traslada la residencia. No obstante, teniendo en cuenta las exigencias que se derivan del artículo 18 CE, corresponde al órgano jurisdiccional remitente comprobar, por una parte, si la aplicación del Derecho nacional puede garantizar que, por lo que respecta a dicho impuesto, no se coloca a dicho propietario en una situación menos favorable que aquella en que se encuentran los ciudadanos que hayan residido de manera permanente en el Estado miembro en cuestión y, en su caso, si tal diferencia de trato está justificada por consideraciones objetivas independientes de la residencia de las personas afectadas y proporcionadas al objetivo legítimamente perseguido por el Derecho nacional.

... ○ ...

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera) de 15 de julio de 2004

■ **Asunto:** C-321/02

■ **Partes:** Finanzamt Rendsburg y Detlev Harbs

■ **Síntesis:** Sexta Directiva sobre el IVA – Artículo 25 – Régimen común de tanto alzado aplicable a los productores agrícolas – Arrendamiento de una parte de una explotación agrícola.

I. Comentario

En este asunto se planteó la cuestión de si era aplicable el régimen común agrícola a tanto alzado previsto en el art. 25 de la Sexta Directiva a las rentas procedentes del arrendamiento que el interesado acordó con otro agricultor en relación con una parte importante de los elementos de su explotación agrícola; si se consideraba que este arrendamiento estaba incluido en el régimen de tanto alzado, no tendría que satisfacer IVA en régimen normal.

El Tribunal decidió que los ingresos procedentes de alquiler o arrendamiento de los elementos esenciales de la explotación agrícola deberían estar sujetos al régimen normal, o en su caso, al régimen simplificado del impuesto sobre el valor añadido, por las razones que se indican esencialmente en sus fundamentos 27, 29, 33, 34 y 35.

Legislación española

El régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca se regula fundamentalmente en los arts. 124 a 134 bis de la Ley 37/92 sobre el IVA y en los arts. 43 a 49 bis de su Reglamento, aprobado por Real Decreto 1624/92.

2. Antecedentes

El litigio principal y la cuestión prejudicial

8. En 1992, el Sr. Harbs era titular de una explotación agrícola que, además de una superficie de tierras de 92 ha y edificios destinados a esta explotación, contaba con una cabaña de unos 60 toros de engorde, 65 vacas lecheras y otros 120 bovinos. Su cantidad de referencia lechera (cuota lechera) era de 321.367 kg.

9. Mediante dos contratos de 12 de noviembre de 1992, arrendó a su hijo, desde el 15 de noviembre de 1992 hasta el 30 de junio de 2005, una parte de su explotación a cambio de una renta. En primer lugar, mediante un «contrato de arrendamiento rústico», le con-

fió terrenos de una superficie aproximada de 31 ha, las 65 vacas lecheras y su cuota lechera. En segundo lugar, mediante un «contrato de puesta a disposición de establos», le alquiló un establo con 75 plazas. El Sr. Harbs continuó desarrollando su actividad en el resto de su explotación agrícola.

10. El Sr. Harbs consideró que la renta acordada en el marco del arrendamiento rústico estaba sujeta a los tipos impositivos medios previstos en el artículo 24 de la UStG y que, en virtud de esta disposición, el impuesto sobre los ingresos procedentes de una explotación agrícola quedaba compensado por el impuesto soportado en la cuantía del impuesto devengado, de modo que no había que pagar ningún impuesto. Por ello, en su declaración tributaria de 20 de enero de 1995, presentada tras una petición al efecto, no declaró ningún ingreso imponible correspondiente al ejercicio de 1992.

11. El Finanzamt estimó que, si bien el arrendamiento de los terrenos y del establo estaba exento de impuestos conforme al Derecho alemán, los importes recibidos en 1992 por el Sr. Harbs en concepto de cesión de la cuota de leche y de las vacas lecheras no correspondían a una actividad agrícola en el sentido del artículo 24 de la UStG y, por tanto, debían tributar según las disposiciones generales de la UStG. En consecuencia, el Finanzamt aplicó el impuesto sobre el volumen de negocios al importe neto de la remuneración abonada en concepto de las referidas cesiones y, el 10 de julio de 1996, notificó una liquidación de 361 DEM.

12. Tras la desestimación de su reclamación, el Sr. Harbs interpuso un recurso ante el Finanzgericht Schleswig-Holstein (Alemania), que lo estimó fundado. El Finanzamt formuló recurso de casación ante el Bundesfinanzhof.

13. Al considerar que la resolución del litigio requería una interpretación del artículo 25 de la Sexta Directiva, dicho órgano jurisdiccional decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«El titular de una explotación agrícola

—que deja de explotar una parte de su explotación (toda la actividad ganadera para la producción de leche) y arrienda a otro agricultor los bienes económicos requeridos al efecto, y

—que aun después de dicho arrendamiento sigue ejerciendo como agricultor con un volumen de actividad no insignificante,

¿puede someter la renta procedente del arrendamiento —al igual que sus restantes ingresos— al régimen común de tanto alzado de los productores agrícolas previsto en el artículo 25 de la Directiva 77/388/CEE, o, por el contrario, la parte de sus ingresos procedente del arrendamiento debe tributar conforme al régimen general del impuesto sobre el volumen de negocios?»

Sobre la cuestión prejudicial

14. Mediante su cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 25 de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que un productor agrí-

cola que ha cedido en arrendamiento o alquiler una parte de su explotación agrícola y que, en el resto de ésta, prosigue una actividad de agricultor por la que se le aplica el régimen común de tanto alzado previsto en dicho artículo, puede incluir en este régimen los ingresos derivados del arrendamiento o si a éstos se les debe aplicar el régimen general del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA»).

Observaciones presentadas ante el Tribunal de Justicia

15. El Sr. Harbs sostiene que el artículo 24, apartado 1, de la UStG no establece que los ingresos procedentes del alquiler y del arrendamiento de determinados bienes económicos entren dentro del ámbito de aplicación del régimen impositivo común. Aduce que esta disposición tampoco prevé que un agricultor que alquile o ceda en arrendamiento objetos particulares de su explotación deba aplicar el porcentaje a tanto alzado de compensación cuando preste el servicio a otro agricultor en régimen de tanto alzado, pues esta compensación del IVA soportado se presume incluida en el precio global de los servicios.

2. FUNDAMENTOS

27. Con carácter preliminar, es preciso recordar que el artículo 25, apartado 1, de la Sexta Directiva, reconoce a los Estados miembros la facultad de aplicar un régimen común de tanto alzado a los productores agrícolas cuando la aplicación a éstos del régimen general del IVA o, en su caso, del régimen simplificado previsto en el artículo 24 de esta Directiva implique dificultades. Así, este régimen especial, aplicable a determinados productores agrícolas, constituye una excepción al régimen general de la referida Directiva. Su carácter excepcional queda confirmado, como subraya el Sr. Abogado General en el punto 31 de sus conclusiones, por la doble circunstancia de que, según el artículo 25, apartados 9 y 10, de la Sexta Directiva, los Estados miembros pueden excluir de dicho régimen a determinadas categorías de productores agrícolas y que los agricultores en régimen de tanto alzado tienen derecho a optar por el régimen normal o por el régimen simplificado. Al igual que los demás regímenes especiales previstos en los artículos 24 y 26 de la misma Directiva, el régimen previsto en el artículo 25 de ésta, por tanto, sólo debe aplicarse en la medida necesaria para lograr su objetivo (véase, para la aplicación del régimen del artículo 26 de la Sexta Directiva, la sentencia *Madgett y Baldwin*, antes citada, apartado 34). Además, según reiterada jurisprudencia, las disposiciones que tengan el carácter de excepción de una norma general se han de interpretar estrictamente (sentencia de 18 de enero de 2001, *Comisión/España*, C-83/99, Rec. p. I-445, apartado 19).

28. Es preciso igualmente recordar que, para determinar el alcance de una disposición de Derecho comunitario, hay que tener en cuenta tanto sus términos como su contexto y sus finalidades.

29. Según el artículo 25 de la Sexta Directiva, el régimen común de tanto alzado tiende a compensar la carga del impuesto pagada por las compras de bienes y servicios de los agricultores mediante el pago de una compensación a tanto alzado a los productores agrícola-

las que ejerzan su actividad en el marco de una explotación agrícola, forestal o pesquera, cuando entreguen productos agrícolas o realicen prestaciones de servicios agrícolas. Esta compensación se calcula mediante la aplicación de un porcentaje, establecido por los Estados miembros, a los precios, libres de impuestos, de los productos o de las prestaciones de servicios que los agricultores sometidos al régimen de tanto alzado hayan entregado o efectuado a sujetos pasivos que no sean agricultores sometidos al régimen de tanto alzado. La compensación es pagada por la Hacienda Pública o bien por el comprador o el destinatario del servicio sujeto al impuesto y excluye cualquier otra forma de deducción del IVA soportado.

30. Con objeto de garantizar la aplicación uniforme de este régimen en toda la Comunidad, el legislador comunitario, sin perjuicio de una remisión expresa a las legislaciones de los Estados miembros por lo que respecta a la determinación de las explotaciones a que se hace referencia, se ocupó de definir, en particular, los conceptos de «productor agrícola», «productos agrícolas» y «prestaciones de servicios agrícolas».

31. De este modo, no pretendió que la aplicación de dicho régimen dependiera de un solo criterio relativo a la condición formal de productor agrícola, sino que reservó esta aplicación a los productores agrícolas cuya situación se define en el conjunto de las disposiciones del artículo 25 de la Sexta Directiva. Por tanto, la mera circunstancia de que una persona sea un productor agrícola no le permite aspirar a la aplicación exclusiva de dicho régimen, con independencia de la naturaleza de las operaciones económicas que realiza.

32. A este respecto, en virtud del artículo 25, apartado 2, de la Sexta Directiva, se consideran prestaciones de servicios agrícolas, en el sentido de dicho artículo, las prestaciones de servicios enumeradas en el anexo B de dicha Directiva, realizadas por un productor agrícola utilizando sus propios medios de mano de obra y/o las instalaciones normales de su explotación agrícola, forestal o pesquera. Según este anexo B, titulado «Lista de las prestaciones de servicios agrícolas», se consideran prestaciones de servicios agrícolas las prestaciones de servicios que contribuyan a la realización agrícola, y especialmente «el [alquiler], para fines agrícolas, de los medios normalmente utilizados en las explotaciones agrícolas».

33. Por tanto, ni el artículo 25, apartado 2, ni el anexo B de la Sexta Directiva se refieren expresamente al caso del arrendamiento. Ahora bien, debe señalarse que, por el contrario, en el artículo 13, parte B, letra b), de la misma Directiva, el legislador comunitario previó expresamente, para la aplicación de esta disposición, el caso del arrendamiento, además del alquiler.

34. Por otra parte, del artículo 25, apartado 2, quinto guión, de la Sexta Directiva y del anexo B de ésta, que por remitirse el uno al otro expresamente deben leerse conjuntamente, se desprende que un alquiler sólo puede incluirse entre las prestaciones de servicios a que se refiere dicho artículo 25, apartado 2, quinto guión, si tiene por objeto los medios que el productor agrícola utiliza habitualmente para la explotación de su propiedad agrícola. De ello se deduce, en particular, que el alquiler, el arrendamiento o la consti-

tución de un derecho de usufructo mediante los cuales un agricultor cede el disfrute exclusivo de bienes inmuebles, como tierras o edificios, a otro agricultor para que éste perciba sus frutos no entra dentro del ámbito de aplicación del artículo 25, apartado 2, quinto guión, de la Sexta Directiva, ya que el productor cedente deja de utilizar habitualmente los bienes de que se trata. Otro tanto ocurre por la misma razón, en lo que atañe al arrendamiento a largo plazo de cualesquiera otros elementos de la explotación de los que se beneficia en exclusiva el arrendatario.

35. Así, cuando en una situación como la del asunto principal un productor agrícola cede en alquiler, por más de doce años, elementos sustanciales de su explotación como tierras, un edificio, las vacas y la cuota lechera, y se aparta de este modo de los medios que hasta entonces utilizaba para el ejercicio de su actividad lechera, no puede considerarse que efectúa una prestación de servicios en el sentido del artículo 25, apartado 2, de la Sexta Directiva.

36. Por lo que respecta a esta actividad de alquiler, no se le aplica el régimen común de tanto alzado de los productores agrícolas. Los ingresos resultantes de esta actividad, mientras el interesado mantiene una actividad agropecuaria en el resto de su propiedad, no pueden, por tanto, estar sometidos al régimen especial del artículo 25 de la Sexta Directiva y consecuentemente están sujetos al régimen normal del IVA o, en su caso, al régimen simplificado. Por otra parte, conforme al artículo 25, apartado 10, de la Sexta Directiva, el agricultor de que se trata puede optar por el régimen normal o, en su caso, por el régimen simplificado para la totalidad de sus actividades.

37. En vista de las anteriores consideraciones, procede responder a la cuestión prejudicial que el artículo 25 de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que un productor agrícola que ha cedido en arrendamiento y/o alquiler a largo plazo una parte de los elementos esenciales de su explotación agrícola y que, en el resto de ésta, prosigue una actividad de agricultor por la que se le aplica el régimen común de tanto alzado, no puede incluir en este régimen los ingresos derivados del arriendo y/o alquiler. El volumen de negocios correspondiente debe estar sujeto al régimen normal o, en su caso, al régimen simplificado del IVA.

3. Fallo

El artículo 25 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 un productor agrícola que ha cedido en arrendamiento y/o alquiler a largo plazo una parte de los elementos esenciales de su explotación agrícola y que, en el resto de ésta, prosigue una actividad de agricultor por la que se le aplica el régimen común de tanto alzado, no puede incluir en este régimen los ingresos derivados del arriendo y/o alquiler. Los ingresos correspondientes deben estar sujetos al régimen normal o, en su caso, al régimen simplificado del impuesto sobre el valor añadido.

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Segunda) de 15 de julio de 2004

■ **Asunto C-144/02**

■ **Partes:** Comisión de las Comunidades Europeas, República Federal de Alemania, y República de Finlandia.

■ **Síntesis:** Incumplimiento de Estado – Directiva 77/388/CEE – IVA – Artículo 11, parte A, apartado 1, letra a) – Base imponible – Subvención directamente vinculada al precio – Reglamento (CE) n° 603/95 – Ayudas otorgadas en el sector de los forrajes desecados.

I. Comentario. Legislación española

En este asunto se planteaba la cuestión de si Alemania había incumplido las obligaciones que le impone el art. 11 de la Directiva 77/388/CEE del Consejo de 17 de mayo sobre el IVA al abstenerse de aplicar esta Directiva al importe de las ayudas abonadas en aplicación del Reglamento n° 603/95 de 21 de febrero de 1995 por el que se establece la organización común de mercados en el sector de forrajes.

a) Criterios de la Comisión.

Por parte de la Comisión se entendía que estaba sujeta al artículo 11.

- La compra de forrajes verdes a los productores y posterior reventa a terceros del producto transformado.

- La subcontratación de la transformación por parte de los productores en los que éstos aportan forrajes verdes sin transmitir la propiedad y se les devuelve posteriormente el producto transformado.

En el primer caso, la Comisión entiende que se celebran contratos de compraventa de bienes, que constituyen entregas de bienes en el sentido de la Sexta Directiva y por tanto sujetos al impuesto, de acuerdo con el art. 4.

Y el segundo constituye una prestación de servicios (secado de forraje) sujetos también a IVA.

b) Criterio del Gobierno alemán.

De otro lado el Gobierno alemán consideraba que estas operaciones no estaban sujetas a IVA conforme al art. 11, parte A, apartado 1, letra a) de la Sexta Directiva, al no tratarse de subvenciones directamente vinculadas al precio.

c) Apreciación del Tribunal.

El Tribunal considera en cuanto a la venta de forrajes comprados a los productores tras su secado: que en este caso la subvención no está vinculada al precio de la operación puesto que no se abona con el fin específico de que la empresa transformadora entregue forraje desecado al comprador; sino que de acuerdo con el Reglamento n° 603/95 (del artículo 11) se trata de favorecer el suministro regular a la empresa de transformación de forrajes verdes y permitir que los productores se beneficien de un régimen de ayuda y en la necesidad de determinar los criterios de calidad mínimo de los forrajes desecados que tienen derecho a ayuda, de acuerdo con el art. 8 del Reglamento. Todo ello con el fin de garantizar un suministro interno en la Comunidad de su forraje de calidad, aunque los precios sean mayores que los del acuerdo mundial.

Por consiguiente, según el Tribunal, no se trata de una subvención vinculada directamente al precio, y por consiguiente no sujeta a IVA.

En cuanto a la transformación a régimen de subcontrata para entrega a los productores tras su secado, se trata desde luego de una prestación de servicios, pero sin que en este caso esté sujeto a IVA, puesto que la empresa transformadora no es destinataria de la ayuda, pues sólo asume la función de intermediario entre el organismo otorgante de la ayuda y el producto del forraje, y en esta circunstancia —dice el Tribunal— no cabe considerar que la ayuda sea una contraprestación para la empresa transformadora de su prestación de servicios, ni que le permite realizar dicha prestación a un precio menor.

En consecuencia, el precio del servicio de secado debe tener en cuenta los costes normales de la transformación, de forma que el IVA que se aplica al mismo incluye la totalidad del valor de la prestación, puesto que si no se integrase en la base imponible la ayuda abonada al producto, se estaría gravando en exceso la operación de secado de forma contraria al objetivo perseguido por el art. 11, apartado 1, letra a) de la Sexta Directiva.

En definitiva, la operación descrita no está sujeta a IVA, al tratarse de subvenciones no vinculadas directamente con ella.

Legislación española

El art. 78 de la Ley 37/92 sobre el IVA, en su Apartado Dos 3, considera vinculados en la base imponible las subvenciones vinculadas directamente al precio de las operaciones sujetas al impuesto. Se consideran vinculadas directamente al precio de las operaciones sujetas al impuesto las subvenciones establecidas en función del número de unidades entregadas o del volumen de los servicios prestados cuando se determinen con anterioridad a la realización de la operación.

Luego según este artículo, las subvenciones tienen que estar vinculadas al precio y si no lo están como el caso contemplado no estarían sujetas a IVA.

2. Antecedentes

1. Mediante escrito presentado en la Secretaría del Tribunal de Justicia el 17 de abril de 2002, la Comisión de las Comunidades Europeas interpuso un recurso, con arreglo al artículo 226 CE, con objeto de que se declare que la República Federal de Alemania ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 11 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 lo sucesivo, «Sexta Directiva»), al abstenerse de aplicar el impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») al importe de las ayudas abonadas en aplicación del Reglamento (CE) n° 603/95 del Consejo, de 21 de febrero de 1995, por el que se establece la organización común de mercados en el sector de los forrajes desecados (DO L 63, p. 1).

Procedimiento administrativo previo y recurso

11. El 20 de noviembre de 1998, al haber comprobado que la República Federal de Alemania no aplicaba el IVA a las ayudas abonadas en el marco del Reglamento n° 603/95 y al considerar que dicha situación era contraria al artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva, la Comisión le envió, con arreglo al procedimiento previsto en el artículo 169 del Tratado CE (actualmente artículo 226 CE), un escrito de requerimiento instándola a presentar sus observaciones en un plazo de dos meses.

12. Mediante escrito de 25 de marzo de 1999, el Gobierno alemán respondió que una subvención sólo debe ser incluida en la base imponible cuando constituya una parte de la contraprestación, abonada por un tercero. Para ello, debería existir en el presente asunto un vínculo directo entre la concesión de la subvención y las entregas de forrajes desecados a sus compradores efectuadas por las empresas transformadoras. La ayuda otorgada a favor de los forrajes desecados tendría que poder vincularse a cada una de las entregas de los mismos. Pues bien, en este caso resulta imposible vincular la ayuda en cuestión con la venta de una cantidad determinada de forrajes desecados.

13. El 15 de septiembre de 1999 la Comisión envió a la República Federal de Alemania un dictamen motivado en el que la instaba a que adoptara, en un plazo de dos meses, las medidas necesarias para dar cumplimiento a dicho dictamen. Con carácter complementario, la citada institución señaló que, si no existiese la ayuda, el forraje desecado se vendería a un precio mayor; el cual estaría, en su totalidad, sujeto al IVA.

14. Al no contestar el Gobierno alemán al dictamen motivado, la Comisión decidió interponer el presente recurso.

15. Mediante auto del Presidente del Tribunal de Justicia de 16 de septiembre de 2002, se admitió la intervención de la República de Finlandia y del Reino de Suecia en apoyo de las pretensiones de la parte demandada.

3. Fundamentos de derecho

A) Alegaciones de las partes

a) La Comisión

16. La Comisión estima que las operaciones realizadas por las empresas transformadoras de forrajes están sujetas al IVA en dos de las tres posibles modalidades de ejercicio de sus actividades, que son las siguientes:

- la compra de forrajes verdes a los productores, y la posterior reventa a terceros del producto transformado;
- la subcontratación de la transformación por parte de los productores, en la que éstos aportan forrajes verdes sin transmitir su propiedad y se les devuelve posteriormente el producto transformado.

17. Según la Comisión, en el caso de las empresas de transformación que compran los forrajes a los productores para revenderlos a continuación a terceros, se celebran contratos de compra y de venta de bienes, operaciones que claramente constituyen entregas de bienes en el sentido de la Sexta Directiva y que están, por tanto, sujetas al impuesto.

18. En el caso de la transformación en régimen de subcontrata, la Comisión manifiesta que del hecho de que la empresa transformadora devuelva el forraje deshidratado al productor de forrajes verdes se desprende que la operación debe ser considerada como la prestación de un servicio de secado del forraje. Al tratarse de una prestación de servicios, la misma está sujeta al impuesto sobre la base de lo establecido en la Sexta Directiva.

23. La Comisión alega que, al utilizar en el artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva el concepto de «subvenciones directamente vinculadas al precio», el legislador comunitario pretendió incluir en la base imponible del IVA todas las ayudas que tengan una incidencia directa sobre el importe de la contraprestación obtenida por quien realice la entrega o preste el servicio. Dichas subvenciones deben estar directamente relacionadas, incluso mediante una relación de causalidad, con la entrega de unos bienes o la prestación de unos servicios que puedan ser concretamente cuantificados o cuantificables: la ayuda se abona en la medida en que se hayan vendido efectivamente en el mercado los bienes o servicios en cuestión. Pues bien, esto es lo que sucede en el presente asunto.

b) El Gobierno alemán

24. El Gobierno alemán alega que, para estar sujetas al impuesto, las «subvenciones directamente vinculadas al precio» en el sentido del artículo 11, parte A, apartado 1, letra a) de la Sexta Directiva tienen que:

- constituir la contraprestación de una entrega de bienes o de una prestación de servicios por parte del beneficiario de la subvención;
- estar estrechamente vinculadas al precio.

25. Apoyado por los Gobiernos finlandés y sueco, el Gobierno alemán afirma que en el presente asunto no se cumplen los requisitos anteriores.

c) Apreciación del Tribunal de Justicia

26. El artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva, al prever que la base imponible del IVA incluya, en los supuestos que se determinan, las subvenciones abonadas a los sujetos pasivos, pretende someter al IVA la totalidad del valor de los bienes o de las prestaciones de servicios, evitando de este modo que el pago de una subvención implique una menor recaudación.

27. Con arreglo a su tenor literal, dicho precepto se aplica cuando la subvención está directamente vinculada al precio de la operación en cuestión.

C.1. Venta de forrajes comprados a los productores tras su secado.

33. Como defiende la Comisión, la venta de forrajes desecados realizada por una empresa transformadora, que adquirió la materia prima a los productores de forrajes verdes, constituye una entrega de bienes a efectos de la de la Sexta Directiva.

34. La subvención se abona a la empresa transformadora, que puede disponer de ella.

35. No obstante, la subvención no está directamente vinculada al precio de la operación sujeta al impuesto en el sentido del artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva.

36. En efecto, la subvención no se abona con el fin específico de que la empresa transformadora entregue forraje desecado a un comprador.

37. En el caso de autos, las partes coinciden en reconocer que no existe escasez de forrajes desecados en el mercado mundial. Ha quedado también demostrado que el objetivo de la ayuda es, por una parte, el de incentivar la producción dentro de la Comunidad a pesar de que los costes de producción sean mayores que los del mercado mundial, con el fin de garantizar una fuente de suministro interna, y, por otra, el de producir forrajes desecados de buena calidad. A este respecto, el considerando undécimo del Reglamento nº 603/95 subraya el objetivo «de favorecer el suministro regular a las empresas de transformación de forrajes verdes y de permitir que los productores se beneficien del régimen de ayuda», y el considerando décimo señala la necesidad de determinar los criterios de calidad mínima de los forrajes desecados que tienen derecho a la ayuda, criterios que se concretan en el artículo 8 de dicho Reglamento.

38. En este contexto, no se ha demostrado que el régimen de ayuda sea un régimen de promoción del consumo. No pretende incentivar la compra por parte de terce-

ros de forraje desecado a través de precios que, gracias a la ayuda, sean inferiores a los precios del mercado mundial, lo que constituiría un supuesto en el que una base imponible del IVA limitada al precio pagado no se correspondería con el valor total del bien entregado. Lo que pretende dicho régimen es permitir que los terceros se abastezcan dentro de la Comunidad a un precio comparable al precio del mercado mundial, al que podrían en todo caso abastecerse fuera de la Comunidad si, no existiendo dicha ayuda, la oferta en el interior de la misma no existiese o fuera insuficiente. Por tanto, el IVA que se aplica a dicho precio incluye la totalidad del valor del bien en el mercado.

39. Los motivos anteriores son suficientes para establecer que carece de fundamento el cargo formulado por la Comisión en lo que se refiere a la venta de forrajes comprados a los productores tras su secado, sin que sea necesario analizar si se cumplen el resto de requisitos para la integración de la ayuda en la base imponible del IVA.

C.2) Transformación en régimen de subcontrata

45. La empresa transformadora no puede disponer de la ayuda percibida. Asume únicamente la función de un intermediario entre el organismo otorgante de las ayudas y el productor de forrajes. A este respecto, no puede admitirse el criterio propuesto por la Comisión, que se basa en el concepto de «destinatario jurídico» de una subvención, con independencia del beneficio económico de la misma.

46. En estas circunstancias, no cabe considerar que la ayuda sea la contraprestación, para la empresa transformadora, de su prestación de servicios, ni que le permita realizar dicha prestación a un precio menor.

47. En consecuencia, el precio del servicio de secado debe tener en cuenta los costes normales de la transformación, de forma que el IVA que se aplica al mismo incluye la totalidad del valor de la prestación.

48. La ayuda repercutida al productor aminora el coste para éste del forraje desecado. No obstante, la aminoración no se produce con ocasión del pago del precio de la operación sujeta al impuesto. Tiene lugar posteriormente, una vez que se ha pagado un precio que corresponde al valor total de la prestación.

49. Si se integrase también en la base imponible la ayuda abonada, en definitiva, al productor de forrajes verdes, se estaría gravando en exceso la operación de secado, de forma contraria al objetivo perseguido por el artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva.

50. Los motivos anteriores son suficientes para establecer que carece de fundamento el cargo formulado por la Comisión en lo que se refiere a la transformación en régimen de subcontrata, sin que sea necesario analizar si se cumplen el resto de requisitos para la integración de la ayuda en la base imponible del IVA.

4. Fallo

En virtud de todo lo expuesto,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Segunda)

decide:

1)

Desestimar el recurso.

2)

Condenar en costas a la Comisión de las Comunidades Europeas.

3)

La República de Finlandia y el Reino de Suecia soportarán sus propias costas.

NOTA: El comentario de esta Sentencia es aplicable a los asuntos 381/01; 463/02 y 495/02 en Recursos interpuestos por la Comisión contra Italia, Suecia y Finlandia, resueltos por Sentencias de la misma fecha de 15 de julio de 2004. ■

