

número 112

enero - marzo / 2016

Revista Técnica Tributaria



AEDAF
Asociación Española
de Asesores Fiscales

Depósito Legal:

M-25925-1988

ISSN: 0214-6010

**© Asociación Española
de Asesores Fiscales**

Claudio Coello, 106 - 6º dcha
28006 - Madrid

Tel.: 915 325 154

Fax: 915 32 3794

sedecentral@aedaf.es

www.aedaf.es

Diseño y maquetación:

M. L. Saura

Impresión:

Villena Artes Gráficas

Avda. Cardenal Herrera Oria, 242

Tel: 917 385 100

Consejo de Redacción

Presidente

José Ignacio Alemany Bellido
Abogado.
Presidente de la AEDAF

José Francisco Alfonso Palop

Abogado. Vocal Responsable
de Estudio e Investigación
de la AEDAF

Director

Antonio Cayón Galiardo
Catedrático de Derecho
Financiero y Tributario.

Diego Martín Abril

Director General de Tributos

Juan Martín Queralt

Catedrático de Derecho
Financiero y Tributario

Consejeros

Jesús Calderón González
Magistrado de la Audiencia
Nacional

Carlos Palao Taboada

Catedrático de Derecho
Financiero y Tributario

Francisco Clavijo Hernández

Catedrático de Derecho
Financiero y Tributario

Juan Ramallo Massanet

Catedrático de Derecho
Financiero y Tributario

José Ignacio Ruiz Toledano

Presidente del TEAR de Madrid

Abelardo Delgado Pacheco

Inspector de Hacienda del
Estado en excedencia.
Socio de Garrigues

Eduardo Sanz Gadea

Inspector de Hacienda
del Estado

Francisco Escribano López

Catedrático de Derecho
Financiero y Tributario

M^a Teresa Soler Roch

Catedrática de Derecho
Financiero y Tributario

Ramón Falcón y Tella

Catedrático de Derecho
Financiero y Tributario

Juan Zornoza Pérez

Catedrático de Derecho
Financiero y Tributario

César García Novoa

Catedrático de Derecho
Financiero y Tributario

Revista Técnica Tributaria no comparte
necesariamente las opiniones de los
colaboradores expuestas en sus artículos

Sumario

Presentación:

José Francisco Alfonso Palop	7
--	---

Editorial:

La vertiente procesal del principio <i>ne bis in idem</i> : la posibilidad de dictar un segundo acuerdo sancionador cuando el primero ha sido anulado (Parte I)	
Antonio Cayón Galiardo	9

Estudios:

La aplicación de la norma tributaria defraudada y el principio de proporcionalidad: un análisis comparado	
Giovanna Petrillo	33
Crónica de la RIC 2015. Su control como ayuda de Estado	
Salvador Miranda Calderín	55
Regímenes especiales en la nueva Ley y Reglamento del Impuesto sobre Sociedades	
José Miguel Martínez-Carrasco Pignatelli	85
El ordenamiento jurídico europeo. Fuentes y principios generales con especial referencia al derecho tributario	
Antonio Martínez Lafuente	115

Jurisprudencia:

STS de 25/10/2015. IVA. Devolución a no establecidos	155
STS de 2/12/2015. Procedimiento económico-administrativo. Retroacción de actuaciones	158
STS de 21/12/2015. IRPF. Incrementos patrimoniales. Valor de adquisición. Principios de unicidad/estanqueidad	161
STS de 27/01/2016. Prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria. Interrupción	162
STS de 18/02/2016. Responsabilidad de las Administraciones Públicas. Estado legislador. Céntimo sanitario	164
SAN 12/11/2015. Procedimiento. Tributario. Momento en que han de aportarse las pruebas	166
SAN de 3/12/2015. Impuesto sobre Sociedades. Deducción por doble imposición de dividendos	168
STSJM de 21/09/2015. Procedimiento tributario. Aportación de pruebas	170
STSJCL de 14/10/2015. Procedimiento tributario. Responsables de la deuda tributaria	172

Doctrina Administrativa:

RTEAC de 2/12/2015. LGT. Prueba. Suministro de información por las autoridades tributarias de otros Estados en el marco de la asistencia mutua	177
--	-----

RTEAC de 2/12/2015. Procedimiento sancionador. Reducción por conformidad. Aplicación sobre la nueva sanción en caso de resolución parcialmente estimatoria	180
RTEAC de 15/12/2015. LGT y RGAT. Procedimiento de comprobación limitada. Obligación de adecuación del alcance de las actuaciones a la comprobación efectivamente realizada, con carácter previo a la formulación de propuesta de liquidación y concesión de trámite de audiencia . .	182
RTEAC de 13/01/2016. Procedimiento de Inspección. Duración de las actuaciones. Efectos del incumplimiento del plazo máximo de duración	184
RTEAC de 13/01/2016. Impuesto sobre Sociedades. Comprobación de valores. Tasación Pericial Contradictoria (TPC). Falta de notificación al interesado del derecho a promover la TPC	186
RTEAC de 21/01/2016. Procedimiento inspector. Petición de datos e informes	188
RTEAC de 18/02/2016. LGT. Infracciones y sanciones. Culpabilidad. Motivación. Ejemplo de utilización de fórmula generalizada o estereotipada que no es motivación suficiente de la culpabilidad	190
RTEAC de 2/03/2016. Impuesto Sociedades. Operaciones vinculadas	192

Comentario de Jurisprudencia del TJUE:

STJUE de 6/10/2015. Principios generales y derechos fundamentales en el derecho tributario de la UE: Principios de equivalencia y de efectividad. Fuerza de cosa juzgada	199
STJUE de 29/10/2015. Impuesto sobre el valor añadido. Directiva 2006/112/CE. Artículo 13, apartado 1. No sujeción al IVA de las actividades de los entes públicos: servicios prestados entre entes públicos	203
STJUE de 1/10/2015. Gestión tributaria. Colaboración social en la aplicación de los tributos. Intercambio automático o suministro de información tributaria	207
STJUE de 17/12/2015. Libertad de establecimiento. Establecimiento permanente no residente: transmisión entre sociedades del mismo grupo situadas en Estados miembros diferentes.	210

Novedades Editoriales	215
--	------------

Presentación

*Cuando el objetivo te parezca difícil, no cambies el objetivo;
busca un nuevo camino para llegar a él*
Confucio

José Francisco Alfonso Palop
Abogado. Vocal Responsable
de Estudio e Investigación de la AEDAF

Giovanna Petrillo, nos presenta su trabajo sobre la *“La aplicación de la norma tributaria defraudada y el principio de proporcionalidad: un análisis comparado”*. Define el principio de proporcionalidad como un criterio clave, de origen europeo, de orientación en el ejercicio de los poderes públicos; se materializa en la ponderación de los intereses contrapuestos y en la preferencia por la intervención mínima e idónea para alcanzar el resultado requerido por el ordenamiento jurídico. Aplicado a los “motivos económicos válidos”, el principio de proporcionalidad haría desproporcionada la práctica enfocada a generalizar la inaplicabilidad de las operaciones con la simple referencia a los temores de la elusión, ya que la modalidad resultaría desproporcionada al fin perseguido, aún más en el caso en que el conjunto de comportamientos esté determinado con referencia a acontecimientos posteriores en el tiempo, aunque pudieran relacionarse con operaciones previas. Particularmente estimulante, a efectos de este estudio, es la comparación con el ordenamiento español que, en la reformada cláusula anti-elusiva, combina dos planteamientos diferentes: el alemán, en lo que atañe al requisito del abuso de las formas jurídicas, y el anglo-americano, sobre el papel de la sustancia económica.

Salvador Miranda Calderín, en su trabajo “Crónica de la RIC. Su control como ayuda de estado”, estudia esta importante novedad aplicable por primera vez en 2015, que implica que las empresas que vayan a dotar la RIC deben comprobar antes si la intensidad de las ayudas recibidas respeta los límites legales. Por otro lado, como viene siendo habitual, da buena cuenta de la última jurisprudencia relevante referida a la RIC. En este caso, una sentencia del TS en unificación de doctrina que corrobora la práctica imprescriptibilidad del incentivo fiscal.

José Miguel Martínez-Carrasco Pignatelli, analiza los *“Regímenes especiales en la nueva Ley y Reglamento del Impuesto sobre Sociedades”*, examinando las novedades introducidas en algunos de los regímenes fiscales especiales por la nueva ley del impuesto sobre sociedades (art. 42 al art. 117 del Título VII LIS), Ley 27/2014, de 27 de noviembre -BOE núm. 288, de 28 de noviembre de 2014-, vigente en el período impositivo referido desde el 1 de enero. En concreto, se analizan las modificaciones a tener presente operadas por la LIS en vigor en el régimen

fiscal de las entidades parcialmente exentas; el régimen especial de las empresas de reducida dimensión (con análisis de la nueva reserva de nivelación de bases imponibles); el de las entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas; el régimen de consolidación fiscal; el régimen especial aplicable a las operaciones de reestructuración; el de transparencia fiscal internacional; el de las entidades de tenencia de valores extranjeros (ETVE); y, finalmente, las reformas efectuadas en el régimen fiscal especial de las sociedades anónimas cotizadas de inversión en el mercado inmobiliario.

Por último, **Antonio Martínez Lafuente**, realiza un estudio sobre las fuentes y principios generales del ordenamiento jurídico europeo, con especial referencia al Derecho Tributario. Con la incorporación de España a la Unión Europea aparece un Derecho nuevo, el Derecho de la Unión Europea que ha comportado la toma en consideración de nuevos principios rectores del Ordenamiento Jurídico. Se refiere a las fuentes del Derecho Comunitario, tanto las originarias o Derecho Primario, como las derivadas o Derecho Secundario, con especial referencia al Reglamento y la Directiva. Completa el sistema de fuentes los principios generales del Derecho, algunos de ellos con especial incidencia en el ámbito tributario, los cuales son analizados a la luz de la Jurisprudencia del TJUE.

La vertiente procesal del principio *ne bis in idem*: la posibilidad de dictar un segundo acuerdo sancionador cuando el primero ha sido anulado

(Parte I)

Antonio Cayón Galiardo

Catedrático de Dº Financiero y Tributario
Gabinete de Estudios de la AEDAF

Sumario

1. Introducción
 - 1.1. Delimitación del tema
 - 1.2. Consecuencias de la separación de procedimientos y de funciones administrativas en materia tributaria
 - 1.2.1. La separación del procedimiento sancionador y liquidador.
 - 1.2.2. Las vínculos entre el procedimiento sancionador y los procedimientos revisores
2. Naturaleza del *ne bis in idem*
3. La vigencia del principio en nuestro derecho
 - 3.1. La ausencia de una proclamación expresa y la doctrina del TC en cuanto a su fundamento constitucional
 - 3.2. La doctrina del TEDH y del Derecho de la UE, etc
 - 3.2.1. La proclamación del principio en el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos
 - 3.2.2. El principio en el ámbito del Convenio Europeo de Derechos Humanos y Libertades Fundamentales
 - 3.2.3. El principio *ne bis in idem* en el ordenamiento comunitario
 - 3.2.4. Algunas conclusiones
 - 3.3. La doctrina del TC
 - 3.3.1. La STC 177/1999
 - 3.3.2. La STC 2/2003

3.3.3. Conclusiones y aspectos críticos

3.4. Las vertientes material y procesal del principio

3.4.1. La vertiente material

3.4.2. La vertiente procesal

1. Introducción

1.1. Delimitación del tema

El principio *ne bis in idem* –o *non bis in idem*– es sabido que, en términos muy generales, consiste en la prohibición de doble sanción por un mismo hecho, estando dirigida por tanto a limitar el ejercicio del *ius puniendi* de los poderes públicos. Pero su contenido es más amplio de lo que acabamos de enunciar pues sus efectos sobre el sistema de sanciones penales, y también administrativas, comprende tanto aquella prohibición –vertiente material del principio– como la de doble persecución hacia un mismo sujeto, por un mismo hecho y con un mismo fundamento –la vertiente procesal–.

De todo este amplísimo contenido nos interesa ahora solamente uno de estos efectos que relaciona el *ius puniendi*, en este caso administrativo, con el ejercicio de la potestad revisora administrativa y también con el control judicial que se despliega sobre ella. En concreto nos vamos a ocupar de la vertiente procedimental del principio *ne bis in idem* en cuya virtud se prohíbe la incoación de un segundo procedimiento sancionador siempre que se cumpla la triple identidad ya mencionada. En esta vertiente encontramos una situación en la cual la anterior prohibición ha de jugar un papel importante. Se trata de los casos en los que la propia Administración, en el ejercicio de su potestad revisora, o bien los tribunales de lo contencioso, han anulado una sanción tributaria, a pesar de lo cual la Administración decide imponer una segunda sanción, diríamos que *en sustitución de la anulada*.

Es decir, el tema nos conduce al examen de la capacidad que se reconoce a la Administración y a los tribunales de justicia para, al anular un acto, ordenar también la posibilidad de dictar otro, esta vez ajustado a la Ley, pues, según acabamos de señalar, no solo la prohibición de *reformatio in peius* ha de ser respetada en esta situación, sino que también lo han de ser las propias exigencias del *ne bis in idem*.

Para situar con todos sus matices el tema señalado, nos hemos visto obligados a hacer un breve examen del principio *ne bis in idem*; de su formulación en nuestro ordenamiento constitucional; de su fundamento y alcance en los tratados internacionales suscritos por España; de sus vertientes material y formal; y, finalmente de su recepción en el ámbito administrativo y tributario.

1.2. Consecuencias de la separación de procedimientos y de funciones administrativas en materia tributaria

El tema tiene, a nuestro juicio, interés porque la doctrina –también la jurisprudencia y las propias leyes– se ha ocupado ampliamente de la separación de la potestad administrativa sancionadora respecto de la potestad de aplicación del tributo, especialmente de la potestad liquidadora, pero no ha ocurrido lo mismo respecto de las relaciones con la potestad revisora, a pesar de que han existido siempre algunos puntos de fricción entre ambas, al contrastar la posición defendida por la Administración con la sustentada por los contribuyentes. Así, vemos que la propia exposición de motivos de la LGT trata de explicar y justificar con cierto detalle la separación de funciones administrativas y de procedimientos –liquidadores y sancionadores–, pero se omite hacerlo cuando se trata de las funciones y procedimientos sancionadores y revisores. Tomemos como ejemplo el de las actas con acuerdo, respecto de las que se dice “*Se establece la regla general del procedimiento separado aunque, en aras de la economía procesal, se exceptiona en los supuestos de actas con acuerdo y en los casos de renuncia del obligado tributario, con el fin de mejorar la seguridad jurídica*”, pero se omite cualquier justificación sobre su efecto más importante, limitándose a señalar que “*En caso de imposición de sanciones, se aplicará una reducción del 50 por ciento sobre el importe de la*

sanción siempre que no se interponga recurso contencioso-administrativo. La liquidación y la sanción no podrán ser objeto de recurso en vía administrativa”.

Veamos algunas consecuencias con incidencia práctica en las que podamos constatar problemas suscitados como efecto de lo anterior.

1.2.1. La separación del procedimiento sancionador y liquidador

La razón de ser de separar los estos dos primeros procedimientos se encuentra en que la función liquidadora es, desde la perspectiva jurídica, ontológicamente distinta a la sancionadora, y que los procedimientos a través de los cuales hayan de ser ejercidas se rigen por principios diversos, pues, tal y como ha reconocido el Tribunal Constitucional, en el ámbito sancionador administrativo rigen los principios constitucionales del proceso penal que no sólo no exige el procedimiento de liquidación, sino que pueden llegar a ser contrapuestos en su esencia (piénsese en el derecho a no declarar, propio del sancionador, y en su antagónico deber de colaborar, propio del liquidador. (Juana Ricardo. “El Procedimiento sancionador tributario como procedimiento separado”).

Ahora bien, sin menosprecio de lo alcanzado con la separación del procedimiento sancionador y liquidador –que no todos los países de nuestra misma cultura jurídica han introducido- lo cierto es que todavía falta por extraer de esta separación la totalidad de consecuencias posibles, pues la vinculación entre ambos, a la que tan aferrada se muestra la Administración, se manifiesta siempre que el ordenamiento deja una laguna en la regulación de las infracciones y sanciones tributarias, la que trata de ser cubierta con apoyo en lo establecido para el ejercicio de las funciones aplicativas, desconociendo la distinta naturaleza de uno y otro procedimiento antes referida. Podremos como ejemplo la forma en que se incorporan y valoran al procedimiento sancionador las pruebas obtenidas en un procedimiento de comprobación –casi siempre las únicas que va a mencionarse en los Acuerdos de imposición de una sanciones-.

A este respecto el artículo 201 de la LGT dispone dos reglas de interés. Por la primera se prevé que *“los datos, pruebas o circunstancias que obren o hayan sido obtenidos en alguno de los procedimientos de aplicación de los tributos regulados en el título III de esta ley y vayan a ser tenidos en cuenta en el procedimiento sancionador deberán incorporarse formalmente al mismo antes de la propuesta de resolución”.* Y la segunda ordena *“Cuando al tiempo de iniciarse el expediente sancionador se encontrasen en poder del órgano competente todos los elementos que permitan formular la propuesta de imposición de sanción, ésta se incorporará al acuerdo de iniciación”.*

Pues bien, en este título III se encuentran normas exclusivamente pensadas para los procedimientos aplicativos en cuanto a la valoración de las pruebas, de forma que la valoración de las mismas ya viene dada en el procedimiento de comprobación previo al sancionador (nos referimos a las reglas de los artículos 105 a 108 de la LGT), sin que exista, en la normalidad de los casos, una verdadera fase instructora en el procedimiento sancionador, olvidando que, por ejemplo, las actas y diligencias de la Inspección, si bien tienen el valor de documentos públicos en el procedimiento de liquidación, en el procedimiento sancionador son una prueba documental más, sujeta a las reglas sobre libre valoración de la prueba. Así lo reconoció el propio TC en una sentencia –STC 76/1990- fuertemente criticada por su escaso garantismo, cuando dijo *“el acta de inspección contiene la constatación de unos hechos de los cuales se infiere una “notitia criminis” suficiente para la apertura de un proceso penal (o procedimiento sancionador, ha de entenderse), dentro del cual y en la fase de juicio oral tendrá el valor probatorio como prueba documental que el Juez penal libremente aprecie, con respecto a todos los derechos reconocidos por el art. 24 CE”* (Juana Ricardo “El Procedimiento sancionador tributario como procedimiento separado”).

Es prueba también de lo anterior, la Resolución del TEAC (Vocalía 5ª) nº 00/4635/2008, de 1 de diciembre de 2008, en la cual se resuelve un caso en el cual la Inspección, anulada una liquidación y dictada otra en sustitución de la primera pero en el curso de una actuación en la que no se habían descubierto ni aportado nuevas pruebas, se pretendió la utilización de las obtenidas en el procedimiento anulado para incoar un procedimiento sancionador. Al efecto declara el TEAC que *"a efectos sancionadores sólo pueden ser incluidos en la instrucción del procedimiento sancionador consecuencia de esta última comprobación, los hechos o infracciones nuevos que se pongan de manifiesto en éste, pero no aquellos que al iniciarse éste ya hubieran sido puestos de manifiesto en otro procedimiento de comprobación, ya que será de este procedimiento del que deba derivarse el correspondiente expediente sancionador. A lo largo de todo el articulado del Reglamento sancionador se pone de manifiesto (salvo el supuesto de renuncia de tramitación separada) la exigencia de que todo procedimiento sancionador trae su causa de un previo procedimiento de comprobación tributaria en el cual se constate la existencia de hechos susceptibles de ser calificados como infracción tributaria"*.

1.2.2. Las vínculos entre el procedimiento sancionador y los procedimientos revisores

Aunque, como decíamos, la separación del procedimiento sancionador y liquidador ha sido la cuestión más estudiada, por la cantidad de conflictos que ha suscitado, cuando nos remitimos a los que han aparecido en el ámbito de las relaciones entre las sanciones y la potestad revisora, veremos que no han sido menores, si bien aquí las medidas legislativas introducidas han generado menos conflictividad por la razón esencial de que muchas de estas medidas se han encaminado a reducir el importe de las sanciones a cambio de la renuncia del contribuyente a su impugnación, sin olvidar que la lenta aplicación de los principios informadores del derecho penal al ámbito de las sanciones tributarias ha sido un camino que todavía está lleno de dificultades, como tratamos de poner de manifiesto en este trabajo.

Así, en este orden de cuestiones, el problema relativo a la ejecución de las sanciones antes de haber adquirido firmeza, que se había resuelto en el ámbito administrativo general declarando su imposibilidad hasta que se hubiese agotado la vía administrativa (art. 138.2 de la Ley 30/1992), en materia tributaria enfrentó a la Administración, que defendía supeditar su suspensión hasta la prestación de garantías, frente a quienes sostuvieron que las sanciones no eran ejecutivas hasta su firmeza en la vía administrativa. Este debate que, zanjó la Ley 1/1998 de Derechos y Garantías del Contribuyente al declarar la suspensión automática, sin necesidad de garantías, de las sanciones impugnadas en vía económico-administrativa (en paralelo a los principios que informan el derecho penal), abrió otro consistente en si se podrían exigir intereses de demora en el caso de en que la reclamación fuera finalmente desestimada, o no. A su vez, este debate se hubo de resolver por STS de 18 septiembre 2001 (recurso de casación en interés de la Ley) en el que se reconoció que las sanciones, al carecer de carácter ejecutivo, no devengaban intereses de demora.

Ahora bien, donde la sanción tributaria se ha enfrentado a los procedimientos revisores con mejores resultados para la gestión tributaria y para la recaudación ha sido allí donde se han establecido reducciones del importe de las sanciones cuando el contribuyente se aquietase a las actuaciones administrativas dejando sus actos firmes y consentidos, así como en los casos en los que también se fijaban rebajas por el hecho de realizar el pago en los plazos reglamentarios, pero a cambio de no cuestionar la legalidad del acto del que la sanción tomaba su causa. En particular, encontramos estas situaciones en los casos de las actas de conformidad, en las actas con acuerdo y en la reducción de las sanciones por pronto pago.

En los casos en los que el contribuyente presta su adhesión al contenido de las actas firmándola en conformidad, la reducción de la sanción se ofrece por la Ley al contribuyente a cambio de dificultar su impugnación y su anulación, a pesar de que la dicción literal de la Ley solo menciona la no impugnación de la liquidación. A esta conclusión llegamos porque la vinculación de la sanción a la liquidación es la de la causa al efecto, y se demuestra claramente en el supuesto en el que tratamos de impugnar una sanción –habiendo dejado consentida la liquidación–, pero lo hacemos por motivos que afectan a la propia liquidación junto con otros que se refieren solamente a la sanción. En este caso, obtener una anulación de la sanción porque el acto de liquidación es contrario a la Ley, cuando ha quedado firme para no perder la reducción de la sanción, es una incongruencia material y procedimental en Derecho, evidenciándose una contradicción al mantener viva una liquidación contraria a Derecho, aunque tal contradicción pueda explicarse porque la seguridad jurídica prevalece sobre el vicio en que incurrió la liquidación (seguridad jurídica que mantiene el acto contrario a Derecho a pesar del vicio cometido por cuanto no fue atacado en los plazos propios de los recursos ordinarios). Ahora bien, a esta situación, que ya nos parece insatisfactoria, solamente llegaríamos en el caso en que el órgano que ha de resolver el recurso contra la sanción entienda que es posible anularla examinando un vicio que exclusivamente afecta a la liquidación; vicio que debería ser examinado en relación con el acto que lo padece y no mediante un juicio en el vacío, que carece de consecuencias para el acto ilegal; juicio que, si bien indirectamente afecta a la sanción, recae verdaderamente sobre la legalidad de la liquidación, y que incluso puede ser declarado por un órgano jurisdiccional distinto de que sería competente si se hubiese impugnado la propia liquidación (pensemos en que las distintas cuantías de la liquidación y la sanción pueden provocar que exista o no la posibilidad de alzas en vía administrativa –recurso al TEAC– y que por ello se acceda a un TSJ o a la AN).

De otra parte, la incoherencia señalada se agrava cuando el vicio en que incurrió la liquidación que se esgrime como motivo del recurso contra la sanción es una ilegalidad cualificada, de manera que sería posible interponer contra la liquidación alguno de los recursos extraordinarios de revisión (v.g. nulidad de Pleno Derecho) que no están sujetos a los más breves plazos que rigen para las reclamaciones ordinarias pues ante la gravedad de estas ilegalidades la Ley no los protege en aras del principio de seguridad jurídica. En este caso hemos de resolver si, una vez declarado el vicio en un recurso contra la sanción, se debe anular también la liquidación ya que es el acto realmente viciado, pero surgiendo entonces la duda sobre el mantenimiento de la reducción de la sanción, o si debe entenderse que, al haberse atacado la liquidación, el contribuyente debe perder dicha reducción. Y esta duda se alza porque la anulación de la liquidación (v.g. por un vicio de nulidad de Pleno Derecho), aunque se hubiera producido a instancia del contribuyente, tal acción debiera haberse iniciado de oficio en todo caso, ya que la propia Administración, que es quien ha declarado la existencia de un vicio de tal magnitud, no debiera permanecer inactiva.

En resumen, la ley ha creado unas dependencias entre la liquidación, la sanción y la reclamación que, siendo quizá cómodas para la gestión de los tributos, afectan a valores jurídicos y a derechos fundamentales que exigen a nuestro entender la búsqueda de una solución distinta de la actual. Nos referimos a principios como el de seguridad jurídica, de sujeción de la Administración a la Ley, etc., y a derechos como es la tutela judicial, pues la STC 76/1990 que resolvió esta cuestión salvando la constitucionalidad de la reducción automática de las sanciones en caso de conformidad con el argumento de que la prestación de conformidad no impedía que se pudieran posteriormente ejercitar las acciones de impugnación, aunque dejando de operar la reducción de la cuantía de la sanción, carece, a nuestro entender, de una base argumental sólida y convincente, más aún cuando han transcurrido ya más de tres décadas desde que se dictó.

Y otro tanto puede decirse de las actas con acuerdo cuando la pérdida de la reducción de las sanciones, lograda con la firma del acta y pérdida con su impugnación, se justifica en una especie de ruptura del acuerdo que motivó la propia emisión del acta, pero sin atender a otros criterios orientados a defender la subordinación de la Administración a la Ley, o que tuviesen en cuenta que, si observamos los presupuestos de hecho habilitantes para la firma de un acta con acuerdo, nos encontramos con que lo inexplicable es que se puedan imponer sanciones en aquellos casos. Al respecto hemos expuesto nuestra opinión en esta misma revista cuando escribíamos: *"Si nos centramos en el examen de los presupuestos habilitantes de estas actas, la primera observación sobre su contenido la encontramos en la exposición de motivos de la Ley cuando nos advierte que <Las actas con acuerdo están previstas para supuestos de especial dificultad en la aplicación de la norma al caso concreto o para la estimación o valoración de elementos de la obligación tributaria de incierta cuantificación>. De ahí que la doctrina, siguiendo a Ferreiro Lapatz, haya afirmado que se trata de situaciones de duda o incertidumbre que no puede ser vencida con la diligencia normalmente desarrollada en una actuación inspectora"* ("El presupuesto habilitante de las actas con acuerdo" en Revista Técnica Tributaria, nº 67, 2004).

2. Naturaleza del *ne bis in idem*

Nos dicen las SSTC 2/2003, de 16 de enero, y 48/2007, de 12 de marzo que *"... el principio non bis in idem integra el derecho fundamental al principio de legalidad en materia penal y sancionadora (artículo 25.1 CE) a pesar de su falta de mención expresa en dicho precepto constitucional, dada su conexión con las garantías de tipicidad y de legalidad de las infracciones."*

Es decir, en muy pocas líneas se nos dice que es un *principio* y un *derecho fundamental* y que tal carácter se obtiene por su *conexión con los principios constitucionales de tipicidad y legalidad*, recogidos también en el mismo art. 25. Lo que no impide que, como veremos posteriormente, existan aspectos de la prohibición que puedan tener fundamentos constitucionales distintos, especialmente en el artículo 24 CE.

Pues bien, el tema que ahora hemos de afrontar no es otro que el de decidir si se trata de un principio o de un derecho y, en todo caso, sobre su carácter constitucional.

A nuestro entender el non bis in idem es una prohibición, según hemos visto, dirigida a la Ley y a sus aplicadores que tiene un contenido amplio cuyo desarrollo se encomienda al legislador ordinario, quien dispone de un cierto margen de apreciación en la concreción de sus contenidos, dentro del respeto a sus aspectos fundamentales. Ahora bien, al ciudadano se le atribuye un derecho frente a la Ley y sus aplicadores cuando se traspasen los distintos límites que, en cada caso, deben ser respetados. Cuando los límites vulnerados sean de índole constitucional tal derecho podrá ser protegido con las técnicas propias de tutela de los derechos fundamentales, como serían el recurso de amparo y los establecidos en la ley de Protección de los Derechos Fundamentales; y cuando su vulneración se refiera a otros aspectos fijados en las leyes ordinarias, su tutela habría de lograrse por las vías ordinarias, sean penales o contencioso-administrativas.

Ahora bien, en todo caso, siempre que la vulneración se produzca sobre uno de sus aspectos esenciales –dos sanciones que se acumulen por el mismo hecho o dos procedimientos desarrollados hacia un mismo sujeto por un mismo hecho y fundamento– dado que se afectan derechos de los comprendidos en el Título primero y en el Capítulo segundo de la CE, estaremos ante la posibilidad de instar el recurso de amparo (Art. 53.2 CE *Cualquier ciudadano podrá recabar la tutela de las libertades y derechos reconocidos en el artículo 14 y la Sección primera*

del Capítulo segundo ante los Tribunales ordinarios por un procedimiento basado en los principios de preferencia y sumariedad y, en su caso, a través del recurso de amparo ante el Tribunal Constitucional).

Consecuentemente con lo anterior, los vicios en que incurrirían los actos de la Administración contrarios a esos derechos fundamentales, se calificarían como vicios de nulidad de pleno derecho, siendo de aplicación en estos casos para proceder a su anulación, a los procedimientos previstos en el artículo 47 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, así como en el artículo 217 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria que dispone:

Artículo 217. Declaración de nulidad de pleno derecho.

1. *Podrá declararse la nulidad de pleno derecho de los actos dictados en materia tributaria, así como de las resoluciones de los órganos económico-administrativos, que hayan puesto fin a la vía administrativa o que no hayan sido recurridos en plazo, en los siguientes supuestos:*

- a) *Que lesionen los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional.*

De otra parte, no podemos dejar de constatar que el perfil del derecho al non bis in idem no es nítido, sino que ha sido el TC quien le ha dado distintas configuraciones a lo largo de los años, y que tal perfil tampoco es preciso si nos fijamos en las declaraciones internacionales que lo han acogido en diferentes tratados. Esto nos conduce a una importante dificultad, la de determinar cuándo nos encontramos ante una lesión del derecho que pueda expulsarse por los medios existentes para proteger su contenido constitucional y cuando se trata de una lesión de legalidad ordinaria. Es más, en el ámbito administrativo sancionador –tributario, en nuestro caso– su reconocimiento constitucional ha sido tardío y el margen de libre apreciación ante el que se considera situado el legislador es bien amplio, lo que no puede significar que la doctrina y la jurisprudencia no hayan de realizar un importante esfuerzo por evitar que se acabe por desnaturalizar un derecho fundamental dejándolo reducido a una mera declaración de intenciones.

Esto es una exigencia que se desprende de la función que cumple el non bis in idem en e conjunto de garantías del ciudadano o contribuyente frente al ius puniendi del Estado, pues es un derecho que, junto a los que le asisten en el procedimiento sancionador (procedimiento separado; a ser informado de la acusación; de la tramitación y del responsable de la misma; a efectuar alegaciones y a aportar y a proponer pruebas; a una resolución expresa, dictada en plazo, motivada y congruente, etc.) se sitúa por algunos autores entre los que cobran virtualidad una vez finalizado el procedimiento sancionador: derecho a la impugnación de la resolución sancionadora; a la suspensión de la sanción hasta su firmeza; al respeto a la prohibición de la reformatio in peius, y al non bis in idem. (Miguel Ángel Sánchez Huete “Derechos y garantías del imputado en el procedimiento sancionador tributario” Revista Técnica Tributaria, nº 64. 2004).

3. La vigencia del principio en nuestro derecho

3.1. La ausencia de una proclamación expresa y la doctrina del TC en cuanto a su fundamento constitucional

Según toda la doctrina penalista y como reconocen las SSTC 2/2003, de 16 de enero, y 48/2007, de 12 de marzo, el constituyente tuvo la intención de incluir el principio-derecho al ne bis in idem en el artículo 25.1 de la CE,

si bien, a la hora de redactar el texto del articulado se omitió toda referencia al mismo. Este hecho provocó y favoreció que el TC, con la finalidad de configurarlo como un derecho fundamental, vinculara el non bis in idem, no constitucionalizado, al principio de legalidad sancionadora quedando así anclado al citado precepto y convertido en un derecho fundamental del acusado en el Derecho penal y en el administrativo sancionador, y, por ello, susceptible de ser protegido mediante el recurso de amparo.

En todo caso, dado que existen aspectos de este derecho fundamental que se sitúan al margen de su núcleo esencial, ha correspondido al legislador ordinario el desarrollo de los mismos, como lo refleja el CP, la LRJPAC y la LGT Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público.

Esta última, dispone:

Artículo 31. Concurrencia de sanciones.

1. *No podrán sancionarse los hechos que lo hayan sido penal o administrativamente, en los casos en que se aprecie identidad del sujeto, hecho y fundamento.*
2. *Cuando un órgano de la Unión Europea hubiera impuesto una sanción por los mismos hechos, y siempre que no concurra la identidad de sujeto y fundamento, el órgano competente para resolver deberá tenerla en cuenta a efectos de graduar la que, en su caso, deba imponer, pudiendo minorarla, sin perjuicio de declarar la comisión de la infracción.*

Como puede apreciarse, el nuevo texto ha venido a añadir un apartado segundo a la disposición contenida en el artículo 133 de la Ley 30/1992 con la intención de extender al ámbito de las sanciones impuestas por los órganos de la Unión Europea.

Por su parte, en el ámbito tributario se ha dividido en dos bloques la regulación de la materia de una parte, el artículo 180, en el que se regula el problema de la doble infracción en el mismo orden tributario; y en segundo lugar, los artículos 250 y siguientes, en donde se han regulado los problemas de la doble sanción, penal y tributaria. Ahora nos interesa exclusivamente el primero de los aspectos señalados, respecto de los que ordena la LGT:

Artículo 180. Principio de no concurrencia de sanciones tributarias.

1. *Una misma acción u omisión que deba aplicarse como criterio de graduación de una infracción o como circunstancia que determine la calificación de una infracción como grave o muy grave no podrá ser sancionada como infracción independiente.*
2. *La realización de varias acciones u omisiones constitutivas de varias infracciones posibilitará la imposición de las sanciones que procedan por todas ellas.*

Entre otros supuestos, la sanción derivada de la comisión de la infracción prevista en el artículo 191 de esta Ley será compatible con la que proceda, en su caso, por la aplicación de los artículos 194 y 195 de esta Ley.

Asimismo, la sanción derivada de la comisión de la infracción prevista en el artículo 198 de esta Ley será compatible con las que procedan, en su caso, por la aplicación de los artículos 199 y 203 de esta Ley.

Ahora bien, a pesar de que se haya incorporado este principio a la legislación vigente y dado que no su regulación no se agota en estas normas, su verdadero alcance y contenido solo es posible conocerlo acudiendo principalmente a la doctrina que ha establecido el TEDH así como al Derecho de la Unión Europea y a la doctrina del TJUE pues nuestro TC se ha inspirado indudablemente en ellos, si bien, como veremos, sin ajustarse plenamente a sus declaraciones.

3.2. La doctrina del TEDH y del Derecho de la UE, etc.

Es sabido que el artículo 10.2 de la Constitución dispone que:

2. *Las normas relativas a los derechos fundamentales y a las libertades que la Constitución reconoce se interpretarán de conformidad con la Declaración Universal de Derechos Humanos y los tratados y acuerdos internacionales sobre las mismas materias ratificados por España.*

Pues bien, como expondremos, de la doctrina del TEDH se van a desprender, en relación con el principio ne bis in idem, cuestiones y matices tan importantes como es el reconocimiento de su naturaleza como derecho fundamental; la existencia de una vertiente material y otra procesal; su extensión a las sanciones administrativas; etc. Y respecto del ordenamiento comunitario, además de que el TJUE lo ha acogido en cuanto forma parte de los principios y derechos normalmente reconocidos en las constituciones de los Estados, finalmente ha sido incorporado a la Carta Europea de derechos humanos, entre otros textos jurídicos comunitarios.

A continuación exponemos un breve resumen de la cuestión.

3.2.1. La proclamación del principio en el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos

El primer texto internacional significativo en el que se encuentra reconocido este derecho es el art. 14.7 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos (Nueva Cork, 19 de diciembre de 1966) que, ratificado por España (Boletín Oficial del Estado de 30 de abril de 1977), dispone:

«Nadie puede ser procesado o penado de nuevo por una infracción por la cual ya ha sido definitivamente absuelto o condenado de acuerdo con la ley y el procedimiento penal de cada país.»

Como puede apreciarse, en este breve texto se reconocen las dos vertientes del principio (material –nadie puede ser sancionado- y formal –nadie puede ser juzgado o procesado-), si bien, como ha reconocido el Comité de Derechos Humanos, en el citado artículo se recoge un derecho que sólo es aplicable a nivel interno por cada Estado.

3.2.2. El principio en el ámbito del Convenio Europeo de Derechos Humanos y Libertades Fundamentales

En el articulado inicial del CEDH no se recogía el principio ne bis in idem, si bien, con la finalidad de adecuarlo a otros tratados internacionales, se aprobaría el Protocolo adicional número 7 mediante el que se producía, en su artículo 4, su reconocimiento expreso en los siguientes términos:

- «1. Nadie podrá ser procesado o castigado penalmente por las jurisdicciones del mismo Estado por una infracción por la que hubiera sido absuelto o condenado por sentencia firme conforme a la Ley y al procedimiento penal de ese Estado.
2. Lo dispuesto en el párrafo anterior no obsta a la reapertura del proceso, conforme a la Ley y al procedimiento penal del Estado interesado, en caso de que hechos nuevos o revelaciones nuevas o un vicio esencial en ese procedimiento pudieran afectar a la sentencia dictada
3. No se autoriza excepción alguna al presente artículo en virtud del artículo 15 del Convenio.»

Hemos de advertir que, el protocolo nº 7, no ha sido ratificado por España hasta octubre de 2009, aunque lo firmase el 22 de noviembre de 1984.

A pesar de que el reconocimiento que hace el CEDH tiene menor extensión que el derivado del Pacto Internacional, ha correspondido al Tribunal Europeo de Derechos Humanos fijar su alcance definitivo. Al respecto nos interesa destacar los siguientes matices y vertientes que encontramos en las numerosas sentencias dictadas en la materia.

3.2.2.1. La extensión del principio al orden administrativo sancionador

Este efecto es consecuencia de que el TEDH utiliza un concepto material de infracción y sanción penal, tanto para proyectar las garantías derivadas del proceso justo como para aplicar el derecho fundamental a no padecer bis in idem (sentencia de 6 de febrero de 2013, Akerberg Fransson. Asunto C- 617/10 sobre compatibilidad de recargos fiscales y sanciones penales), razón por la cual nuestro TC ha procedido también a su extensión al ámbito de las sanciones administrativas, pero, como veremos, con alguna importante restricción.

Es decir, la doctrina del TEDH se aplica tanto a la existencia de una duplicidad de sanciones penales o administrativas entre sí, como cuando ese mismo hecho motiva la doble imposición de una sanción administrativa y de otra condena penal (SSTEDH de 21 de febrero de 1984, dictada en el caso Öztürk; de 29 de mayo de 2001, caso Franz Fischer c. Austria; de 6 de junio de 2002, caso Sallen c. Austria), pues el concepto material de sanción desborda el ámbito de las sanciones que se han de imponer exclusivamente por los tribunales de justicia penal.

3.2.2.2. La fijación del contenido de los presupuestos para el reconocimiento del derecho fundamental

Siendo el presupuesto para la aplicación de ne bis in idem que se haya producido la triple identidad –de hecho, de sujeto y de fundamento–, respecto de la identidad de hechos el TEDH ha aceptado que se entienda producida cuando su autor realice varias acciones distintas aunque susceptibles de ser calificadas como delitos independientes –curso real–, excluyendo de su ámbito situaciones en las que se produce un concurso de normas (importación ilegal de drogas cuando, a la vez, su tenencia constituye un delito contra la salud pública (STEDH de 14 de septiembre de 1997).

3.2.2.3. La vulneración del derecho se produce por la segunda sanción que se aplica

Según la doctrina del Tribunal, sea esta penal o sea administrativa, la sanción que se impone en segundo lugar es la que ha de ser anulada. Es decir, no existe un reconocimiento de la prioridad de las sanciones impuestas por la justicia penal respecto de las administrativas, sino que se considera que la que vulnera el derecho es la impuesta en segundo lugar.

Expuestas estas tres cuestiones, podremos posteriormente verificar cómo el TC no siempre se ha ajustado a la doctrina del TEDH, si bien, como ya hemos advertido, el Protocolo nº 7 al CEDH no ha sido ratificado por España hasta octubre de 2009.

3.2.3. El principio *ne bis in idem* en el ordenamiento comunitario

El ordenamiento comunitario es el ámbito donde se están produciendo los mayores avances en el reconocimiento internacional de este principio y más concretamente, en el ámbito penal y en relación con el principio de reconocimiento mutuo de sentencias y decisiones judiciales y de confianza recíproca, pues ambos principios deben permitir que las autoridades de un Estado acepten como equivalentes a las propias decisiones las procedentes de otros Estados a pesar de las diferencias que puedan existir entre sus ordenamientos jurídicos. Por ello, siendo constantes los avances en el proceso de cooperación judicial en que están inmersos los Estados miembros, el citado principio –*ne bis in idem*– se encuentra en una constante evolución, por lo que nos limitaremos a señalar los textos más relevantes en los que ha tenido plasmación y adquirido vigencia.

A este efecto debe destacarse en primer lugar el Convenio de Aplicación del Acuerdo de Schengen (CAAS), de 19 de junio de 1990, firmado por España el 30 de julio de 1993, en cuyo art. 54 se dispone:

Una persona que haya sido juzgada en sentencia firme por una Parte contratante no podrá ser perseguida por los mismos hechos por otra Parte contratante, siempre que, en caso de condena, se haya ejecutado la sanción, se esté ejecutando o no pueda ejecutarse ya según la legislación de la Parte contratante donde haya tenido lugar la condena.

Claramente vemos que se trata de una disposición con clara vocación internacional, cuya finalidad es evitar que una persona, al ejercer su derecho a la libre circulación dentro de la Unión, se vea perseguida y sancionada por los mismos hechos en el territorio de varios Estados miembros.

Por otra parte, además del Convenio de 25 de mayo de 1987 entre Estados miembros de la Unión, sobre la prohibición de la doble persecución penal *ne bis in idem* (firmado entre Alemania, Dinamarca, Francia, Italia, Países Bajos, Austria, Irlanda y Portugal), y en segundo término, destacaremos la Carta de Derechos Fundamentales de la UE, de 10 de diciembre de 2000, en la que se ha recogido también el *ne bis in idem* ordenando:

Nadie podrá ser juzgado o condenado penalmente por una infracción respecto de la cual ya haya sido absuelto o condenado en la Unión mediante sentencia penal firme conforme a la ley.

Es decir, un amplio reconocimiento del derecho, si bien en sus términos estrictos se limita al ámbito penal y con exigencia de ciertos requisitos sin los cuales no sería posible entender vulnerado el derecho fundamental.

Por su parte, el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas ha dictado hace ya algunos años algunas sentencias que se han estimado por la doctrina relevantes y decisivas en orden al reconocimiento de la efectividad de este derecho fundamental: nos referimos a las sentencias de 11 de febrero de 2003 en los asuntos acumulados Gözütok y Brügge y a la de 10 de marzo de 2005 dictada en el asunto Miraglia. Sentencias que se han visto seguidas por otras posteriores en las que también se tutela y protege el derecho que comentamos.

3.2.4. Algunas conclusiones

Como pone de relieve Isidoro Blanco Cordero –(El principio ne bis in idem en la Unión Europea [Comentario a la sentencia del Tribunal de Justicia (Sala 5.ª) de 10 de marzo de 2005 en el Asunto C-469/2003: Asunto *Miraglia*])– el reconocimiento de este derecho ha encontrado, a la hora de ser aplicado a casos concretos, obstáculos de naturaleza jurídica no pequeños, debiendo señalarse, entre otros, los siguientes: así, en cuanto a la delimitación de cuándo nos encontramos ante el “idem”, los textos jurídicos donde se reconoce el derecho, y, en consecuencia también en su interpretación, han permitido que se dude sobre su aplicación cuando se trata de unos mismos hechos –una *misma conducta* que pueda conllevar dos sanciones–, o bien cuando se trate de una superposición de dos calificaciones jurídicas –haciendo hincapié en el carácter de *infracción* que dos normas atribuyen a un hecho-. Igualmente, tampoco ha sido pacífica la interpretación del término “sentencia firme” –requisito exigido para entender producida una primera sanción– ya que en algunos ordenamientos un proceso penal puede terminar o, mejor, no llegar a iniciarse por decisión del fiscal que puede dejar de realizar averiguaciones, etc.

Por otra parte, tampoco existe unidad de criterio a la hora de delimitar cuándo se han impuesto dos sanciones, pues en unos casos se ha considerado suficiente que el primer procedimiento sancionador haya finalizado con una resolución absolutoria, de modo que el derecho fundamental que estos textos recogen incluye el derecho a no ser sometido a un doble procedimiento punitivo y no solo a no padecer una doble sanción (Mercedes Pérez Manzano “Reflexiones sobre el derecho fundamenta a no padecer bis in idem al hilo de la STC 2/2003, de 16 de enero”).

3.3. La doctrina del TC

Aunque, según vimos, el derecho fundamental no se encuentra recogido expresamente en la CE, ha sido el TC quien, desde la sentencia 2/1981, de 30 de enero, ha ido perfilando su contenido partiendo de su anclaje o fundamentación en el artículo 25 de nuestro texto fundamental.

A este efecto, dos sentencias han sido fundamentales por cuanto se ha fijado en ellas el contenido del principio y, asimismo, ha quedado reflejado un giro casi copernicano en la posición sostenida por el TC: nos referimos a la sentencia 177/1999 y a la sentencia 2/2003.

3.3.1. La STC 177/1999

En lo más esencial, la sentencia 177/1999 ha entendido que el derecho al ne bis in idem es “*un derecho fundamental del ciudadano frente a la decisión de un poder público de castigarlo por unos hechos que ya fueron objeto de sanción, como consecuencia del anterior ejercicio del ius puniendi del Estado*”. Ahora bien, esta manifestación confiere al aspecto procesal del principio –que enseguida examinaremos– un carácter puramente auxiliar respecto de su vertiente material.

En concreto, nos dice el TC que *"Irrogada una sanción, sea ésta de índole penal o administrativa, no cabe, sin vulnerar el mencionado derecho fundamental, superponer o adicionar otra distinta, siempre que concurren las tan repetidas identidades de sujeto, hechos y fundamento"* (FJ 4º). De este modo se otorga prevalencia a la sanción que haya sido dictada en primer lugar sin tener en consideración la posición constitucional del órgano o del poder estatal – Juez o Administración- que la haya impuesto, provocando, por ejemplo, que la prioridad de la sanción penal o administrativa dependa de un criterio aleatorio, y que, castigado un hecho como infracción administrativa, quede excluida la posibilidad de verificar si el mismo hecho realiza también los elementos de un delito.

Así pues, el primer efecto importante de la STC es que, a los efectos de la aplicación del principio non bis in idem, resulta un dato irrelevante cuál haya sido la primera autoridad, penal o administrativa, que impuso la sanción, pues, impuesta una infracción, ya no puede volver a ser sancionado el mismo hecho por parte de otro poder público ni puede producirse la incoación de otro procedimiento, siempre que se constate la triple identidad de hecho, sujeto y fundamento. Ello con independencia de que se exigiese la responsabilidad civil, penal o disciplinaria que procediera por su irregular actuación al responsable de no haber suspendido el procedimiento administrativo sancionador.

Por esta razón, los votos particulares de los magistrados Sr. CRUZ VILLALÓN y Sra. CASAS BAAMONDE dirigieron sus críticas al efecto que producía el criterio de la mayoría de invertir el orden de las relaciones entre Poder Judicial y las distintas Administraciones con capacidad sancionadora, pues *"la solución de dar preferencia a la primera sanción que deviene firme, aun cuando sea administrativa, en vez de dar preferencia a la sanción penal pronunciada por un Tribunal después de un proceso con todas las garantías, es una solución ajena a la norma constitucional"*.

De otra parte, respecto de la propia competencia del TC en cuanto al examen y verificación de la concurrencia de la "triple identidad" - hechos, sujetos y fundamentos- la sentencia considera que la declaración efectuada por los órganos judiciales penales no puede ser cuestionada por el Tribunal Constitucional, renunciando así a controlar si se ha vulnerado el principio o derecho en uno de sus aspectos esenciales: el de los presupuestos de hecho que están en la base de su vulneración.

En el caso que se juzga en esta sentencia, un Juzgado, ate el hecho de una doble sanción, había dado preferencia a la actuación judicial respecto de la administrativa, a pesar de que ésta había sido impuesta con anterioridad a la primera al no paralizarse el procedimiento, si bien el juez imputó al pago de la multa penal la cantidad antes satisfecha en vía administrativa.

La sentencia del juzgado fue recurrida ante la Audiencia Provincial de Barcelona que confirmó íntegramente la sentencia recurrida dando así lugar al recurso de amparo núm. 3657/1994, en el cual, el TC concedió el amparo estimando existente la infracción del principio que comentamos.

3.3.2. La STC 2/2003

La sentencia de 16 de enero de 2003 (2/2003) va a realizar un importante cambio de criterio respecto de las precedentes que habían seguido los fijados en la 177/1999, y va, también, a introducir aspectos que no habían sido considerados hasta ese momento y que vienen a relacionarla con la doctrina del TEDH a la que ya hemos hecho referencia.

Se ha dicho de ella que *“es especialmente significativa porque constituye el primer intento de delimitación de los derechos fundamentales a no padecer doble sanción y doble procedimiento punitivo por los mismos hechos con el mismo fundamento”* (Mercedes Pérez Manzano. Reflexiones sobre el Derecho fundamental a no padecer bin in idem. Al hilo de la STC 2/2003 de 16 de enero) y, efectivamente, son varios los aspectos en los que se concreta la importancia de la sentencia que comentamos y que vamos a resumir a continuación.

3.3.2.1. La extensión del derecho al ne bis in idem al orden administrativo sancionador

La primera idea esencial en esta sentencia va a consistir en que la prohibición de doble proceso no sólo alcanza al procedimiento penal, sino también a la concurrencia de un proceso penal y un procedimiento administrativo sancionador (FJ 8). Ahora bien, la prohibición de doble procedimiento punitivo va a requerir, a juicio del TC, un tipo de procedimiento administrativo cualificado por su complejidad y por la entidad y naturaleza de la sanción que en el mismo sea posible imponer.

Esta primera idea va a vincular la doctrina del TC con la jurisprudencia del TEDH por cuanto ha exigido la aplicación de las garantías del proceso justo recogidas en el art. 6.1 CEDH al ámbito del procedimiento administrativo sancionador, y se ajusta al contenido del art. 4 del Protocolo nº 7. Sin embargo, al exigir nuestro TC que el procedimiento administrativo sancionador reúna características especiales - su grado de complejidad y la naturaleza y magnitud de la sanción-, de forma que sus efectos permitan su equiparación con un proceso penal en el sentido de que *“el sometido a un procedimiento sancionador de tales características se encuentre en una situación de sujeción al procedimiento tan gravosa como la de quien se halla sometido a un proceso penal”*, se ha introducido una importante restricción respecto de la doctrina del TEDH.

3.3.2.2. La fundamentación constitucional del ne bis in idem en su vertiente procesal

La sentencia que comentamos va a tener una segunda consecuencia de importancia consistente en diferenciar la vertiente procesal del ne bis in idem de su vertiente material y en atribuir a la primera un fundamento constitucional propio. En particular, la vertiente procesal -derecho a no padecer un doble procedimiento punitivo por los mismos hechos con el mismo fundamento- se va a fundamentar en la garantía constitucional a un proceso justo en el ámbito sancionador, poniendo en conexión el art. 25.1 con el art. 24.2 CE así como con el principio de seguridad jurídica, pues, como ha dicho el propio TC *“las restricciones permanentes de la esfera de libertad individual inherentes a la situación de inseguridad derivada de la posibilidad de que el Estado pueda reiterar sus pretensiones punitivas por los mismos hechos sin límite alguno, carecen de todo fundamento legitimador en el Estado de Derecho. De otro, la seguridad jurídica (art. 9.3 CE) impone límites a la reapertura de cualesquiera procedimientos sancionadores --administrativo o penal-- por los mismos hechos, pues la posibilidad ilimitada de reapertura o prolongación de un procedimiento sancionador crea una situación de pendencia jurídica, que, en atención a su carácter indefinido, es contraria a la seguridad jurídica”*.

3.3.2.3. Las precisiones en relación al contenido del derecho

Otro de los aspectos en los que el TC revoca la doctrina precedente nos remite al contenido mismo del derecho, pues la prohibición de doble sanción prohíbe la efectiva imposición de varias sanciones, no bastando ni un “doble

reproche aflictivo" ni la "mera declaración de imposición" seguida de la anulación de una de ellas, pues en estos casos la lesión del derecho no se habría producido ya que "materialmente" sólo se habría impuesto una sanción.

En este punto, separándose de la doctrina del TEDH, ha de resaltarse que la STC 2/2003 ha admitido la idea de la "compensación" de las sanciones administrativas y penales, de forma que no existe daño al derecho fundamental si en la imposición de una sanción se procede al descuento de la otra. Es decir, el ne bis in idem, solo se vulneraría cuando las dos sanciones se acumulasen, lo que, a nuestro juicio, trasladaría la cuestión al ámbito del principio de proporcionalidad, pero más allá del principio al que ahora nos referimos.

Con esta doctrina se va a permitir que, en su desarrollo legislativo, nuestro ordenamiento se alinee con aquellos otros Estados que admiten dos condenas, si bien, en la segunda se ha de tomar en consideración que ha existido una condena previa y que ha sido cumplida total o parcialmente, alejándose de los ordenamientos que prohíben terminantemente una segunda persecución y una resolución sobre el mismo asunto. Doctrina que se aplicará no solo en el ámbito interno, sino también cuando se trate de aplicar el principio a casos en los que exista una sentencia extranjera (STS 380/2003, de 22 de diciembre).

Por otra parte, la prohibición de un doble procedimiento punitivo requiere una primera resolución firme, si bien no se exige que la resolución firme sea una resolución que impone una sanción, sino que puede ser una resolución absolutoria.

3.3.2.4. La normal prevalencia de la sanción penal

Comentando la STC 177/1999 habíamos señalado que, en la vulneración del derecho a no sufrir doble sanción, carecía de consecuencias la cuestión del órgano sancionador que actuase imponiendo la sanción en primer lugar –aunque por tratarse de la Administración debiera de haber paralizado sus actuaciones–, sin embargo, en esta sentencia, 2/2003, se va a declarar que la competencia sancionadora de la Administración es subsidiaria, ello porque el procedimiento sancionador administrativo se substancia con menores garantías que las inspiradoras del proceso penal.

En concreto, dado que, según el principio comentado, solo una de las sanciones es aplicable, y dado que la potestad punitiva atribuida a los tribunales es prioritaria respecto de la atribuida a la Administración, no siempre ha de anularse la segunda sanción que se impone, si bien han de establecerse reglas legales que regulen la concurrencia de ambas potestades, pues corresponde al legislador fijar los mecanismos de articulación del ejercicio de ambas potestades para evitar una reiteración sancionadora y contemplar las consecuencias que deriven de su incumplimiento, teniendo en consideración que no debe agravarse la situación del sancionado imponiéndole la necesidad de instar un nuevo procedimiento para conseguir la nulidad de la sanción de que se trate, debiendo procederse de oficio a su anulación, sea por parte del juez penal, sea por la propia Administración o por la jurisdicción contencioso-administrativa.

Entendemos además, que la existe, a juicio del TC, una prevalencia de la jurisdicción penal por cuanto se exige a la Administración que, al tener conocimiento o indicio de un posible delito concurrente con el ilícito administrativo, paralice sus actuaciones colaborando, en su caso, con los tribunales del orden penal.

3.3.3. Conclusiones y aspectos críticos

En primer lugar hemos de resaltar que la doctrina sentada por parte del TC admite que, tras un proceso penal que finalice con una resolución absolutoria, pueda abrirse un procedimiento administrativo para determinar si los

hechos declarados probados en el proceso penal pueden considerarse constitutivos de infracción administrativa. Es decir no se entiende producida una lesión al derecho fundamental, pues se argumenta que, en realidad, solo existe un único procedimiento sancionador, y un único ejercicio del ius puniendi mediante dos órganos sancionadores. Ahora bien, esta argumentación no resulta convincente por cuanto no diferencia los dos aspectos –material y formal- del derecho al *ne bis in idem*, pues el hecho de que no haya existido una primera sanción efectiva, no significa que no existan realmente dos procedimientos desarrollados por dos órganos del Estado, dos procedimientos que han supuesto para el sancionado un doble coste y un doble gravamen, siendo que uno de ellos no resultaba procedente, más aún cuando la propia sentencia exige que el procedimiento administrativo se asemeje a los procesos judiciales penales, pues si bien ello implica unas mayores garantías, también supone un mayor gravamen y costes para el sancionado.

De otra parte, como se ha señalado por la doctrina, atribuir preferencia a la sanción impuesta con mayores garantías, la sanción penal, constituye una especie de “regalo funesto” al ciudadano pues normalmente esto va a suponer la imposición de la sanción más rigurosa.

En tercer lugar, también se ha señalado que la doctrina de la “compensación” –que admitía la doble sanción siempre que una se descontase de la otra- no siempre puede ser aplicable, pues no siempre la naturaleza de las sanciones admiten este descuento (v.g. sanciones pecuniarias con sanciones privativas de libertad), habiéndose señalado que, además, no se evita la doble incriminación con las molestias y costes que supone permanecer sometido a un proceso penal y administrativo, *“a la vez que estimula a la Administración a incumplir su obligación de respetar la preferencia de la Jurisdicción penal y de suspender el expediente sancionador hasta tanto recaiga sentencia penal sobre ese mismo hecho”* (Vicente Gimeno Sendra “Los principios de legalidad y *ne bis in idem* en la doctrina del Tribunal Constitucional” La Ley, número 6735, 14 de junio de 2007). Y es que, como se ha señalado (José Garberí Llobregat “La vertiente formal de la prohibición de *ne bis in idem* y sus –discutibles- límites” La Ley Nº 6766. 30 de julio de 2007), *“las manifestaciones material y formal de la prohibición de *ne bis in idem* no operan con un carácter absoluto sino relativo, admitiendo alguna comprensible excepción en lo que respecta a la vertiente material (en el marco de las llamadas «relaciones especiales de sujeción»), y otra incomprensible y polémica excepción en lo atinente a su vertiente formal (la admisión de la duplicidad sancionadora, aunque compensando los resultados sancionadores, cuando la Administración no haya respetado la antes enunciada regla de la preferencia de los tribunales penales en el enjuiciamiento y sanción de las conductas infractoras tipificadas tanto penal como administrativamente)”*.

Por otra parte, también en relación con esta doctrina de la “compensación” –que admite la doble sanción y el doble procedimiento- hemos de señalar que su justificación no resulta convincente pues cuando se invoca el hecho de que los tribunales no pueden dejar de sancionar una conducta, inaplicando la ley y abandonado sus funciones, se olvida que la primera obligación de los tribunales es respetar y aplicar la Constitución.

Y, finalmente, como ha señalado Lucía Alarcón Sotomayor, no será posible muchas veces, en contra de lo declarado por el TC que, ante un concurso de normas penal y administrativa sancionadora, en el cual el juez se encuentra con una sanción anticipada y no anulada, que decida imponer una pena por el mismo ilícito, descontando de la misma el castigo que haya generado el cumplimiento de la previa sanción. Es decir, la doctrina de la STC conduce a que declarar que existe el derecho y a la vez reducirlo a la nada. *“En estos casos patológicos y excepcionales, la única solución posible para no vulnerar el *ne bis in idem* procesal sería la declaración de nulidad del procedimiento administrativo previo y de su resolución sancionadora anticipada por las vías que, para ello, establece nuestro ordenamiento”*.

En resumen, y así se ha señalado por no pocos autores, la doctrina de nuestro Tribunal Constitucional sobre el *ne bis in idem*, si bien se armoniza con la del TEDH en lo referente a la supremacía de la jurisdicción penal sobre el procedimiento administrativo, y en la inclusión de los ilícitos administrativos en concurrencia con los penales, se distancia de ella en otros muchos aspectos que exigen una revisión de la misma.

3.4. Las vertientes material y procesal del principio

Hemos venido haciendo referencia a la existencia o al reconocimiento de dos vertientes del mencionado principio –material y procesal– y es necesario ahora ofrecer algunas reflexiones sobre el contenido y fundamentos de cada uno de estos aspectos, si bien advirtiendo que, como no podía ser de otro modo, no se trata de vertientes o aspectos separados y excluyentes, sino complementarios, de forma que el contenido del principio se puede vaciar en la misma medida en la que se debilita una de estas vertientes en detrimento de la otra.

3.4.1. La vertiente material

3.4.1.1. Introducción

Siguiendo a Lucía Alarcón Sotomayor (*“El non bis in idem como principio general del Derecho Administrativo”* en *“Los principios jurídicos del Derecho Administrativo”*, Editorial LA LEY, Madrid, Noviembre 2010) podemos decir que la situación de doble sanción que trata de impedir la prohibición de *bis in idem*, se puede producir por varias circunstancias. Bien sea porque dos normas, en concurso, tipifican el mismo ilícito o dos ilícitos similares pero de modo que el previsto por una absorba completamente el desvalor del contemplado por la otra. Casos en los que estamos en el ámbito de aplicación del *ne bis in idem*. O bien porque dos infracciones se aplican a una misma persona por uno o varios hechos que lesionan bienes jurídicos diferentes –lo que se produce porque cada lesión esté tipificada tanto como una infracción penal como una infracción administrativa. Es decir, en estos casos falta la triple identidad aunque pueda existir identidad en el hecho –concurso real– o identidad de fundamento –concurso ideal–. Este concurso de infracciones se resuelve con la acumulación o suma de los castigos previstos para cada infracción o bien suavizando esta regla cuando la acumulación se considere desproporcionada.

Pues bien, cuando estemos en el ámbito de la prohibición *bis in idem*, el principio no resuelve la cuestión de la elección de la norma que debe aplicarse y de la que debe dejarse sin efecto –parcial o totalmente–, pues esta cuestión debe resolverse por la legalidad ordinaria, sea el Código penal, sean las normas administrativas o las tributarias. Ahora bien, la doctrina del TC ha considerado que en la CE, artículo 25, se ha fijado un criterio para dilucidar esta duda cuando el concurso es entre normas penales y administrativas, criterio que da preferencia a la jurisdicción penal sobre la potestad administrativa cuando siempre que se trate de juzgar hechos que puedan ser constitutivos de infracción penal.

Estas son las ideas que se desprenden también de la jurisprudencia del TEDH quien argumenta la desestimación de los recursos en la no existencia de un concurso de normas –infracción administrativa y el delito–, sino un concurso ideal de infracciones. Por el contrario, cuando declara la vulneración del derecho al *ne bis in idem*, lo hace por considerar que existe un concurso de normas en el que la infracción administrativa queda absorbida por el delito.

3.4.1.2. Fundamento de la prohibición

Situado así el principio *ne bis in idem*, se desprende que, para su aplicación, se exija como requisito necesario que la doble sanción se aplique a los casos en los que exista triple identidad: de sujeto, hecho y fundamento. Y la prohibición de doble sanción se fundamenta en *“los principios de proporcionalidad y subsidiariedad. Proporcionalidad, en tanto que ha de existir una cierta proporción entre la gravedad del hecho y la intensidad de la sanción, y subsidiariedad, en el sentido de que no exista ninguna medida o pena menos grave para alcanzar idéntico fin preventivo, los cuales se ven defraudados si se imponen dos sanciones al mismo ilícito. Ello constituye el aspecto material del principio, el cual se completa con la vertiente procesal, que impide que «nadie pueda ser juzgado dos veces por unos mismos hechos»”* (María Elena Torres Fernández “El principio *ne bis in idem* en la jurisprudencia constitucional”).

Ahora bien, esta fundamentación no implica desconocer que, según la doctrina del TC, que resulta complementaria de lo anterior, debemos atender también a las exigencias de *lex praevia* y *lex certa* que impone el art. 25 de la Constitución, ya que ambas *“obedecen a la necesidad de garantizar a los ciudadanos un conocimiento anticipado del contenido de la reacción punitiva o sancionadora del Estado ante la eventual comisión de un hecho ilícito, ese cometido garantista devendría inútil si ese mismo hecho, y por igual fundamento, pudiese ser objeto de una nueva sanción, lo que comportaría una punición desproporcionada de la conducta ilícita”*. (STC 2/2003).

Insistimos en este aspecto del principio, su fundamento, porque si consideramos que el principio tiene su fundamento en la seguridad jurídica, el mero hecho de la condena previa debe impedir que posteriormente se inicie un proceso distinto contra la misma persona y por los mismos hechos –vertiente procesal–.

3.4.1.3. La triple identidad

Con la finalidad de ir delimitando el tema a la perspectiva tributaria, en la medida en que nos es posible, vamos a exponer algunas ideas relativas a ese aspecto material de la prohibición, y a fijarnos en cuestiones cuya resolución ha ofrecido dudas.

Comenzaremos por referirnos a la identidad de hecho, dado que no son pocas las ocasiones en las que una misma conducta está tipificada en dos infracciones tributarias distintas, pues la construcción legislativa de los tipos infractores se ha basado en acumular unos de carácter general, lo más genéricos posibles, con otros específicos, de suerte que no es extraña la concurrencia de sanciones sobre un mismo hecho y sujeto o bien la concurrencia de un tipo infractor con un criterio de graduación de las sanciones.

Pues bien, según nuestros tribunales, estaremos ante un solo hecho aplicando dos criterios: el finalista y el normativo: según el primero un solo hecho cuando la actuación del sujeto corresponda a una misma manifestación de voluntad, y según el segundo, sea valorada unitariamente en un tipo. Y deberemos estar también a lo previsto en el artículo 180 de la LGT, ya transcrito, cuando dispone que *“Una misma acción u omisión que deba aplicarse como criterio de graduación de una infracción o como circunstancia que determine la calificación de una infracción como grave o muy grave no podrá ser sancionada como infracción independiente”*.

Es el caso que resuelve la Resolución del TEAC de 21 de enero de 2016 (R.G. 7493/2015) cuando un sujeto por falta de declaración de la cuota de IVA devengada por la prestación de un servicio en el primer trimestre de 2009, dio lugar, por la mecánica liquidatoria del impuesto en el tiempo, primero a que se dejen de ingresar determinadas cantidades, que deberían haberse ingresado en el primer trimestre del 2009, y además a obtener de la Hacienda

Pública una devolución indebida en un trimestre posterior. En este caso, a juicio de la Administración, no debemos entender que se han producido dos infracciones sino que se ha cometido una única infracción grave, pero concurriendo el uso de medios fraudulentos.

Y, en cuanto a la identidad de sujeto, las cuestiones más problemáticas que se han suscitado se relacionan con situaciones en las que se castiga a la persona física que es administradora de la persona jurídica, artículo 31 del CP, y también a la persona jurídica. En estos casos, la STC 177/1999, declara que no hay vulneración del *ne bis in idem* siempre que la pena impuesta a la persona física y la sanción de la persona jurídica expresen un reproche distinto, una antijuridicidad y una culpabilidad no coincidentes.

3.4.2. La vertiente procesal

3.4.2.1. Introducción y contenido

Para examinar el sentido de la vertiente procesal del *ne bis in idem*, es necesario remitirnos a lo ya expuesto cuando resumimos la STC 2/2003, punto de partida es la materia y la posterior 189/2013, de 7 de noviembre.

Como ha declarado el TC en la sentencia 188/2005, con esta vertiente del principio se proscribe la duplicidad de procedimientos sancionadores en caso de que exista la triple identidad de sujeto, hecho y fundamento, de forma que postula la preferencia de la autoridad judicial penal sobre la Administración, exigiendo, además, que el procedimiento sancionador ulterior sea equiparable a un proceso penal en cuanto a su complejidad y por la gravedad de la sanción aplicable.

Se trata de una manifestación del principio que despliega normalmente su eficacia *ex post*, esto es, impidiendo la imposición de una pena o de una sanción administrativa cuando se haya impuesto otra sanción, penal o administrativa, con anterioridad al momento en que se esté desarrollando el procedimiento sancionador donde además se juzguen unos mismos hechos, a un mismo sujeto y con el mismo fundamento, lo que no impide que tenga efectos anteriores cuando se prohíbe que un mismo hecho antijurídico pueda ser simultáneamente o sucesivamente enjuiciado por los órganos penales y por la Administración sancionadora. Es decir, encierra dos prohibiciones pues se trata de evitar que la Administración pueda sancionar una misma conducta antes que los tribunales penales, pues se otorga preferencia al orden jurisdiccional penal, y también de impedir que ante una misma conducta infractora puedan tramitarse simultáneamente, dos distintos procesos penales, o dos distintos procedimientos administrativos sancionadores, o un proceso penal y un procedimiento administrativo.

Sin embargo hemos de señalar que nuestro TC no ha seguido en este aspecto la doctrina del TEDH interpretando el art. 4 del Protocolo 7 del Convenio, pues este último protege al ciudadano frente a la nueva persecución punitiva por los mismos hechos una vez que ha recaído resolución firme en el primer procedimiento sancionador, con independencia del resultado –absolución o sanción– del mismo, lo que no sucede en nuestro sistema de garantías donde se admite aunque limitadamente que un procedimiento administrativo suceda a un proceso penal. Es esto lo que se declara por la STS de 22 de marzo de 2010 (recurso de casación 997/06) cuando dice: *“esta dimensión del principio no impide la heterogeneidad de los cauces, de modo que terminado uno concluyendo que no se ha producido una infracción de una clase (penal), nada obsta a la apertura de otro destinado a averiguar si ha habido la comisión de un incumplimiento reprehensible con sanciones de otra naturaleza (administrativa)”*.

Por todo lo anterior, y ocupándonos de la incidencia del principio en relación con las sanciones administrativas y tributarias, aquello se traduce en dos nuevas reglas a respetar por la Administración: el deber de no tramitar un procedimiento administrativo –o de paralizarlo– cuando se esté siguiendo un proceso penal por los mismos hechos; y el deber de respetar la declaración de hechos probados de una sentencia penal cuando se admita que pueda imponer posteriormente una sanción.

3.4.2.2. Fundamento

A diferencia de la vertiente material que, decíamos, normalmente se encuentra recogida en las normas legales penales, administrativas o tributarias, la vertiente procesal, si se expresa normativamente, se hace en forma negativa. Es decir, admitiendo la posibilidad de que, dictada una sentencia penal firme, en determinados casos, la Administración pueda iniciar o continuar el procedimiento para sancionar (lo que ocurrirá en el caso de que la sentencia penal sea absolutoria pero no por declarar la inexistencia de la obligación tributaria incumplida), lo que es una forma de reconocer implícitamente que la justicia penal es prevalente sobre la potestad sancionadora de la Administración. En palabras del Tribunal Supremo cuando, condensando las relaciones entre la sentencia dictada por el juez penal y la potestad sancionadora de la Administración, declara que existen cuatro posibilidades: a) si el Tribunal penal declara inexistente los hechos, no puede la Administración imponer por ellos sanción alguna; b) si el Tribunal declara la existencia de los hechos pero absuelve por otras causas, la Administración debe tenerlos en cuenta y, valorándolos desde la perspectiva del ilícito administrativo distinta de la penal, imponer la sanción que corresponda conforme al ordenamiento administrativo, y c) si el Tribunal constata simplemente que los hechos no se han probado, la Administración puede acreditarlos en el expediente administrativo y, si así fuera, sancionarlos administrativamente.

Por tal motivo, el fundamento constitucional de esta vertiente del principio lo sitúa en el art. 24 y, dentro del conjunto de derechos que se incluyen en ese precepto, en el derecho fundamental a un proceso con todas las garantías pues trata de evitar que una conducta resulte castigada por un órgano diferente a los que tienen atribuida constitucionalmente la potestad punitiva según el artículo 117.3 de la Constitución.

3.4.2.3. Cuestiones conflictivas

Una de las primeras cuestiones cuya aplicación a suscitado dudas es la que admite, con el TC, la existencia de un doble proceso penal y administrativo, pues, como hemos señalado, el TC se ocupó por primera vez de la vigencia de este derecho en el ámbito de las sanciones administrativas en la Sentencia 2/2003, de 16 de enero, declarando que solo está prohibido el procedimiento sancionador ulterior cuando, por su complejidad y por la gravedad de la sanción aplicable, sea equiparable a un proceso penal.

Ahora bien, el problema está en que esa comparación entre procedimientos penales y sancionadores que exige la sentencia no puede hacerse más que con criterios inciertos, lo que determina un perímetro de incertidumbre en el contenido del derecho fundamental, y además, que sea el legislador ordinario quien al regular un procedimiento sancionador administrativo, disponga de un importante margen de apreciación para determinar la extensión de este derecho.

De otra parte, hemos de recordar que, si bien las normas legales contemplan la forma en que ha de actuar la Administración cuando tenga conocimiento o dudas sobre la concurrencia de un procedimiento sancionador con una infracción penal y la forma en que ha de dictar resolución cuando ya se haya dictado previamente una

sentencia penal, sin embargo la solución no es tan sencilla cuando el orden cronológico es inverso, siendo el tribunal quien actúa tras la imposición de una sanción administrativa, pues la doctrina consistente en admitir que el doble procedimiento sea posible siempre que la sanción administrativa se descuente de la penal, además de que ha sido discutida, no siempre resuelve todas las situaciones posibles.

Así, en relación con la admisión de doble procedimiento siempre que la sanción administrativa se descuente de la penal, hemos de decir que no resuelve real y satisfactoriamente el problema consistente en *“posibilitar la adopción de una única resolución sancionatoria, ya sea penal o administrativa, en cuya tramitación se haya respetado el orden de intervención de los órganos de los distintos poderes públicos, de acuerdo con el sistema de garantías constitucionales de los derechos del individuo y del diseño constitucional de las relaciones entre los poderes del Estado”*. (STC 177/1999).

Pues también a juicio de muchos especialistas, lo procedente sería encontrar en instrumentos en nuestro ordenamiento jurídico que hicieran valer la preferencia de la actuación jurisdiccional frente a la intervención de la Administración contraria a ella. Es el caso de la STS de 20 de enero de 2006 (Sala 2ª, recurso de casación 1907/2003) confirma la solución dada por la Audiencia Provincial de Barcelona que condena por delito fiscal tras haberse dictado por la Inspección unas actas de comprobado y conforme, procediendo para evitar el bis in idem a la anulación de las actuaciones administrativas. Ahora bien, y como se ha criticado, desconociendo la existencia de actos administrativos firmes de los que resultaba la inexistencia de cualquier deuda y planteado, se ha dicho, un exceso de jurisdicción, pues la prejudicialidad penal permite a los jueces pronunciarse sobre el sentido de las normas tributarias cuando se trata de un delito fiscal, pero es dudoso que el juez penal pueda desconocer los actos firmes dictados por la Administración, al igual que no podría desconocer una sentencia firme en vía contencioso-administrativa.

No obstante no faltan argumentos que ponen de manifiesto la nulidad radical de lo actuado por la Administración ya que se trata de actos dictados por un órgano manifiestamente incompetente por razón de la materia, y no solo vulnerador de los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional, pues, en los casos en que la Administración actúa sin respetar la prelación que corresponde a la Jurisdicción, lo hace con incompetencia manifiesta, si bien esta solución también pone en cuestión la vía por la que debería procederse a la pertinente declaración de nulidad.

Revista Técnica Tributaria

Estudios

- **Giovanna Petrillo**
- **Salvador Miranda Calderín**
- **José Miguel Martínez-Carrasco Pignatelli**
- **Antonio Martínez Lafuente**



AEDAF
Asociación Española
de Asesores Fiscales

La aplicación de la norma tributaria defraudada y el principio de proporcionalidad: un análisis comparado¹

Giovanna Petrillo

Professore Associato di Diritto Tributario
Seconda Università degli Studi di Napoli

Resumen

El principio de proporcionalidad, se puede definir como un criterio clave, de origen europeo, de orientación en el ejercicio de los poderes públicos; se materializa en la ponderación de los intereses contrapuestos y en la preferencia por la intervención mínima e idónea para alcanzar el resultado requerido por el ordenamiento jurídico.

Aplicado a los “motivos económicos válidos”, el principio de proporcionalidad haría desproporcionada la práctica enfocada a generalizar la inaplicabilidad de las operaciones con la simple referencia a los temores de la elusión, ya que la modalidad resultaría desproporcionada al fin perseguido, aún más en el caso en que el conjunto de comportamientos esté determinado con referencia a acontecimientos posteriores en el tiempo, aunque pudieran relacionarse con operaciones previas.

Particularmente estimulante, a efectos de este estudio, es la comparación con el ordenamiento español que, en la reformada cláusula anti-elusiva, combina dos planteamientos diferentes: el alemán, en lo que atañe al requisito del abuso de las formas jurídicas, y el anglo-americano, sobre el papel de la sustancia económica.

Abstract

The principle of proportionality can be defined as a key criterion, of European origin, to guide the exercise of official authority; it consists in the balancing of conflicting interests and in the preference of the instrument minimum and appropriate to attain the required result from the legal system.

The principle of proportionality applied to “valid economic reasons” means that the practice of declaring unenforceable the operations for fear of tax avoidance is disproportionate, because the medium is disproportionate to aim, especially in the case where the set of operations relates to future events but referring to previous operations.

The comparison with the Spanish rule is very exciting, to the purpose of this investigation, because in the reformed anti-avoidance clause combines two different settings: the Germanic setting regarding abuse of legal forms and the Anglo American setting

1 Traducción de María Eugenia Simón Yárza

focused on the role of the economic substance.

Palabras clave

Proporcionalidad, comparación, abuso, metodología interpretativa.

Keywords

Proportionality, comparison, abuse, interpretation methodology.

Sumario

1. Objeto de estudio y estado de la cuestión
2. Recalificaciones legales como prácticas abusivas, "inoponibilidad" y principio de proporcionalidad
3. Una comparación con el ordenamiento español en vista de la valorización de la metodología interpretativa en la aplicación de la cláusula general anti-abuso en función del principio de proporcionalidad
4. Evaluación de prácticas abusivas y procedimientos con carácter contradictorio para garantizar la proporcionalidad.

1. Objeto de estudio y estado de la cuestión

El tema sobre el que se centra este trabajo gira en torno a la limitación, en lo que concierne al criterio de proporcionalidad, de las valoraciones de la administración tributaria en lo que respecta a la presencia de abusos.

El principio de proporcionalidad, como es sabido, se puede definir como un criterio clave, de origen europeo, de orientación en el ejercicio de los poderes públicos; se materializa en la ponderación de los intereses contrapuestos y en la preferencia por la intervención mínima e idónea para alcanzar el resultado requerido por el ordenamiento jurídico². La correcta aplicación de este principio implica, pues, un proceso de revisión interna que conlleva, necesariamente, la comparación de la propia experiencia con las llevadas a cabo por los ordenamientos pilotos (alemán y europeo) que han elaborado las categorías sistemáticas de proporción en términos de canon fundamental de la acción del legislador y de la administración tributaria.

El control de proporcionalidad atañe al *quantum* de la disposición, situándose en un momento lógicamente sucesivo al análisis de razonabilidad que, al estar relacionado con el ajuste cualitativo de los intereses puestos en juego, se refiere al ejercicio del poder considerado en sí mismo³.

2 Para una amplia reconstrucción sistemático-evolutiva del principio de proporcionalidad, v. S. VILLAMENA, *Contributo in tema di proporzionalità amministrativa. Ordinamento, italiano, comunitario, inglese*, Milano, 2008; S. COGNETTI, *Principio di proporzionalità. Profili di teoria generale e di analisi sistematica*, Torino, 2011; A. SANDULLI, *La proporzionalità dell'azione amministrativa*, Padova, 1998, quien, refiriéndose a los orígenes del principio de proporcionalidad, define la proporcionalidad como un principio de moderación del poder en general y no solo del poder administrativo; D.U. GALETTA, *Discrezionalità amministrativa e principio di proporzionalità*, en *Riv. It. Dir. Pubbl. Com.*, 1994, 1, p. 153, que pone en evidencia que la proporcionalidad es el canon que tiende a lograr una mejor ordenación de los intereses coexistentes. Significativa es la línea argumentativa llevada a cabo por G. ANSALDI, *Principio di proporzionalità e funzioni pubbliche*, Roma, 2012, p. 79, según el cual, el principio en cuestión constituye un canon esencial de interpretación de las disposiciones normativas. También sobre el tema, v. G. ROSSI, *Metodo giuridico e diritto amministrativo: alla ricerca di concetti giuridici elementari*, en *Dir. Pubbl.*, 2004, p. 126, quien observa que la proporcionalidad debe ser considerada como una derivación del principio de legalidad, encontrando también esta su presupuesto constitucional en la dialéctica autoridad-libertad, en particular, se entiende por proporcionalidad la necesidad de satisfacer el interés público con la menor restricción de la libertad de los individuos, surge como una medida del poder administrativo. Muy interesante es también la reciente labor monográfica de V. FANTI, *Dimensioni della proporzionalità. Profili ricostruttivi fra autorità e processo amministrativo*, Torino, 2012, la cual reconstruye las diferentes dimensiones de la proporcionalidad de la siguiente manera: proporcionalidad como principio normativo que, aplicado a la actividad vinculada, se configura patológicamente como vicio de violación de la ley; proporcionalidad como canon jurídico de la acción discrecional que se configura como un vicio de exceso de poder; proporcionalidad como principio metajurídico que incide sobre la oportunidad del acto administrativo; proporcionalidad como criterio que, permitiendo incluso la subordinación de la finalidad pública impuesta por la norma tributaria del poder respecto a los ulteriores intereses relevantes, se configura como una aplicación del principio de legalidad. Para concluir, es necesario señalar la ejemplar contribución de G. ABBAMONTE, *Interpretazione, proporzionalità e funzione al metro dei principi costituzionali sull'obbligazione tributaria*, in *Dal Diritto Finanziario al Diritto Tributario. Studi in onore di A. Amatucci*, Vol. 1, Napoli, 2011, p. 132, quien sostiene que el principio de proporcionalidad se puede considerar como una tutela avanzada de la igualdad, ya que proporciona una medida de valoración en términos de efectividad, comparando la magnitud de la medida legal adoptada con la magnitud del interés regulado o, de alguna manera, incidido.

3 También en España, junto con el principio de razonabilidad se ha ido consolidando el principio de proporcionalidad, cfr. J. BARNÉS, Introducción al principio de proporcionalidad en el Derecho Comparado y Comunitario, en *Revista de Administración Pública*, 1994, 135, p. 495 y siguientes; T. Aguado Correa, El principio de proporcionalidad en el Derecho Penal, Edersa, Madrid, 1999; N. González-Cuellar Serrano, Proporcionalidad y derechos fundamentales en el proceso penal, Colex, Madrid, 1990.

Si bien la proporcionalidad no aparece mencionada explícitamente en las constituciones de los distintos estados, es reconocida, cada vez más, como principio de relevancia constitucional.

Si bien la proporcionalidad no aparece mencionada explícitamente en las constituciones de los distintos estados⁴, es reconocida, cada vez más, como principio de relevancia constitucional. El proceso de constitucionalización⁵ que se está consolidando en Europa confiere a la proporcionalidad misma un valor fundamental en la medida en que se impone en las decisiones de los legisladores nacionales, especialmente, en virtud del derecho europeo.

La legislación fiscal italiana prevé una remisión expresa al principio de proporcionalidad, que debería informar todas las medidas fiscales. Se trata de la Ley de Delegación de 11 de marzo 2014, n. 23, que, con el fin de optimizar el sistema impositivo⁶, esboza una serie de acciones encaminadas a la sistematización de las tareas, eliminando aquellas que no tienen utilidad efectiva para las actividades de control de las autoridades fiscales, o que no resulten proporcionadas con respecto a los objetivos perseguidos⁷.

Pues bien, cada vez que la administración toma, concretamente, una decisión entre las alternativas posibles, permitidas por el modelo legal del procedimiento de referencia, es posible llevar a cabo un juicio y un control de proporcionalidad sobre la acción y el acto de imposición.

Un modelo procedimental que excluyera completamente la emisión y posterior evaluación de otros intereses relacionados con la determinación del impuesto, diferentes del predeterminado en absoluto por el legislador, sería, ya desde el principio, excesivo, respecto a lo necesario para alcanzar el objetivo y, por tanto, “desproporcionado”.

En el ámbito de las relaciones fiscales, satisfacer el interés general en busca de los recursos necesarios para el funcionamiento del Estado, no solo requiere un ajuste con el sistema de valores y libertades constitucionales relacionados con la persona, sino también con el derecho a la propiedad y con el de libre iniciativa económica⁸.

De ello, se deduce que, aplicado a los “motivos económicos válidos”, el principio de proporcionalidad haría desproporcionada la práctica enfocada a generalizar la inaplicabilidad de las operaciones con la simple referencia a los temores de la elusión, ya que la modalidad resultaría desproporcionada al fin perseguido, aún más en el caso en que el conjunto de comportamientos esté determinado con referencia a acontecimientos posteriores en el tiempo, aunque pudieran relacionarse con operaciones previas.

4 El legislador italiano no ha establecido una regla de principio como la de la Ley General Tributaria española, cuyo artículo 3, párrafo 2 establece que “la aplicación del sistema tributario se basará en los principios de proporcionalidad, eficacia y limitación de costes indirectos derivados del cumplimiento de obligaciones formales y asegurará el respeto de los derechos y garantías de los obligados tributarios”.

5 La noción de proporcionalidad incorpora un rasgo fundamental del neo constitucionalismo contemporáneo. Sobre este tema, v. A. BARAK, *Proportionality*, Cambridge University, 2012.

6 Al respecto, v. M. BASILAVECCHIA, *Semplificazione ed efficienza dei controlli fiscali nella legge delega*, en *Corr. Trib.*, 2014, 16.

7 Cfr. Art. 7, rubricado como “Simplificación”, que, en particular, recuerda la necesidad de: prever el cumplimiento efectivo, durante las actividades de control, del principio de reducir al mínimo los obstáculos al desarrollo ordinario de las actividades económicas del contribuyente, garantizando siempre el respeto del principio de proporcionalidad; afianzar el principio de contradicción durante la fase de investigación y la subordinación de las notificaciones posteriores de verificación y de liquidación al final del procedimiento de carácter contradictorio.

8 Cfr. F. GALLO, *Etica e giustizia nella “nuova” riforma tributaria*, en *Pol. Dir.*, 2003, p. 501 y siguientes.

Particularmente estimulante, a efectos de este estudio, es la comparación con el ordenamiento español que, en la reformada cláusula anti-elusiva, combina dos planteamientos diferentes: el alemán, en lo que atañe al requisito del abuso de las formas jurídicas, y el anglo-americano, sobre el papel de la sustancia económica⁹.

2. Recalificaciones legales como prácticas abusivas, “inoponibilidad” y principio de proporcionalidad

La política tributaria justifica aquellas leyes que tutelan el interés del contribuyente al ahorro fiscal; este está relacionado con la situación de hecho construida por el contribuyente, que, conscientemente, no es considerada por la ley fiscal como presupuesto tributario. Como expresión de la libre iniciativa privada, basada en sólidas razones económicas, el ahorro fiscal es una opción legítima: se debe considerar si hay contraste entre la forma y la sustancia. El fin del beneficio subsiste, aunque la ley consienta un ahorro indirectamente¹⁰.

La elusión fiscal puede considerarse como una forma de abuso del derecho al ahorro fiscal¹¹.

Dado que la seguridad de la planificación fiscal por parte del contribuyente y la de la actuación de la administración tributaria constituyen valores fundamentales del ordenamiento jurídico¹², se hace necesario trazar una línea de demarcación entre la planificación fiscal agresiva y la libertad de elección de las formas jurídicas.

A tal fin, hay que tener en cuenta el nivel de evolución del ordenamiento jurídico individual y la metodología interpretativa.

9 Cfr., *infra*, párrafo n. 3

10 Cfr., A. AMATUCCI, *La funzione anti-abuso dell'interpretazione del diritto tributario*, en “Atti Convegno Macerata”, 29-30 giugno 2012.

11 A tal respecto, v. F. PROSPERI, *L'abuso del diritto nella fiscalità vista da un civilista*, en “Atti Convegno Macerata”, 29-30 giugno 2012, quien pone en evidencia que el comportamiento elusivo se implementa a través de contratos celebrados de una forma anómala respecto con la función realmente perseguida por las partes, forma adoptada con el único propósito de conseguir un ahorro fiscal que no se habría obtenido si la forma del contrato hubiese sido coherente con su función. Es bien sabido que en el caso de evasión fiscal, el ahorro se desprende de un presupuesto de hecho del impuesto ya verificado, mientras que en el caso de elusión fiscal hay un soslayamiento del hecho, es decir, el contribuyente intenta evitar, desde un punto de vista formal, que ocurra ese hecho, como sostiene, P. PISTONE, *L'abuso del diritto nella giurisprudenza tributaria della Corte di Giustizia dell'Unione Europea*, en *L'abuso del diritto: tra diritto e abuso*, en “Atti Convegno Macerata”, 29-30 giugno 2012.

12 J. HAY, *Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem*, Köln, 2002, p. 743.

Hasta hace unos años, en el sistema fiscal italiano, el abuso parecía destinado a permanecer confinado dentro de las fronteras del artículo 37-bis¹³, Decreto Presidencial 29/09/1973, n. 600. Esto se debe a que su alcance no podía escapar de los límites identificados por su 3er párrafo, que apunta taxativamente a las operaciones susceptibles

13 Dice el art. 37-bis del DPR 29/09/1973:

- *1. Son inoponibles a la administración financiera los actos, los hechos y los negocios, también relacionados entre sí, que no presentan motivos económicos válidos y que están orientados a soslayar obligaciones o prohibiciones previstas por el ordenamiento tributario y a obtener reducciones de impuestos o reembolsos, de lo contrario, indebidos.
2. La administración financiera no reconoce los beneficios fiscales obtenidos a través de los actos, hechos y negocios mencionados en el párrafo 1, aplicando los impuestos determinados conforme a las disposiciones elusivas, previa deducción de los impuestos debidos al comportamiento inoponible de la administración.
3. Las disposiciones de los párrafos 1 y 2 se aplicarán a condición de que, en el ámbito de los comportamientos mencionados en el párrafo 2, se utilicen uno o más de las siguientes operaciones:
 - a) Transformaciones, fusiones, escisiones, liquidaciones voluntarias y distribución a los socios de ingresos recaudados provenientes de elementos del patrimonio neto distintos de los obtenidos mediante ganancias;
 - b) aportes en sociedad, así como negocios que tengan como objetivo la transferencia o el usufructo/disfrute de las empresas;
 - c) cesiones de créditos;
 - d) cesiones de impuestos excedentes;
 - e) operaciones contempladas en el Decreto Legislativo 30 de diciembre 1992, n. 544, por el que se establecen normas para la adaptación a las directivas de la UE relativas al régimen fiscal de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones, así como el traslado de la residencia fiscal al extranjero por parte de una sociedad; (98)
 - f) operaciones, efectuadas por cualquier persona, incluyendo las valoraciones y clasificaciones del presupuesto, que tengan como objeto los bienes y los informes mencionados en el artículo 81, párrafo 1, desde la letra c) a la c-quinquies), del texto único de los impuestos sobre la renta, aprobado por decreto del Presidente de la República el 22 de diciembre de 1986, n.º 917;
fbis) cesiones de bienes y prestaciones de servicios efectuados entre los sujetos admitidos en el régimen de tributación de grupos contemplados en el artículo 117 del texto único de los impuestos sobre la renta; (92)
fter) los pagos de intereses y cánones contemplados en el art. 26-quater, siempre que dichos pagos se realicen a sujetos controlados directa o indirectamente por uno o más sujetos no residentes en un Estado de la Unión Europea;
 - f-quater)** los acuerdos entre sociedades controladas y relacionadas, en virtud del artículo 2359 del Código Civil, teniendo una de ellas su domicilio social en un Estado o territorio distinto de los mencionados en el Decreto Ministerial emitido en virtud del artículo 168-bis del texto único de los impuestos sobre la renta, contemplado en el Decreto del Presidente de la República del 22 de diciembre de 1986, n.º 917)), relativo al pago de sumas de dinero como cláusula penal, multa, arra confirmatoria o penitencial.
4. El aviso de estimación es emitido, bajo pena de nulidad, previa petición al contribuyente también mediante carta certificada de aclaraciones que se enviará por escrito en el plazo de 60 días de la fecha de recepción de la solicitud en la que se deben indicar los motivos por los cuales se consideran aplicables los párrafos 1 y 2;
5. Establecido lo dispuesto en el artículo 42, la notificación de la estimación debe estar motivada específicamente, bajo pena de nulidad, en relación con las justificaciones aportadas por el contribuyente y los impuestos o los impuestos adicionales deben calcularse teniendo en cuenta las disposiciones previstas en el párrafo 2.
6. Los impuestos o los impuestos adicionales, fijados según lo dispuesto en el párrafo 2 se inscribirán en el registro, de acuerdo con los criterios establecidos en el artículo 68 del decreto legislativo 31 de diciembre 1992 n. 546, relativo al pago de impuestos y sanciones pecuniarias pendientes de sentencia, junto con los intereses correspondientes, después de la sentencia de la Comisión Tributaria Provincial.
7. Los sujetos que no entran a formar parte de los que se les aplican las disposiciones de los párrafos anteriores, pueden solicitar la devolución de los impuestos pagados como consecuencia de las conductas no reconocidas por la administración tributaria; a tal efecto, dichos sujetos podrán proponer, en el plazo de un año desde la fecha en que la estimación resultó definitiva o se definió mediante adhesión o conciliación judicial, una solicitud de reembolso a la administración, que proveerá dentro de los límites del impuesto y de los intereses efectivamente cobrados tras tales procedimientos.
8. Las normas tributarias que, con el fin de contrastar comportamientos elusivos, limitando deducciones, detracciones, créditos fiscales u otras posiciones subjetivas, de otra manera permitidos por el ordenamiento tributario, podrán ser desaplicadas si el contribuyente demuestra que, en el caso particular, no podían producirse tales efectos elusivos. Con este fin, el contribuyente deberá presentar una instancia al director tributario regional responsable del área, describiendo íntegramente la operación e indicando las disposiciones normativas de las que pide desaplicación. Por decreto del Ministro de Hacienda a emitir en virtud del artículo 17, párrafo 3, de la ley del 23 de agosto 1988 n. 400 están regidas las modalidades para la aplicación del presente párrafo."

de disposiciones reglamentarias. En cualquier caso, es importante señalar que el precepto solo se aplica a los impuestos sobre la renta¹⁴.

Varias son las posturas que han surgido sobre el valor atribuible a la redacción literal del artículo 37-*bis*: se le ha atribuido al precepto en cuestión una naturaleza sustancial, es decir, de norma, que más que regular un poder de la administración fiscal, identifica los términos correctos del deber de contribución; por tanto, también el contribuyente sería el destinatario y estaría obligado a aplicarlo en la presentación de la declaración de la renta¹⁵; por otra parte, se ha puesto de manifiesto que el artículo 37-*bis* tendría que entenderse en términos de norma de interpretación con el fin de permitir a la administración fiscal aplicar, por analogía, las normas eludidas¹⁶. Según otra doctrina, el artículo 37-*bis* constituiría una “norma de las normas”. Es decir, una norma que, capacitando a la administración fiscal para no aplicar determinadas normas y aplicar otras, permitiría derogar el sistema de las fuentes normativas y los criterios de interpretación y aplicación de las mismas. A pesar de la obvia diferencia entre la formulación literal del artículo 37-*bis* y la definición desarrollada por la jurisprudencia europea, los conceptos de elusión fiscal y de abuso del derecho resultan, en buena parte, coincidentes.

En Italia, en la reconstrucción llevada a cabo por el Tribunal Supremo, el abuso del derecho y la elusión parecen conceptos análogos, orientados hacia la misma función, “no armas diferentes, destinadas a convivir una con otra, sino dos reacciones vinculadas a la necesidad común que las origina”¹⁷. El debate surge de una serie de sentencias del Tribunal Supremo de 2005 que hacen frente a las operaciones de *dividend washing* y *dividend stripping* dando

14 Sobre el tema, cfr. F. ADDIS, L'abuso del diritto tra diritto civile e diritto tributario, en *Dir. Prat. Trib.*, 2012.

15 Cfr., A. CARICI, Elusione tributaria, Abuso del diritto e applicazione delle sanzioni amministrative, en “Atti Convegno Macerata”, 29-30 giugno, 2012.

16 Cfr., G. FALSITTA, Natura delle disposizioni contenenti “norme per l'interpretazione di norme” e l'art. 37-*bis* sull'interpretazione analogica o antielusiva, en *Riv. Dir. Trib.*, 2010, I, p. 519.

17 Así lo estima M. BASILAVECCHIA, *Elusione ed abuso del diritto: una integrazione possibile*, in *GT-Riv. Giur. Trib.*, 2008, p. 742. En referencia a la identidad conceptual de abuso de derecho y de elusión fiscal, véanse las observaciones de F. TESAURO, *La motivazione degli atti di accertamento antielusivi ed i suoi riflessi processuali*, en *Corr. Trib.*, 2009, p. 3634, dado que los párrafos 1 y 2 de tal disposición (art. 37-*bis* del Decreto Presidencial n. 600/1973 n.d.a.) hacen explícito el principio anti-abuso y sus relativas consecuencias. La orientación jurisprudencial constituye, en esencia, una interpretación derogadora del párrafo 3, que limita la aplicación del principio anti-abuso a las operaciones ahí taxativamente indicadas. Sustancialmente, en el mismo orden de ideas, cfr. L. SALVINI, *La cooperazione del contribuente e il contraddittorio nell'accertamento*, en *Corr. Trib.* 44/2009, p. 357. F. MOSCHETTI, *Avvisaglie di supplenza del giudiziario al legislativo, nelle sentenze delle Sezioni Unite in tema di “utilizzo abusivo di norme fiscali di favore”*, en *GT-Riv. Giur. Trib.*, 2009, p. 199, considera que el abuso del derecho constituye una de las flechas del arco de la interpretación antielusiva. Por su parte, A. LOVISOLO, *Abuso del diritto e clausola generale antielusiva alla ricerca di un principio*, en *Riv. Dir. Trib.*, 2009, p. 83, afirma que en el art. 37-*bis* se encuentran sin dificultad los rasgos que caracterizan el abuso del derecho elaborado por el Tribunal de Justicia. Se ha subrayado que – considerando preliminarmente que se puede utilizar la expresión abuso del derecho en el ámbito europeo, pero en Derecho interno debemos necesariamente referirnos al concepto de elusión fiscal – una conducta abusiva o elusiva crea los mismos efectos nocivos para la comunidad que una conducta evasiva, es decir, una alteración del reparto de las cargas públicas; de cualquier modo, es conveniente la modificación del art. 37-*bis*, en el sentido de la eliminación de las hipótesis taxativas contenidas en el párrafo 3, transformándolo en una norma general anti-elusión (cfr. L. FERLAZZO NATOLI e G. INGRAO, *Abuso del diritto ed elusione fiscale tra principi comunitari e regole interne*, en *www2.unime.it*). Así, el abuso del derecho entraría a formar parte del ámbito de la elusión fiscal, respetando el principio de certeza del derecho y de legalidad (art. 23 Const.), sin necesidad de dar razones forzadas, como la ofrecida hasta ahora por el Tribunal Supremo, según la cual sería deducible directamente del art. 53 de la Constitución. Siguiendo con el tema, v. A. MARCHESELLI, *Elusione, buona fede e principi del diritto punitivo*, en *Rass. Trib.*, 2009, 2, p. 415, quien señala que, independientemente de la naturaleza sustancial o no del art. 37-*bis*, la cuestión es otra, es decir, que es necesario comprobar si la obligación de pagar espontáneamente existe o no; el art. 37-*bis* no dice nada al respecto; sin embargo, el autor pone en evidencia la considerable dificultad de aplicación concreta de la norma, según la cual, el contribuyente debería auto-desconocer la operación elusiva.

un vuelco a la anterior orientación del mismo Tribunal. Concretamente, nos referimos al tríptico de resoluciones judiciales del 21.10.2005, n. 20398, 26.10.2005, n. 20816 y 14.11.2005, n. 22932¹⁸.

Estas decisiones, aunque se refieren a situaciones diferentes (los llamados *dividend washing* y *dividend stripping*) tienen en común el hecho de que las transacciones financieras discutidas representaban, en su momento, prácticas muy utilizadas y tenían como objeto reducir la carga fiscal, soslayando efectivamente la norma que regía el gravamen sobre los dividendos. Con las mencionadas sentencias, la sección fiscal del Tribunal Supremo, superando una orientación anterior (véanse las sentencias 03.04.2000, n. 3979 y 07.03.2002, n. 3345), apoyó, aunque indirectamente, la ilicitud de este tipo de transacciones recurriendo a los conceptos civilísticos de invalidez legal y de fraude ante la ley ex art. 1344 c.c.

De hecho, con anterioridad, los jueces de legitimidad¹⁹ habían considerado legítimas las operaciones mencionadas porque podían ser calificadas de elusivos solo aquellos actos que se habían definido como tales por una norma en vigor en el momento en que se habían puesto en marcha²⁰.

A partir de estas decisiones, que por primera vez se refieren, bajo el punto de vista argumentativo, a una jurisprudencia europea no mejor identificada, resulta que los dos elementos más significativos de la elusión son, por un lado, la obtención de una ventaja fiscal que ha de considerarse indebida desde el momento en que es contraria a las opciones de base del sistema y, por otro, la insubsistencia de razones económicas en apoyo del esquema articulado de negociación puesto en marcha.

Precisamente, la preocupación de que la legislación de la Unión Europea pudiera ser utilizada más allá de lo permitido, llevó al Tribunal de Justicia a desarrollar el principio según el cual no es posible utilizar abusivamente (o fraudulentamente) la legislación europea. De hecho, el abuso ha sido identificado cada vez que las personas individuales han utilizado las libertades de matriz europea para fines no permitidos por las disposiciones normativas que atribuían tales posiciones jurídicas²¹.

En este sentido, cobra especial importancia la sentencia Halifax, con la que el Tribunal de Justicia establece el principio general de que los interesados no pueden valerse fraudulentamente del derecho comunitario y aplica dicho principio también al impuesto sobre el valor añadido, destacando que hay abuso del derecho en los casos en que las operaciones, aun realmente requeridas, tienen "[...] como finalidad esencial la obtención de una ventaja fiscal [...]", y todo ello debe resultar de "[...] un conjunto de elementos objetivos [...]" (Tribunal de Justicia CEE, asunto C-255/02 del 21.02.2006).

18 Sobre este tema, v. G. CORASANITI, La nullità dei contratti come strumento di contrasto delle operazioni di dividend washing nella recente giurisprudenza della Suprema Corte, en Riv. Dir. Trib., 2006, II, p. 690; D. STEVANATO, Le "ragioni economiche" nel dividend washing e l'indagine sulla "causa concreta" del negozio: spunti per un approfondimento; en Giur. It., 2007, p. 867; M. BEGHIN, L'usufrutto azionario tra lecita pianificazione fiscale, elusione tributaria e interrogativi in ordine alla funzione giurisdizionale, en Giur. It., 2006, p. 1077.

19 En el ordenamiento jurídico italiano, se distingue el juez de mérito del juez de legitimidad. El juez de mérito es llamado a pronunciarse sobre cuestiones de hecho y de derecho. El juez de legitimidad, sin embargo, es quien decide solo sobre las cuestiones de derecho, verificando la correcta aplicación de las normas sustanciales y procesales por parte del juez que ha dictado una sentencia tras una impugnación; en Italia, un ejemplo, es el Tribunal de casación.

20 Tribunal Supremo, sentencias 04.03.2000, n. 3979, 03.09.2001, n. 11371 y 07.03.2002, n. 3345.

21 A tal respecto, cfr. D. RUSSETTI, L'origine dell'abuso del diritto: la concorrenza dei sistemi normativi ed il diritto di scelta, en Riv. Dir. Trib. Int., 2012.

En particular, de manera muy significativa, el tribunal, en la sentencia citada, precisa el efecto de recalificación normativa de la práctica abusiva en el sentido de que especifica que las operaciones implicadas deben ser redefinidas para restablecer la situación a como habría sido de no haber existido operaciones constitutivas de esta práctica abusiva.

Así, el Tribunal de Casación (ver Cas. Sec. Trib., mandato n. 21371 del 10 de marzo de 2006) considera que son necesarias algunas aclaraciones con el fin de permitir una aplicación estricta del principio enunciado por la sentencia *Halifax* y, por tanto, emite una petición de decisión prejudicial al TJCE con el objeto de aclarar si el concepto de abuso de derecho, o de formas jurídicas, definido por la sentencia del Tribunal de Justicia en el asunto C-255/02 como operación “cuya finalidad esencial es obtener una ventaja fiscal” es coincidente, más amplio o más restrictivo que el de operación llevada a cabo sin otros motivos económicos que no sean la obtención de una ventaja fiscal.

Seguidamente, en la sentencia *Part Service S.r.l.* (asunto C-425/06)²², el Tribunal de Justicia dejó claro que para establecer el abuso de derecho no es necesario que la ventaja fiscal sea la única perseguida, al ser suficiente que sea principal (es decir, prevalente respecto a otras ventajas de naturaleza extra-fiscal).

Más tarde, en su sentencia del 04.04.2008 n. 8772, el Tribunal Supremo dictaminó que no son oponibles a la administración fiscal aquellos actos llevados a cabo por el contribuyente que constituyan *abuso de derecho*, es decir, que se traduzcan en operaciones realizadas esencialmente para la obtención de una ventaja fiscal. Dicho principio debe extenderse a todos los sectores del ordenamiento tributario y, por lo tanto, también en el ámbito de los impuestos directos, prescindiéndose de la naturaleza ficticia o fraudulenta de la transacción; y corresponde al contribuyente probar la existencia de razones económicas alternativas o concurrentes con carácter no meramente marginal o teórico.

Las sentencias mencionadas, han consolidado la presencia en el ordenamiento italiano de una norma anti-elusión con carácter general de derivación jurisprudencial al haber atribuido a la prohibición misma una connotación de canon interpretativo, especificando el carácter no innovativo.

Un cambio más profundo en el concepto de abuso de derecho en cuestión ha tenido lugar con las sentencias de SS.UU.²³ nn. 30055, 30056, 30057 de 2008. Una intervención de las Secciones Unidas había sido invocada desde hacía tiempo tanto por la doctrina como por la jurisprudencia para conformar interpretaciones diferentes que se han ido dando en el tiempo.

22 Cfr. Tribunal de Justicia, CEE, 21.2.2008, asunto C-425/06, *Part Service Srl*, apartado 47, en *Giur. It.*, 2008, p. 1817, con nota de GIANONCELLI, *In tema di abuso del diritto comunitario*. Sobre el tema se ha publicado extensamente, v. C. ATTARDI, *Abuso del diritto e giurisprudenza comunitaria: il perseguimento di un vantaggio fiscale come scopo essenziale dell'operazione elusiva*, en *Dir. Prat. Trib.*, 2008, II, p. 627; G. ZIZZO, *Abuso del diritto, scopo di risparmio d'imposta e collegamento negoziale*, en *Rass. Trib.*, 2008, 3; M. BASILAVECCHIA, *L'autonomia contrattuale recupera sull'abuso del diritto*, en *GT-Riv. Giur. Trib.*, 2011, p. 287; D. STEVANATO, *Ancora un'accusa di elusione senza "aggiramento" dello spirito della legge*, en *Corr. Trib.*, 2011, p. 673.

23 En el ordenamiento jurídico italiano, las Secciones Unidas (SS.UU.) son la sección de mayor autoridad de la Corte Suprema de Casación. Cuando es necesario resolver conflictos que surgen entre las decisiones de las distintas secciones o cuando el asunto es de especial importancia (por ejemplo, porque se trata de una cuestión que se presenta por primera vez) el Presidente de la Corte Suprema de Casación, a petición de la Fiscalía General, de los representantes de las partes o también de oficio, asigna el recurso a las Secciones Unidas. Además, la sección individual puede someter el recurso a las SS.UU. si detecta que la cuestión de derecho, propuesta para su examen, ha dado lugar o puede dar lugar a un conflicto jurisprudencial.

Las SS.UU. han considerado que hay que acoger la orientación que se ha ido imponiendo últimamente en la jurisprudencia de la Sección tributaria (véanse, más recientemente, las sentencias n. 10257/2008 y 25374/2008), basada en el reconocimiento de la existencia de un principio general anti-elusión; con la aclaración de que la fuente no es la jurisprudencia comunitaria sino los propios principios constitucionales que informan al ordenamiento tributario. Los principios tributarios de capacidad contributiva y de progresividad en la imposición sobre la renta, con arreglo al art. 53 de la Constitución, “constituyen el fundamento sea de las normas tributarias en sentido estricto, sea de aquellas que atribuyen al contribuyente ventajas o beneficios de cualquier género, estando también éstas últimas normas evidentemente dirigidas a la actuación de aquellos principios”, por lo que “...no puede no considerarse ínsito en el ordenamiento, como derivación directa de las normas constitucionales, el principio según el cual el contribuyente no puede extraer ventajas fiscales indebidas por la utilización distorsionada, aunque no sea en contraste con ninguna disposición específica, de instrumentos jurídicos idóneos para obtener un ahorro fiscal, en defecto de razones económicamente apreciables que justifiquen la operación, diversas de la mera expectativa de aquel ahorro fiscal”, y añade que tal principio no puede ser considerado, de ninguna manera, incompatible con la reserva de ley en materia tributaria con arreglo al art. 23 de la Constitución, ya que “el reconocimiento de una prohibición general de abuso del derecho en el ordenamiento tributario no se traduce en la imposición de deberes patrimoniales ulteriores no derivados de la ley, sino en el desconocimiento de los efectos abusivos de los negocios puestos en acción con la finalidad única de eludir la aplicación de normas fiscales”.

Con estas sentencias, el Tribunal Supremo se ha desvinculado definitivamente de la disciplina civilística que tenía como consecuencia extrema la nulidad de los contratos, reconociendo al fenómeno elusivo una relevancia tributaria y la correspondiente inaplicabilidad de los efectos fiscales de los contratos a la administración fiscal²⁴. El Tribunal también ha determinado las condiciones objetivas de la conducta elusiva, identificando la naturaleza inusual de la operación realizada, en ausencia de motivos económicos válidos, en el uso desviado o en la distorsión de instrumentos jurídicos con la finalidad de obtener una ventaja fiscal indebida²⁵. Resulta significativo que el Tribunal Supremo haya sentido la necesidad de hallar principios de carácter general en el sistema regulador de los impuestos internos que prohíban el abuso de derecho también con respecto a los impuestos sobre la renta, basándose en lo que ha afirmado el Tribunal de Justicia en la sentencia *Kofoed* (C 321/05 del 5.7.2007). En esa ocasión, el Tribunal sostuvo que cuando una directiva de la UE prevé determinados efectos en relación con un determinado caso, estos efectos no pueden ejercerse o producirse si el legislador nacional no traspone la directiva; sin embargo, el Tribunal de Justicia precisa que, incluso cuando no se acata directamente la normativa comunitaria, dichos efectos pueden producirse igualmente si en el estado miembro hay un marco legal que permita su aplicación por medio de una interpretación que amolde la legislación nacional a las finalidades de las directivas de la comunidad europea. Esta es la razón por la cual las Secciones Unidas del Tribunal Supremo, después de la sentencia *Kofoed*, volviendo al problema de la elusión fiscal, han hecho hincapié en que la fuente de este principio, en materia de tributos no armonizados, como los impuestos directos, no es la jurisprudencia de

24 Cfr. G. CORASANITI, *Contrasto all'elusione e all'abuso del diritto nell'ordinamento tributario*, en *Obbligazioni e Contratti*, 2012, 5, p. 325, en el sentido de que: “con el principio de abuso del derecho, el Tribunal Supremo salva el problema de la referencia a la naturaleza ficticia o fraudulenta de la operación, en el sentido de una prefiguración de conductas cuya finalidad es inducir a error o hacer que sea difícil de comprender la verdadera naturaleza de la operación. Ni tampoco comporta la estimación de la simulación de actos puestos en acción en violación de la prohibición de abuso”.

25 G. FRANSONI, *Appunti su abuso del diritto e valide ragioni economiche*, en *Rass. Trib.*, 2010, 4, p. 957, atribuye las válidas razones económicas a una expresión para indicar – en términos fuertemente condicionados por la lógica de los impuestos directos, y, en particular, por la de la renta de empresa – la disfunción del caso. La falta de motivos económicos válidos no es más que la ausencia en el caso concreto de los elementos en una determinada circunstancia que, según el intérprete justificarían el particular régimen fiscal (de modo que, en su ausencia, es necesario aplicar un régimen diferente y potencialmente más oneroso).

la comunidad europea, sino los propios principios constitucionales que informan al sistema fiscal italiano (Cass. SS.UU., 23.12.2008 n. 30057). Con las sentencias posteriores, el Tribunal Supremo ha mitigado parcialmente sus resoluciones anteriores (Cass. n. 1465/2009), señalando que una operación económica, además de la finalidad de obtener ventajas fiscales, puede perseguir distintos objetivos, de carácter comercial, financiero, contable e integra los extremos de la conducta abusiva en la medida en que este propósito pudiera servir como el elemento predominante y absorbente de la transacción, teniendo en cuenta sea la voluntad de las partes involucradas que el contexto fáctico y jurídico en el que se realiza la transacción misma, con el resultado de que “la prohibición de prácticas abusivas carece de pertinencia cuando las operaciones en cuestión pueden tener una justificación distinta de la mera obtención de ventajas fiscales”.

Como se ha puesto eficazmente de manifiesto, la orientación interpretativa en virtud de la cual los actos “abusivos” podrían manifestarse en operaciones realizadas con el objetivo principal de obtener una ventaja fiscal, mostraba evidentes incongruencias desde el punto de vista de la coherencia sistemática y del principio de proporcionalidad²⁶. Su formulación extrema llevaría, de hecho, a excluir cualquier posibilidad de ahorro legítimo de impuestos en la medida en que, en contra del reconocimiento de la legitimidad del objetivo de minimizar la carga fiscal, la conducta intachable del contribuyente debería inspirarse en el principio del régimen fiscal más oneroso²⁷.

Nuestra jurisprudencia de legitimidad, en sus desarrollos más recientes (*ex multis*, v. Tribunal Supremo, Sentencia n. 1372/2011, Cass. n. 7393/2012), hace hincapié en que se consideran abusivas las prácticas que, aunque formalmente respetuosas del derecho interno y europeo, tengan como objetivo principal obtener beneficios fiscales contrastantes con el *ratio* de las normas que introducen el tributo o que prevén exenciones o concesiones. El carácter abusivo se excluye solo en caso de válidas razones extrafiscales. El Tribunal de Justicia recuerda, en particular, el principio establecido por el Tribunal de Justicia Europeo (sentencia *Part Service*), según el cual, la presencia de razones económicas marginales o no determinantes no excluye el carácter abusivo de la operación.

Es importante señalar que el beneficio fiscal, como condición para que se identifique un abuso del derecho, junto con la inexistencia de válidos motivos económicos, debe consistir en una ventaja fiscal no prevista por el legislador. Sobre la cuestión, es significativo señalar que la Corte Suprema de Justicia, con la sentencia del 12 de mayo 2011, n. 10383, distingue el “beneficio fiscal indebido” de la economía de opción. El beneficio fiscal es concedido por el legislador conscientemente en el segundo caso y el propósito es la contrapartida incentivante, que no es *contra jus*. Sobre el tema, el TJCE en el caso *Leur Bloem*, Tribunal de Justicia UE, 17 de julio de 1997, asunto C-28/95 ha hecho hincapié en que los procedimientos internos deben respetar el límite de la proporcionalidad para verificar la existencia de válidos motivos económicos. Una regla general que excluya automáticamente ciertas operaciones

26 L. CARPENTIERI, *Valore normale transfer pricing “interno”, ovvero alla ricerca dell’arma accertativa perduta*, en *Riv. Dir. Trib.*, 2013, 9, p. 456, pone en evidencia una violación del principio de proporcionalidad, llevada a cabo por la Corte Suprema (cfr. Cass. Sez. Trib. 24 de julio 2013, n. 17955) sobre la referencia al abuso del derecho para contrarrestar la posibilidad de precios de transferencia interna. La autora, en particular, es de la opinión de que es evidente la distancia entre las sentencias del Tribunal de Justicia relativas al abuso del derecho y la postura de nuestro Tribunal Supremo, quien, a menudo, recuerda esas sentencias sin venir al caso. También sobre la cuestión, v. P. BORIA, *Il transfer pricing interno come possibile operazione elusiva e l’abuso del diritto*, en *Riv. Dir. Trib.*, 2013, 9, p. 427. El autor, después de resaltar que con dicha sentencia se introduce, mediante recurso al principio de analogía iuris, por primera vez, el principio de abuso de derecho como mecanismo lógico de contraste de las operaciones elusivas atribuibles a los precios de transferencia interna, señala que son pocos los casos en los que la teoría del abuso del derecho pueda ser aplicada para contrarrestar formas anómalas o corrientes de precios de transferencia interna, en su mayoría relacionados con los casos de deslocalización artificiosa de las rentas en zonas de baja fiscalidad o, de cualquier modo, en favor de personas que se benefician de sistemas de deducciones fiscales.

27 Cfr., F. PAPARELLA, *Considerazioni generali in tema di elusione fiscale e abuso del diritto*, en A.N.T.I., *Elusione fiscale e abuso del diritto*, Anno II, 2009, 1, p. 9.

de la ventaja fiscal, yendo más allá de lo necesario para evitar la evasión y elusión fiscal, viola el principio de proporcionalidad.

También siguiendo este orden de ideas, en la sentencia *Foggia-Sociedade* de noviembre de 2011 (véase Tribunal de Justicia, sentencia 10 de noviembre 2011, asunto C-126/10, *Foggia- Sociedade Gestora de Participações SA Sociais contra Secretário de Estado de los Assuntos Fiscais*) el mismo Tribunal señaló que la reestructuración de un grupo, diseñada para reducir los gastos administrativos o de gestión devenidos insostenibles para la continuación de la actividad económica y, como consecuencia, que permita aliviar la carga fiscal, no puede considerarse una práctica abusiva. Esa elección constituye, de hecho, un motivo económico válido que legitima la transacción en cuestión, excluyendo, por tanto, la posible recalificación jurídica en términos de abuso legal²⁸.

En el ejercicio de su facultad de estimación, y en la apreciación y valoración de los elementos y circunstancias de hecho y del tipo de negocios jurídicos celebrados por el contribuyente – cuya actividad económica puede alcanzar diferentes grados de complejidad que deben tomarse en consideración – la administración tributaria está, pues, llamada al desenvolvimiento de una actividad de cognición de naturaleza particularmente compleja y elaborada²⁹.

En cualquier caso, no se puede prescindir de la consideración fundamental basada en que los efectos derivados de la utilización de las formas jurídicas de las cuales el contribuyente se ha valido deberían ser removidos a través de una disposición que permita dicha eliminación en forma de “inaplicabilidad” a las autoridades fiscales³⁰.

El desconocimiento de las ventajas fiscales, en el sistema fiscal italiano actualmente en vigor, se relacionaría, esencialmente, con un juicio de valor de la administración tributaria totalmente desprovisto de cobertura legislativa, con la consecuente lesión de la confianza del contribuyente, a quien resultaría extremadamente difícil organizar su propia actividad económica al no poder contar con un marco normativo conocido *ab origine*³¹. Estos temores se advirtieron también en la sede europea, repárese en las conclusiones del abogado general en el caso *Halifax*, según las cuales el uso de un principio general no escrito significaría atribuir un poder discrecional demasiado amplio a

28 Para su reconstrucción, cfr. Tribunal de justicia, sentencia del 22 diciembre 2010, asunto C-277/09, *The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs vs. RBS Deuschled Holdings GmbH*; sentencia 22 de diciembre 2010, asunto C-103/09, *The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs vs. Weald Leasing Ltd.* En doctrina, cfr. G. MAISTO, (ed.), *Elusione ed abuso del diritto tributario: orientamenti attuali in materia di elusione e abuso del diritto ai fini dell'imposizione tributaria*, Milano, 2009; P. PIANTAMIGNA, *Abuso del diritto e fiscalità della giurisprudenza comunitaria: un'ipotesi di studio*, en *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 2009, p. 369 y siguientes; M. POGGIOLI, *La Corte di Giustizia elabora il concetto di "comportamento abusivo" in materia di IVA e ne tratteggia le conseguenze sul piano impositivo: un'epifania di una clausola generale antielusiva di matrice comunitaria?*, en *Riv. Dir. Trib.*, 2006, p. 122 y siguientes.

29 Cass., sent. n. 1465 del 21 de enero de 2009.

30 Sobre el tema, cfr. M. BEGHIN, *Alla ricerca di punti fermi in tema di elusione fiscale e abuso del diritto (nel comparto dei tributi non armonizzati)*, en *Attuazione del tributo e diritti del contribuente in Europa*, (ed.) T. Tassani, Roma, 2009, p. 171.

31 Cfr. L. CARPENTIERI, *L'ordinamento tributario tra abuso e incertezza del diritto*, in *Riv. Dir. Trib.*, I, 2008, en particular, p. 1059 y siguientes; C. GLENDI, *Elusione tributaria e bisogno di certezza giuridica*, en *GT-Riv. Giur. Trib.*, 2006, p. 925 y siguientes; G. STANCATI-F. BIANCHI-E. COVINO-S. MULEO-R. LUPI-D. STEVANATO, *I principi comunitari come norma antielusione implicita?*, en *Dial. Trib.*, 2008, p. 5 y siguientes; L.R. CORRADO, *La ricerca di una fonte per il principio generale antielusivo all'ombra della Corte di Giustizia*, en *Dir. Prat. Trib. Int.*, 2012, 2.

las autoridades; de ello, derivaría un alto nivel de incertidumbre en las legítimas elecciones de los operadores económicos³².

De hecho, como explica la Comisión Europea con las significativas medidas promulgadas en diciembre de 2012, sobre el contraste de las “operaciones agresivas”, los estados deben motivar sus propias demandas en materia de impuestos, con criterios objetivos y predecibles, especialmente donde no haya claras violaciones de normas escritas, motivando sus demandas con indagaciones adecuadas, no solo sobre la naturaleza artificial de las operaciones, sino también sobre la existencia de reales acciones dirigidas a burlar un principio fiscal claro y preciso. En el plan de acción para reforzar la lucha contra el fraude fiscal y la evasión fiscal, aprobada por la Comisión el 6 de diciembre de 2012, cabe señalar que la lucha por las incoherencias entre los sistemas fiscales se considera una de las medidas a tomar a corto plazo. La recomendación sugiere, en particular, a los Estados miembros que adopten una norma general anti-abuso para contrarrestar las prácticas de planificación fiscal agresiva, y así garantizar la claridad y la certidumbre a todos los contribuyentes y a las administraciones tributarias.

Las declaraciones de abuso llevadas a cabo por la administración tributaria no pueden limitarse a la mera existencia de una ventaja fiscal, aunque preordenada: la ventaja debe ser indebida, es decir, no merecida por ser contraria al espíritu del sistema.

Por tanto, es sin duda deseable la introducción en el ordenamiento fiscal italiano de una norma de sistema que, para una mayor claridad y para tutelar a los contribuyentes, al confirmar la existencia de un principio general de prohibición del abuso de derecho, regule el correspondiente procedimiento de constatación y el correspondiente sistema probatorio.

De hecho, precisamente con el fin de regular el principio general de prohibición de abuso de derecho, el art. 5 de la Ley de Delegación (*Legge Delega*), aprobada el 28 de febrero 2014³³, delega al Gobierno a llevar a cabo la revisión de las disposiciones anti-elusivas vigentes, proporcionando una primera definición de abuso³⁴: es abuso de derecho el uso distorsionado de instrumentos jurídicos con el fin prevalente de obtener un ahorro fiscal, aun cuando tal conducta no esté en conflicto con ninguna disposición específica³⁵. Queda salvaguardada la legitimidad de elección entre regímenes alternativos expresamente previstos por el sistema tributario. Se prevé que el abuso de derecho se configura en el caso de que la finalidad de obtener beneficios fiscales indebidos resulte ser la causa

32 Sobre el tema, repárese en las observaciones de G. MARONGIU, *Abuso del diritto o abuso del potere?*, en *Corr. Trib.*, 2009, p. 1076 y siguientes, en opinión del cual, es delicadísimo el momento que se está atravesando en el campo tributario, ya que, en su seno, se está imponiendo el siguiente “mecanismo”: la ley, a menudo incierta y confusa, es interpretada por la jurisprudencia de legitimidad, no tanto “atribuyéndole el significado propio de las palabras” (de acuerdo con su conexión y las intenciones del legislador), sino, más bien, asignándole el significado que la ley “debería tener” para estar “en armonía” con un (algún) “sistema”; la práctica administrativa, a su vez, se adapta a la jurisprudencia también en las oscilaciones, desentendida de sus “precedentes” y del principio de confianza de los sujetos pasivos.

33 Encomienda al Gobierno disposiciones para un sistema fiscal más equitativo, transparente y orientado hacia el crecimiento.

34 Recordamos que una definición sustancialmente similar de abuso de derecho estaba ya contenida en el artículo 6 del proyecto de Ley *Delega* para la reforma del sistema tributario, aprobado por el Consejo de Ministros el 16 de abril de 2012.

35 Hay que reconocer, sin embargo, que en la ley delegada el “ahorro fiscal” no se acompaña de la necesaria especificación de su naturaleza “indebida”, es más, con mayor razón, la naturaleza indebida del ahorro fiscal tendría que integrar los elementos constitutivos del caso. Cfr. M. FANNI-A. MANZITTI, *Abuso ed elusione nell'attuazione della delega fiscale: un appello perché prevalgano la ragione e il diritto*, en *Corr. Trib.*, 2014, 15.

prevalente de la práctica abusiva; por el contrario, si la operación (o serie de operaciones) se justifica por razones extrafiscales no marginales, el abuso no se configura.

Demostrar un diseño abusivo y los posibles métodos de manipulación y de alteración funcional de los instrumentos jurídicos utilizados, así como su falta de conformidad a una normal lógica de mercado, corre a cargo de la administración tributaria, mientras que sobre el contribuyente recae la obligación de alegar la existencia de válidas razones extrafiscales alternativas o concurrentes que justifiquen el uso de tales instrumentos. El caso abusivo es inoponible a la administración tributaria, quien puede renegar de inmediato el indebido ahorro de impuestos.

Sin embargo, en el estado actual, a falta de una norma específica de referencia, para evitar – determinando distorsiones peligrosas – la asignación a la administración tributaria de un poder altamente invasivo de la esfera del contribuyente en la aplicación del criterio interpretativo del abuso, durante la fase de rectificación de la declaración del contribuyente, es fundamental que la administración tributaria adecúe su labor al criterio de proporcionalidad para verificar la existencia de válidas razones económicas y de las razones extrafiscales marginales, exhibiendo en la motivación de la estimación de la base impositiva, preferiblemente, so pena de nulidad, una formal y precisa identificación de la conducta abusiva.

Considerado esto, en el balance, orientado al postulado de proporcionalidad entre la certeza del derecho y el deber de contribuir a los gastos públicos según la capacidad contributiva de que se dispone (art. 53 de la Constitución), asume un papel central el concepto de motivos económicos válidos.

A fin de que se constituya una conducta abusiva, no es suficiente con que haya un ahorro y que este sea el único objetivo de la operación, sino que es necesario que la administración tributaria demuestre que la ventaja es “indebida”, es decir, que el contribuyente haya instrumentalizado la ley tributaria contra su razón de ser.

Como consecuencia, las declaraciones de abuso llevadas a cabo por la administración tributaria no pueden limitarse a la mera existencia de una ventaja fiscal, aunque preordenada: la ventaja debe ser indebida, es decir, no merecida por ser contraria al espíritu del sistema.

Remitiéndonos a un estudioso acreditado, “el problema del abuso atañe propiamente a la comparación de los intereses que entren en conflicto en el desempeño de una relación particular o en la posición del reglamento de intereses”³⁶.

La inoponibilidad, ante la administración tributaria, de un contrato cuyo objetivo esencial es obtener una ventaja fiscal parece ser el remedio más apropiado para equilibrar los intereses de las partes, para conservar, en cualquier caso, los efectos jurídicos del contrato y el de Hacienda y para examinar la forma de contrato utilizado con propósitos elusivos a fin de que emerja la real operación económica subyacente.

La comparación de los intereses y la evaluación de la conducta en el ejercicio de situaciones jurídicas subjetivas perfectas solo formalmente, constituyen el juicio fáctico que puede llevar a cualificar un ahorro fiscal como indebido. De ello,

36 Véase F. PROSPERI, *L'abuso del diritto nella fiscalità vista da un civilista*, en “Atti Convegno Macerata”, 29-30 giugno 2012, quien menciona expresamente el pensamiento de Rescigno.

*deriva una consecuencia fundamental: el uso distorsionado del derecho y de las libertades de negociación deben ser reportadas directamente a un principio inmanente del ordenamiento, el de la buena fe objetiva*³⁷.

Este aspecto es esencial para poder proceder a una valoración de las tipologías de negociaciones llevadas a cabo por los contribuyentes, ya que tales tipologías, sin duda, han influido en la selección de los hechos económicos llevada a cabo por el legislador sobre la base del art. 23 de la Constitución³⁸.

Por ello, la administración deberá asociar el juicio sobre la conducta abusiva a los parámetros de la buena fe objetiva, considerando, en este articulado proceso interpretativo, como parámetros de referencia, tanto las normas constitucionales creadas para garantizar las libertades económicas, como las que imponen a las empresas asociadas el cumplimiento de las leyes. Un proceso estimativo, llamado a la aplicación del principio de proporcionalidad, *en una perspectiva dinámica*, que detecte el interés por el que determinada operación haya tenido lugar y que se traduce en la necesidad de llevar a cabo una verificación en concreto, para mostrar el posible abuso.

3. Una comparación con el ordenamiento español desde la perspectiva de la aplicación de la cláusula general anti-abuso en función del principio de proporcionalidad

El art.15 de la *Ley General Tributaria* del 17 de diciembre de 2003 ha mejorado sensiblemente el contenido de su precedente art. 24 de la ley derogada (LGT/63), que definía y regulaba el fraude a la ley tributaria³⁹.

En virtud del actual art. 15, el elemento que caracteriza las conductas elusivas está constituido por la concurrencia del abuso de formas jurídicas y de la existencia de efectos jurídicos y económicos distintos de los relacionados con la obtención de un ahorro fiscal. Según el citado art. 15 “se entenderá que existe conflicto en la aplicación de la norma tributaria cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se minore la base o la deuda tributaria mediante actos o negocios en los que concurran las siguientes circunstancias: a) que, individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido; b) que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios”. Además, los impuestos adicionales estimados sobre la base de esta disposición se determinarán “aplicando la norma que hubiera correspondido a los actos o negocios usuales o propios o eliminando las ventajas fiscales obtenidas”⁴⁰.

37 Así, A. Giovannini, Il divieto di abuso del diritto in ambito tributario come principio generale dell'ordinamento, in *Rass. Trib.*, 2010, 4, p. 988 y siguientes.

38 Sobre el tema, v. M. BEGHIN, Alla ricerca di punti fermi in tema di elusione fiscale e abuso del diritto (nel comparto dei tributi non armonizzati), in *Attuazione del tributo e diritti del contribuente in Europa*, (a cura di) T. Tassani, Roma, p. 170; E. De MITA, Abuso di diritto, il pragmatismo della Cassazione, en *Sole 24 Ore*, 26 de enero de 2009, p. 26.

39 El art. 24 LGT/63 definía indirectamente el fraude como “hechos, actos o negocios realizados con el propósito de eludir el pago del tributo, amparándose en el texto de normas dictadas con distinta finalidad, siempre que produzcan un resultado equivalente al derivado del hecho imponible”. Concurren en el concepto de fraude a la ley tributaria de la LGT/63 un elemento objetivo y otro subjetivo. La dificultad de delimitar las conductas realizadas en fraude de ley tributaria se encontraba precisamente en el elemento subjetivo o intencional.

40 C. PALAO TABOADA, La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal, 2009, Valladolid. A. DURÁN-SINDREU BUXADÉ, Los motivos económicos válidos como técnica contra la elusión fiscal. Economía de opción, autonomía de voluntad y causa en los negocios, Editorial Thomson Aranzadi, España, 2007, p. 82.

Como dice E. Simon Acosta, el llamado "conflicto en la aplicación de la norma tributaria" es una técnica con la que se ponen límites a ciertas conductas indeseables de elusión del pago de los tributos, después de haber agotado las posibilidades que ofrecen los instrumentos ordinarios de aplicación del Derecho: la interpretación y la calificación⁴¹.

Según el art. 24 LGT/63, el hecho realizado en fraude a la ley tributaria no es un hecho imponible, sino un hecho de resultado equivalente. El art. 15 habla de "evitar" el hecho imponible, lo que no puede significar más que nos hallamos ante hechos no gravados⁴².

Sobre la necesidad de distinguir entre fraude a la ley tributaria y fraude de ley civil, el Prof. E. Simon Acosta pone en evidencia que "la particularidad del fraude a la ley tributaria es que se enmarca en la esfera de las normas imperativas que establecen prestaciones de carácter público, normas que tienen la singularidad de estar afectadas por el principio constitucional de reserva de ley. Así como no hay dificultad para admitir la extensión analógica, por imperativo legal de la norma defraudada en el caso de fraude de ley civil, la analogía en derecho tributario está proscrita por norma de rango constitucional que prohíbe exigir tributos que no se encuentran establecidos con arreglo a ley. Una reserva de ley que, más que garantía de autoimposición y de igualdad, es garantía de la libertad personal y patrimonial de los ciudadanos"⁴³. El art. 15 LGT/03 ha objetivado el fraude de ley tributaria: la objetividad del precepto actual es evidente y constituye un importante progreso sobre la legislación precedente⁴⁴.

La nueva categoría acoge, por tanto, una orientación de carácter objetivo de la conducta elusiva, en la que las razones *extrafiscales* probadas por el contribuyente, actúan como causa de justificación de un caso que, de otro modo, se consideraría abusivo⁴⁵.

Es significativo observar, desde una lógica comparativa, que la artificialidad de las formas jurídicas empleadas debe ser "notoria", es decir, evidente, eso, con el fin de limitar la aplicación del art. 15 a los casos de mayor gravedad, evitando lo más posible cualquier lesión del derecho al legítimo ahorro fiscal. Todo esto, en el pleno respeto del principio de proporcionalidad.

Así, de acuerdo con este principio, puede ser útil la metodología interpretativa del análisis económico del derecho, que resulta ser relevante para la aplicación de ese canon interpretativo del sistema que es la cláusula general comunitaria anti-abuso⁴⁶.

41 Cfr. E. SIMÓN ACOSTA, *Del fraude de ley al conflicto en la aplicación de las normas tributarias*, Estudios en homenaje a la profesora Gloria Begué Cantón, Ediciones Universidad de Salamanca, 2005, p. 819, quien sostiene que "este precepto no regula un verdadero conflicto de normas, sino que otorga a la Administración una potestad exorbitante para impedir que los sujetos pasivos esquiven el deber de contribuir mediante conductas tortuosas que aprovechan las lagunas o imperfecciones del ordenamiento".

42 Cfr. E. SIMÓN ACOSTA, *Del fraude de ley al conflicto en la aplicación de las normas tributarias*, cit., p. 830.

43 Cfr. E. SIMÓN ACOSTA, *Del fraude de ley al conflicto en la aplicación de las normas tributarias*, cit., p. 831.

44 Véase E. SIMÓN ACOSTA, *Del fraude de ley al conflicto en la aplicación de las normas tributarias*, cit. p. 833. Dice este autor que el art. 15 de la LGT busca "una solución de prudencia legislativa que atienda tanto a las exigencias de seguridad jurídica (principios de reserva de ley y de tipicidad) y las de justicia material tributaria (capacidad contributiva e igualdad).

45 V. RUIZ ALMENDRAL, *El fraude a la ley tributaria a examen. Los problemas de la aplicación práctica de la norma general anti-fraude del artículo 15 de la LGT a los ámbitos nacional y comunitario*, Navarra, 2006.

46 Sobre el tema, véase A. AMATUCCI, *Il contributo dell'Economic Analysis of Law alla metodologia del diritto tributario*, en Riv. Dir. Int. Trib., 2009, 1-2, p. 25.

El *Economic Analysis of Law*, de hecho, proporciona al intérprete de la ley tributaria las herramientas necesarias, sobre todo desde el punto de vista extrajudicial, para identificar el correcto entre varios significados, con el fin de ejercer los valores constitucionalmente garantizados de la justicia redistributiva y de la eficiencia, además de la misma proporcionalidad. La metodología rigurosa de interpretación permite determinar si el beneficio fiscal obtenido por el contribuyente, sustrayéndose del presupuesto de contribución, constituye un ahorro fiscal legítimo⁴⁷ (contemplado por la ley a la luz de la aplicación de

finalidades económicas públicas) que responde a las lógicas del mercado. El intérprete, entonces, si el resultado es negativo, será capaz de identificar la existencia de válidas razones extrafiscales que justifiquen el comportamiento del contribuyente. En el caso de que también este análisis produzca un resultado negativo, el intérprete deberá reconocer el abuso de derecho tributario con la consiguiente aplicación de la cláusula general de origen europeo.

En este sentido, el abuso de derecho incorpora un canon interpretativo del sistema: el intérprete, a través de la reconstrucción anti-elusiva, pone de manifiesto la realidad económica determinada por el legislador como presupuesto de la misma norma tributaria eludida. Por tanto, atribuyendo importancia a la consideración económica de los hechos⁴⁸, sin duda, la carga de la prueba juega un papel fundamental. Como se ha señalado, nuestra jurisprudencia de legitimidad considera abusivas las prácticas que, aunque formalmente respetuosas del derecho interno y europeo, se lleven a cabo con el objetivo principal de obtener beneficios fiscales en conflicto con la *ratio* de las normas que introducen el tributo o que prevén exenciones o concesiones. El carácter abusivo se excluye solo ante la presencia de válidas razones extrafiscales⁴⁹. Como consecuencia, se desprende que el carácter abusivo de una operación se debe excluir cuando se pueda individualizar una copresencia, no marginal, de razones extrafiscales, que no se identifiquen necesariamente con un retorno inmediato de la operación en sí, sino que puede responder a las necesidades de naturaleza organizativa y consistir en una mejora estructural y funcional de la empresa⁵⁰.

Compete a la administración tributaria la labor de dar una explicación, indicando la norma que se supone esquivada⁵¹, sobre el porqué la forma jurídica utilizada aparece anómala o inapropiada con respecto a la operación

La estricta identificación de las características de una conducta abusiva es fundamental para evitar una aplicación extremadamente expansiva de la prohibición del abuso, incluso más allá de los límites que integran la figura, lo que implicaría entrar en contradicción con el principio de proporcionalidad.

47 Véase, G. MELIS, Sull'interpretazione antielusiva in Benvenuto Griziotti e sul rapporto con la Scuola tedesca del primo dopoguerra: alcune riflessioni, en Riv. Dir. Trib., I, 2008, p. 413 y siguientes.

48 Señala A. FEDELE, *Assetti negoziali e "forme d'impresa" tra opponibilità simulazione e riqualificazione*, en Riv. Dir. Trib., 2010, p. 1109, que "la referencia a la sustancia económica no puede significar la necesaria prevalencia del hecho económico, que se impondría sobre cualquier valoración jurídica, sino que evoca la necesidad de dar espacio, a veces, a la percepción intuitiva de la oportunidad de proporcionar a ciertas organizaciones y relaciones intersubjetivas una disciplina más adecuada, aunque no se corresponda con la que, por elecciones de negociación o normativas, se debería aplicar".

49 Cfr. G. FRANSONI, *Appunti su abuso del diritto e valide ragioni economiche*, en Rass. Trib., 2010, 4, p. 957.

50 Así, en Casación, del 28 junio 2012, n. 10807 y del 21 enero 2011, n. 1372.

51 En este sentido, v. F. TESAURO, *La motivazione degli atti di accertamento anti-elusivi ed i suoi riflessi processuali*, en Corr. Trib., 2009, p. 3635.

económica realizada⁵². La administración tributaria, deberá, pues, indicar tanto la transacción normal que habría tenido que llevarse a cabo, como el coste fiscal de esa transacción. Cuando la administración tributaria impugna el abuso de derecho, no puede limitarse, de hecho, a meras y genéricas declaraciones, sino que debe identificar y aclarar los aspectos y peculiaridades que sugieren que la operación no tiene un contenido económico real diferente del ahorro fiscal⁵³. Sin embargo, es responsabilidad del contribuyente demostrar la existencia de una sustancia económica de la operación que no sea el mero ahorro fiscal, todo a la luz del alcance de los derechos constitucionalmente protegidos de la libertad de empresa y de la iniciativa económica, con arreglo al art. 42 de la Constitución⁵⁴, y del derecho de defensa, relativo al art. 24 de la Constitución.

Aplicando el principio de proporcionalidad, la administración tributaria debería aportar, necesariamente, pruebas documentales del predominio de las finalidades de ahorro fiscal y/o valerse de pruebas presuntivas, salvo prueba en contrario efectivamente posible⁵⁵.

Por tanto, el principio del abuso de derecho se debe aplicar con precaución⁵⁶, siendo necesario encontrar una línea justa de demarcación, representada por el canon interpretativo de proporcionalidad entre la planificación fiscal excesivamente agresiva y la elección de las formas jurídicas, sobre todo cuando se trata de actividades de las empresas.

La referencia a válidos motivos económicos, a diferencia de las razones y de los objetivos que presentan una naturaleza subjetiva, debe caracterizar objetivamente la investigación sobre la base de la presencia de causas justificativas de las operaciones realizadas. Por tanto, las razones económicas juegan un papel central, ya que manifiestan una actitud hacia la contribución por parte de una determinada operación (o caso)⁵⁷.

52 Para una confrontación con el ordenamiento español, véase M. RODRÍGUEZ-BEREJO LEÓN, *Normas tributarias anti-abuso y carga de la prueba en el derecho tributario español*, en RTDT, n. 3/2012, pp. 708. La autora señala, en particular, que si la administración tributaria sostiene la impropiedad o artificialidad del negocio, tiene que demostrar que los actos o transacciones no tienen motivos económicos o judiciales válidos distintos del mero ahorro fiscal. Nos preguntamos, esencialmente, en qué medida, entonces, el contribuyente debe presentar una contraprueba o si se determina una inversión de la carga de la prueba.

53 Cfr. sentencia del 11 de diciembre de 2013, n. 27679 del Tribunal Supremo – Sección Tributaria.

54 Nuestra Constitución, en efecto, no prevé normas sobre los modos de comportamiento, dentro de las iniciativas económicas, sino que se limita únicamente a garantizar, en general, la libertad de la "iniciativa" económica que nunca debe llevarse a cabo en contraste con la utilidad social, que, incluso, debe ser dirigida y coordinada solo para fines sociales. Básicamente, la libertad de iniciativa no significa libertad absoluta, en el sentido de que cada uno puede actuar arbitrariamente, dado que siempre hay que considerar permitidas las restricciones apropiadas cuando la iniciativa en sí contrasta con la utilidad y los fines sociales, en particular, cuando las consecuencias sociales también están sujetas a especial protección constitucional, como en el caso de la aplicación de la integridad de los ingresos fiscales y del respeto de la norma de obligación de contribución tributaria en función de la capacidad contributiva de las personas (artículo 53, párrafo 1, de la Constitución). Así, Cass. n. 23635 del 15 de septiembre de 2008.

55 Cfr. V. FICARI, *Clausola antielusiva e articolo 53 della Costituzione*, en *Rass. Trib.*, 2009, 2, p. 400.

56 Sobre el tema repárese en las observaciones de E. Simon Acosta, *Del fraude de ley al conflicto en la aplicación de las normas tributarias*, cit. p.833 "si la norma general que regula la potestad de extender la ley está construida de forma que se reduzca suficientemente la discrecionalidad administrativa, podremos considerar que se han satisfecho en la medida de lo razonable la exigencias de tipicidad legal. Se podrán crear hechos imposables por la Administración o el juez, pero dentro de límites que salvaguarden la seguridad jurídica de los ciudadanos".

57 Sobre este tema: G. FALSITTA, *L'interpretazione antielusiva della norma tributaria come clausola generale immanente al sistema e direttamente ricavabile dai principi costituzionali*, en *Elusione ed abuso del diritto tributario*, (ed.) G. Maisto, Milano, 2009, p. 16; G. Zizzo, *Ragioni economiche e scopi fiscali nella clausola anti-elusione*, en *Rass. Trib.*, 2008, 1.

De ello, se desprende que la estricta identificación de las características de una conducta abusiva es fundamental para evitar una aplicación extremadamente expansiva de la prohibición del abuso, incluso más allá de los límites que integran la figura, lo que implicaría entrar en contradicción con el principio de proporcionalidad.

Como demostración de ello, es interesante señalar que el Tribunal Administrativo Económico Central, con resolución del 12 de marzo de 2008, ha reconocido que el art. 15 LGT debe aplicarse en circunstancias excepcionales, colocándose dicha norma como último recurso frente a otros métodos de estimación, debiendo, pues, interpretarse restrictivamente, habida cuenta del carácter excepcional de las funciones y de los poderes que dicha norma confiere a la administración tributaria.

La proporcionalidad, en conclusión, junto con los valores de eficiencia y justicia distributiva, deberá ser supervisada siempre y constantemente por medio de una rigurosa metodología de interpretación.

4. Evaluación de prácticas abusivas y procedimientos con carácter contradictorio para garantizar la proporcionalidad

La valoración de las prácticas abusivas implica, en todos los sectores del ordenamiento tributario, el ejercicio de una amplia y compleja actividad estimativa, especialmente en relación con las válidas razones económicas, que se realiza, generalmente, a través de la utilización de presunciones simplemente legales (o simplicísimas), que, como tales, implican márgenes de error en la determinación de la base imponible que se somete a tributación⁵⁸.

En particular, en las estimaciones de tipo presuntivas, el contradictorio representa un elemento esencial e imprescindible del justo procedimiento, ya que es la forma más efectiva para consentir una necesaria adaptación de las presunciones a la realidad concreta de la renta objeto de estimación acorde con el principio de proporcionalidad⁵⁹.

En Italia, después de la declaración de la jurisprudencia de un principio general de prohibición del abuso en materia fiscal, se le planteó a la doctrina y a la jurisprudencia la cuestión de la extensión de las garantías procesales contenidas en el art. 37-*bis* del Decreto Presidencial n. 600/73 a los procedimientos para la rectificación por abuso⁶⁰.

58 Cfr. P. Russo, L'onere probatorio in ipotesi di "abuso del diritto" alla luce dei principi elaborati in sede giurisprudenziale, en Fisco, 2012, p. 1301.

59 Al respecto, remitimos a "L'osservanza del principio di proporzionalità UE nell'individuazione di criteri presuntivi ragionevoli", en Rivista Trimestrale di Diritto Tributario, 2013, 2.

60 Cfr., L. Tosi, Gli aspetti procedurali nell'applicazione delle norme antielusive, en Corr. Trib., 2006, p. 3119.

De hecho, tenemos un procedimiento especial que incluye un contradictorio, regido por la ley, y un procedimiento general que no tiene ninguna disposición específica al respecto⁶¹.

En conclusión, por el momento, en el ordenamiento tributario italiano, existe un principio general anti-abuso, fundado, en algunos casos, en una norma, en otros, en un principio general comunitario y, en otros aún, en el principio de capacidad contributiva. Se espera, precisamente con base en dicho principio general, que haya un solo procedimiento para verificar el abuso, con la misma garantía para todos los contribuyentes⁶². Más específicamente, es imprescindible introducir el principio de contradicción para equilibrar la detección del abuso y garantizar la proporcionalidad.

El ordenamiento español dispone de un procedimiento *específico* – especial respecto a las normas comunes de liquidación – para la aplicación del art. 15 de la Ley General Tributaria, lo que confirma su carácter de norma especial para cuya aplicación se requiere, por tanto, la máxima cautela.

Sobre la base de la referencia contenida en el párrafo 2 del art. 15, de hecho, se aplica el procedimiento específico previsto por el art. 159 de la Ley General Tributaria, en virtud del cual la aplicación de la cláusula anti-elusión está sujeta, por una parte, a la activación de un debate concreto entre las autoridades fiscales y los contribuyentes y, por otra, a la obtención, por parte de la administración tributaria, de un dictamen favorable (vinculante) emitido por una especial Comisión consultiva.

En la práctica, si la administración tributaria considera que subsisten las condiciones para la aplicación del art. 15 de la Ley General Tributaria, informará al contribuyente concediéndole 15 días para presentar alegaciones y documentos; si, a pesar de las alegaciones y documentos aportados por el contribuyente, la Administración considera fundada la aplicación del art. 15, esta última está obligada a remitir el expediente a la Comisión consultiva antes mencionada, la cual, en un plazo de tres meses (prorrogables) debe emitir un parecer sobre la aplicabilidad al caso en cuestión del art. 15.

Por consiguiente, los pasos procesales requeridos por el sistema fiscal español hacen, sin duda, que sea más gravosa para Administración la aplicación de la cláusula anti-elusiva general que, por todo lo dicho, podría preferir

61 Se ha defendido, cfr. E. MARELLO, *Elusione fiscale e abuso del diritto: profili procedurali e processuali*, en *Giur. It.*, 2010, 7, que conceder al contribuyente un derecho al contradictorio, incluso en los casos de abuso, es algo muy diferente a considerar aplicable el procedimiento dictado por el art. 37-bis, dado que una extensión "procedimental" del artículo 37-bis a la contestación de cualquier comportamiento abusivo sería poco satisfactoria, desde el momento en que la redacción de la disposición crea una norma de aplicación taxativa, con la consiguiente limitación del campo aplicativo del correspondiente procedimiento.

Con la decisión 24739/2013, el Tribunal Supremo ha planteado la cuestión de la legitimidad constitucional del apartado 4 del mencionado artículo 37-bis, donde se prevé la improcedencia de las liquidaciones en el caso de que se hayan emitido antes del vencimiento de sesenta días desde la solicitud al contribuyente de explicaciones por escrito con respecto a la operación elusiva impugnada. En la disposición se ha hecho hincapié sobre el carácter especial que caracteriza el caso *ex art. 37-bis* del Decreto Presidencial n. 600/73 respecto al más general del llamado abuso del derecho (Cass. Sez. Trib. n. 12042 de 2009). En ambos casos, según los jueces, el fundamento de la recuperación está constituido por una ventaja fiscal que, por falta de causa económica, se convierte en indebido. Sin embargo, incoherentemente, solo para aplicar la lucha anti-elusión de conformidad con el art. 37-bis del Decreto Presidencial n. 600/1973, la ley obliga a que las formas de estimación contradictorias deban ser seguidas *sub poena nullitatis*. Por añadidura, lo que aumenta la incongruencia de la medida, se debe reconocer que existen otras normas que, en la interpretación común, permitan la inoponibilidad de negocios elusivos, pero sin que haya una análoga previsión de nulidad por falta de formas en los procedimientos de carácter contradictorio.

62 G. MARONGIU, *Abuso del diritto, poteri di accertamento e principio di legalità*, en *Corr. Trib.*, 2009, p. 3631.

la utilización de otras instituciones alternativas para proceder al control de conductas elusivas⁶³. Dicha elección que la administración tributaria debe efectuar tendría que estar llamada al principio de proporcionalidad.



63 Cfr. V. RUIZ ALMENDRAL, El fraude a la ley tributaria a examen. Los problemas de la aplicación práctica de la norma general anti-fraude del artículo 15 de la LGT a los ámbitos nacional y comunitario, Navarra, 2006, p. 142.

Crónica de la RIC 2015. Su control como ayuda de Estado

Salvador Miranda Calderín

Director científico de la Cátedra del REF
Universidad de Las Palmas de Gran Canaria

Resumen

El control de la RIC como ayuda de Estado es una novedad importante que se aplica por primera vez en 2015, por lo que las empresas que vayan a dotarla deberán comprobar antes si la intensidad de las ayudas que han recibido está dentro de los límites legales. Por otra parte, una sentencia del TS en unificación de doctrina corrobora la práctica imprescriptibilidad de este incentivo, en un año en el que incluso "ha perdido las mayúsculas".

Abstract

RIC control as State aid is an important innovation that is applied in 2015 for the first time, so the companies that will provide it should check before if the aid they have received is within legal limits. Moreover, a judgment of Supreme Court for unification of doctrine confirms the imprescriptibility of in a year in which even "lost the case".

Palabras clave

REF, RIC, reserva para inversiones en Canarias, control ayudas de Estado

Keywords:

REF, RIC, state aids control

Sumario

1. Introducción
2. El nuevo control de la intensidad de la RIC como ayuda de Estado
 - 2.1. El control de la RIC como ayuda regional a la inversión
 - 2.2. Los límites de la acumulación de ayudas derivados de la normativa europea
 - 2.3. El límite de las ayudas regionales a la inversión (inversiones iniciales)
 - 2.4. El límite de las ayudas de funcionamiento
3. La reforma del Reglamento del REF supuso una vuelta atrás en determinados conceptos RIC que parecían haberse ampliado con el R.D.L. 15/2014
 - 3.1. Las plusvalías generadas con elementos patrimoniales no afectos y activos financieros
 - 3.2. El beneficio generado en la venta de activos afectos a la RIC
 - 3.3. Ejemplo 1: empresa que enajena inmovilizado
 - 3.4. El momento en que se computan las ayudas
4. Las nuevas opciones de materialización de la RIC
 - 4.1. Las inversiones que mejoren el medio ambiente canario
 - 4.2. La inversión en elementos de transporte
 - 4.3. La suscripción de instrumentos financieros, los plazos de materialización y comunicaciones
5. El control de la RIC como ayuda de Estado
 - 5.1. Ejemplo 2: Empresa con volumen de negocios alto en un ejercicio y bajo en el siguiente
 - 5.2. Ejemplo 3: empresa industrial que dota la RIC y disfruta de otras ayudas
 - 5.3. Ejemplo 4: empresa comercial o de servicios que dota la RIC y disfruta de otras ayudas
 - 5.4. Ejemplo 5: inversiones anticipadas
6. El nuevo modelo 282 de declaración informativa
7. Las consultas vinculantes de la DGT sobre la RIC en 2015
 - 7.1. No es posible la materialización en un bien usado parcialmente afecto a la RIC
 - 7.2. Es posible materializar la RIC en un bien usado afecto a la DIC, pero sin que se haya aplicado la deducción
 - 7.3. Vehículo dedicado exclusivamente a la promoción, propaganda y relaciones públicas
 - 7.4. No a las plazas de garaje como materialización
8. La interrelación de la RIC con la reserva de capitalización
 - 8.1. El modelo aconsejado: dotación de la reserva de capitalización previa a la dotación de la RIC
 - 8.2. Ejemplo 6
9. La jurisprudencia del TS en relación con la RIC
10. Conclusiones

1. Introducción

La Exposición de motivos del Real Decreto-ley 15/2014, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, señala con toda claridad el sustancial cambio que se produce en el control de las ayudas de Estado en 2015, en el que se abandona el sistema de unificación y posterior autorización para sustituirlo por *un mecanismo de adecuación del global de los incentivos integrados* en el REF regulado en el Reglamento (UE) N° 651/2014 de la Comisión, de 17 de junio de 2014 (Reglamento de Exención por Categorías). Por su parte, el preámbulo del tardío R.D. 1022/2015, por el que se modifica el Reglamento del REF (R.D. 1758/2007), alude a la *singular importancia* que reviste el desarrollo reglamentario que incorpora dicha norma en materia del control y seguimiento de las ayudas estatales incluidas en el REF, distinguiendo entre dos categorías principales de ayudas regionales: las correspondientes al funcionamiento de las empresas y a la inversión, y mencionando los límites aplicables en la acumulación de ayudas y el procedimiento de reintegro en los casos de exceso de ayudas.

La RIC, como incentivo fiscal del REF y como ayuda de Estado, va a quedar sujeta por tanto a un nuevo control a posteriori del ahorro tributario que ha supuesto a quienes hayan disfrutado de sus dotaciones, debiéndose practicar por el propio contribuyente, al cierre del ejercicio 2015, una serie de controles internos para comprobar que la intensidad de la ayuda —tanto en su vertiente de ayuda a la inversión inicial como de ayuda al funcionamiento— cumple con los límites señalados en el Reglamento del REF, en la Comunicación de la Comisión Europea 2013/C 209/01 y en el Reglamento (UE) N° 651/2014 de 17 de junio de 2014, conocido como Reglamento General de Exención por Categorías.

Esta es la materia principal que abordamos en la Crónica de la RIC 2015, porque supone un hito en su reglamentación y a su vez creo que va a focalizar buena parte de la conflictividad tributaria en los próximos años: primero, por la poca clarividencia que se ha tenido a la hora de adecuar los incentivos del REF a la normativa comunitaria, resultando un novedoso, pero forzado sistema en el que entre otras cuestiones se obliga a predecir el futuro, y segundo, porque va a ser la propia Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) la encargada de fiscalizar el cumplimiento de la normativa comunitaria en materia de ayudas regionales.

Nos ocupamos también de los pronunciamientos más notables del Tribunal Supremo sobre la RIC y de las principales resoluciones de la DGT en 2015.

2. El nuevo control de la intensidad de la RIC como ayuda de Estado

Con la normativa aplicable a las dotaciones RIC efectuadas hasta el 31 de diciembre de 2014 las principales cuestiones que afectaban a este incentivo eran: a) que se realizara la dotación con beneficios generados en el ejercicio de una actividad económica en Canarias, b) que su dotación no superara el límite del 90% del beneficio no distribuido, c) que se materializase en las inversiones previstas por la normativa según la interpretación administrativa y judicial, d) que se realizase la inversión y entrada en funcionamiento dentro del plazo legal de cuatro años, y e) que se mantuviera la inversión en funcionamiento al menos cinco años. A estas cinco cuestiones principales había que añadirle un riguroso cumplimiento de requisitos inicialmente formales que con el devenir del tiempo se fueron convirtiendo en sustanciales: creación de la reserva, mantenimiento en balances, reflejo en la memoria de las cuentas anuales, aprobación de su dotación, etc. Pues bien, a partir de 1 de enero de 2015 hay

que añadir una cuestión más: que el ahorro fiscal disfrutado no exceda de determinados parámetros, so pena de la imposición de una sanción y del reintegro del exceso disfrutado.

Cierto es que para una categoría determinada de ayudas dentro de la propia RIC —las correspondientes a las inversiones iniciales— ya se había señalado en la normativa 2007-2014 un determinado límite que no podía rebasarse conjuntamente con las subvenciones y otro tipos de ayuda relacionadas con dicha inversión. Pocas son las comprobaciones que hasta la actualidad la Inspección tributaria ha realizado a este tipo de inversiones iniciales que han servido como materialización de la RIC, pero alguna se ha efectuado. De cara a la dotación RIC 2015 y siguientes, este tipo de comprobaciones administrativas se estandarizará, no solo en su categoría de inversión inicial, sino también en los casos en que la RIC sea una ayuda al funcionamiento de las empresas. Por eso hemos de delimitar los criterios que se han aplicado y que se aplican en la actualidad en estas dos modalidades de la RIC: como ayuda regional a la inversión (materialización en inversión inicial) y como ayuda al funcionamiento de las empresas (inversiones de sustitución, materialización en bonos, creación de empleo no ligada a una inversión inicial, etc.).

2.1. El control de la RIC como ayuda regional a la inversión

El concepto de inversión inicial se aplicó a los incentivos fiscales del REF en general y de la RIC en particular en la reforma de 2006, de tal forma que para el periodo 2007-2013 ya teníamos que distinguir entre lo que era una inversión inicial y una simple inversión de sustitución. Sin ánimo de ser exhaustivo en su diferenciación, la inversión inicial había de estar vinculada a la creación de un establecimiento mercantil, a su ampliación y al ofrecimiento al mercado de un nuevo servicio o producto. Este concepto fue remodelado por el Reglamento (UE) 651/2014 e incorporado en el REF a través del art. 27.4.A (redacción del R.D.L. 15/2014) y los nuevos artículos 6 y 36.2 del Reglamento 1758/2007 (versión dada por el R.D. 1022/2015, de 13 de noviembre).

El nuevo art.27.4.A de la Ley 19/1994 vincula la existencia de una inversión inicial a la creación y ampliación de un establecimiento, la diversificación de la actividad de un establecimiento para la elaboración de nuevos productos y la transformación sustancial en el proceso de producción de un establecimiento; mientras que el actual art. 6 del Reglamento contempla, por un lado, el concepto clásico de inversión inicial: creación de un nuevo establecimiento, la ampliación de la capacidad de un establecimiento existente —incorporando así el criterio contable y administrativo de que no era suficiente el mero incremento de su valor, sino que era necesario aumentar su capacidad productiva— y la diversificación de la producción con productos nuevos, al que se añade la transformación fundamental del proceso global de producción de un establecimiento existente; y por otro, *la adquisición de activos pertenecientes a un establecimiento que ha cerrado o que habría cerrado si no hubiera sido adquirido y que es comprado por un inversor no vinculado al vendedor.*

La nueva redacción del art. 36.2 del Reglamento distingue entre inversión inicial y ayudas regionales al funcionamiento en todos y cada uno de los incentivos del REF. En relación con la RIC, señala que las materializaciones previstas en el art. 27.4, letras B bis, C y D de la Ley 19/1994 del REF, es decir, la creación de empleo no ligada a una inversión inicial, las inversiones de sustitución y todas aquellas que no cumplan los requisitos de las inversiones iniciales, los supuestos de materialización indirecta en el capital social de entidades que vayan a realizar inversiones y en otros instrumentos financieros (los populares bonos RIC y otras alternativas que hasta ahora no han sido eficientes) se consideran una ayuda regional de funcionamiento; mientras que las materializaciones prevista en el art. 27.4 A y B (inversiones iniciales y creación de empleo ligada a una inversión inicial) se consideran una ayuda

regional a la inversión, junto a los otros incentivos regionales concedidos por las Administraciones públicas o mediante fondos públicos para la realización de una inversión inicial.

Sigue considerándose una ayuda al funcionamiento todas las opciones de materialización indirecta previstas en el art. 27.4.D de la Ley 19/1994, incluso en el supuesto en que la sociedad participada realice una inversión inicial. Al respecto, conviene recordar que la nueva normativa aplicable a partir de 1 de enero de 2015 permite que la inversión que realice dicha sociedad pueda ser una inversión de sustitución, opción que expresamente no autorizaba la normativa 2007-2014. Esto es, que ya no es necesario que las sociedades participadas a través de la suscripción de acciones y participaciones en las que se materializa la RIC tengan que realizar exclusivamente inversiones iniciales, aunque si las realizan se considera que la dotación RIC materializada a través de este mecanismo es una ayuda al funcionamiento y no una inversión inicial.

2.2. Los límites de la acumulación de ayudas derivados de la normativa europea

Una vez delimitada qué tipo de ayudas recibe la inversión que se realiza, la dotación RIC, como señalé en el epígrafe anterior, puede ser considerada una ayuda regional a la inversión o una ayuda regional al funcionamiento, aplicándose a ambos tipos una normativa diferente para establecer los límites dentro de los que han de estar comprendidas las ayudas. Conceptualmente, el límite de las ayudas regionales a la inversión que disfrutaban las denominadas inversiones iniciales se establece en función del importe de la inversión, mientras que el de las ayudas al funcionamiento de las empresas se delimita en función del volumen de negocios. Dos casuísticas completamente diferentes que cuentan con el inconveniente de que en el momento inicial de dotarse la RIC no se sabe a ciencia cierta qué tipo de inversión se va a realizar en los próximos cuatro años, cuestión que es más previsible saber en las grandes empresas que en las pequeñas y medianas.

Aún así, estas son las reglas de juego que el legislador ha querido establecer, no con gran fortuna en mi opinión, a través del R.D. 1022/2015 que ha modificado el Reglamento 1758/2007. Somos conscientes que la normativa comunitaria establece el marco de los límites de las ayudas, pero creemos que existía margen para singularizar su aplicación en incentivo tan especializado como la RIC. No ha sido así y nos encontramos que para fijar los límites de ayuda aplicable a una dotación tenemos: primero, que esperar a que se realice la inversión; segundo, aplicar unos límites en función del importe de la inversión si esta se considera inicial, o unos límites en función del volumen de negocios, con el agravante de que el ejercicio que sirve de referencia para dicho volumen de negocios no es el de la dotación, sino el futuro ejercicio en el que se realice la inversión (no en el año “n” de la dotación, sino en el año “n+4” de la inversión). Por eso decía antes que en la nueva normativa RIC 2015-2020 hay que predecir el futuro.

Pero vayamos por partes y primeramente analicemos qué tipos de límites señala la normativa comunitaria para un tipo u otro de ayudas.

2.3. El límite de las ayudas regionales a la inversión (inversiones iniciales)

Para el periodo 2007-2013, el mapa de ayudas estatales de finalidad regional aprobado para España consta en la decisión 626/2006, de 20 de diciembre, de la Comisión europea. El mapa de ayudas era una obligación impuesta por el art. 100 de las Directrices sobre las ayudas de Estado de finalidad regional para el periodo 2007-2013 (DAR 2007-2013), y en él se señala el límite de ayudas aplicable a las regiones españolas. Respecto a Canarias, el punto

13 indica el límite básico de ayuda del 40%, con un suplemento señalado en el punto 30 de 10 puntos para las medianas empresas y de 20 puntos para las pequeñas empresas.

Recordemos que a nivel de la UE, y de conformidad con el art. 2 del anexo de la Recomendación de la Comisión de 6 de mayo de 2003 (L 124/36 del Diario Oficial de la UE de 20-5-2013), las pequeñas empresas son las que ocupan a menos de 50 personas y cuyo volumen de negocios anual o cuyo balance general anual no supera los 10 millones de euros; y que las medianas empresas son las que ocupan a menos de 250 personas y cuyo volumen de negocios anual no excede de 50 millones de euros o cuyo balance general no supera los 43 millones de euros.

Como sabemos, las DAR 2007-2013 se ampliaron hasta el 31 de diciembre de 2014, por lo que el límite de este tipo de ayudas a la inversión inicial era el siguiente:

2007-2014 LÍMITE A LAS AYUDAS REGIONALES A LA INVERSIÓN
CANARIAS: 40%
SUPLEMENTO EMPRESAS MEDIANAS: +10% = 50%
SUPLEMENTO EMPRESAS PEQUEÑAS: +20% = 60%

El límite se aplica sobre el equivalente en subvención bruta (ESB), sin contar con el efecto impositivo de las subvenciones o ayudas, que lastran una parte de la ayuda, y los suplementos a las PYME no se aplican en el caso de proyectos de inversión con gastos subvencionables superiores a 50 millones de euros.

Los puntos 36 y 37 de las DAR 2007-2013 señalan que las ayudas a la inversión regional se calculan en función de los costes de inversión material e inmaterial derivados del proyecto de inversión inicial (o en función del coste salarial de los empleos generados) y que la forma de las ayudas será variable, pudiendo consistir en subvenciones, préstamos subvencionados, exenciones o reducciones fiscales o de las cotizaciones sociales o el suministro de terrenos, bienes o servicios a precios favorables.

Por tanto, en el periodo 2007-2014 ya se aplicaba un límite a las ayudas de Estado a la inversión inicial: el resultante de aplicar en Canarias el tipo del 40, 50 o 60% al importe de la inversión realizada. Dentro de ese límite no solo se computaba el ahorro fiscal disfrutado por la RIC (30 o 35% del Impuesto sobre Sociedades sobre la inversión), sino también todas las ayudas adicionales recibidas, en forma de subvenciones o de adquisiciones de bienes y servicios a precios favorables. Prueba de ello es que la Sentencia del TS, Sección 3, de 29 de junio de 2015, en un asunto en que concurre la afectación a la RIC de las obras de rehabilitación de un hotel con una importante subvención denegada, objeto del litigio, señala que aún con efectos retroactivos es aplicable el Reglamento del REF de 2007 al dotar la entidad la RIC en los ejercicios 2007 a 2009 y afectarla a una inversión sobre la que se había solicitado una importante subvención. El límite de ambas ayudas no podía superar el 40%, por lo que ambas ayudas eran incompatibles:

La pretensión anulatoria del Acuerdo de la Comisión Delegada del Gobierno para Asuntos Económicos de 4 de diciembre de 2013, en los estrictos términos formulada, no puede estimarse, ya que consideramos -contrariamente a la tesis que propugna el Letrado defensor de la mercantil recurrente- que resulta de aplicación ratione temporis el artículo 13 del Real Decreto 899/2007, de 6 de julio, por el que se aprueba el Reglamento de los incentivos regionales, de desarrollo de la Ley 50/1985, de 27 de diciembre, que, en relación

con la concurrencia de ayudas financieras, dispone que ningún proyecto acogido a la Ley 50/1985, de 27 de diciembre, de Incentivos Regionales para la corrección de los desequilibrios económicos interterritoriales podrá ser beneficiario de otras ayudas financieras, cualquiera que sea su naturaleza, el órgano o Administración que las conceda, que acumuladas a las del artículo 10,

sobrepasen los topes máximos de ayuda sobre la inversión aprobada, que se establezcan en los Reales Decretos de delimitación de las zonas», y que advierte que **«en caso de concurrencia de ayudas, si la subvención superase los límites máximos establecidos en el Mapa español de ayudas de finalidad regional deberá modificarse de oficio el porcentaje de ayuda concedido al amparo de la Ley 50/1985, de 27 de diciembre, de Incentivos Regionales»**, ya que ha quedado acreditado que el proyecto originariamente subvencionado ha sido beneficiario de ayudas fiscales otorgadas con posterioridad a su entrada en vigor, al haberse acogido la empresa a la Reserva para Inversiones en Canarias, durante los ejercicios 2007 y 2009.

La RIC, como incentivo fiscal del REF y como ayuda de Estado, va a quedar sujeta por tanto a un nuevo control a posteriori del ahorro tributario que ha supuesto a quienes hayan disfrutado de sus dotaciones

Al respecto, cabe poner de relieve que, conforme a lo dispuesto en la disposición transitoria única del Real Decreto 899/2007, de 6 de julio, a partir del 1 de enero de 2007, deben respetarse los límites máximos de ayuda que resulten del nuevo régimen español de ayudas con finalidad regional corresponde al periodo 2007-2013, que, en relación con la Zona de Promoción Económica de Canarias es del 40% sobre la inversión aprobada, según el Real Decreto 182/2007, de 9 de febrero, por el que se modifica el Real Decreto 569/1988, de 3 de junio, de delimitación de la zona de promoción económica de Canarias.

Por ello, rechazamos que el Acuerdo de la Comisión Delegada del Gobierno para Asuntos Económicos impugnado, vulnere los invocados principios de legalidad, seguridad jurídica e irretroactividad, garantizados por el artículo 9.3 de la Constitución, pues no apreciamos que, en relación con el régimen de acumulación de ayudas financieras, deba entenderse aplicable la regulación vigente en el momento de concesión de la subvención de incentivos regionales, establecida en el Real Decreto 1535/1987, de 11 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento de desarrollo de la Ley 50/1985, de incentivos regionales para la corrección de los desequilibrios económicos interterritoriales, en relación con lo dispuesto en el Real Decreto 569/1988, de 3 de junio, de delimitación de la zona de promoción económica de Canarias, ya que, como aduce el Abogado del Estado en su escrito de contestación a la demanda, cabe tener en cuenta que cuando la empresa efectuó deducciones fiscales con cargo a la Reserva de Inversiones para Canarias (RIC) en los ejercicios correspondientes a los años 2007 y 2009, cuyo importe sobrepasaba el límite máximo establecido para el proyecto de subvención, estaban vigentes las Directrices sobre las ayudas de Estado de finalidad regional para el periodo 2007-2013, en cuya virtud se aprueba el Mapa nacional de ayudas regionales para dicho periodo en el que se fijaba un límite máximo de inversión subvencionable en la Zona de promoción económica de Canarias del 40%.

Para el nuevo periodo 2015-2020 las reglas de juego para el límite de las inversiones iniciales siguen siendo prácticamente las mismas, si bien la intensidad de las ayudas ha sufrido un ligero descenso. En el mapa de ayudas regionales 2014-2020 de España, aprobado por la Decisión de la Comisión Europea el 21 de mayo de 2014, se establece, de conformidad con los puntos 172 c), 173 y 177 de las DAR 2014-2020, una intensidad máxima de

ayuda en porcentaje ESB del 35% para Canarias, y el punto 13 indica que el porcentaje aplicable a las grandes empresas puede incrementarse en diez puntos porcentuales para las medianas empresas y en veinte puntos para las pequeñas empresas, siempre que los proyectos de inversión no superen los 50 millones euros:

2015-2020 LÍMITE A LAS AYUDAS REGIONALES A LA INVERSIÓN
CANARIAS: 35%
SUPLEMENTO EMPRESAS MEDIANAS: +10% = 45%
SUPLEMENTO EMPRESAS PEQUEÑAS: +20% = 55%

Quedan fuera de los límites de este cuadro los **grandes proyectos de inversión**, en los que el importe máximo de la ayuda viene determinado por la fórmula del punto 20 c) de las DAR 2014-2020 y 20 del vigente Reglamento UE 651/2014, que no son objeto de nuestro análisis, pero que transcribimos:

$$\text{Importe máximo de la ayuda} = R \times (A + 0,50 \times B + 0 \times C)$$

Siendo R la intensidad máxima de ayuda aplicable en la zona en cuestión, establecida en un mapa de ayudas regionales aprobado y que esté en vigor en la fecha de concesión de la ayuda, excluida la intensidad de ayuda incrementada para las PYME, A los 50 millones EUR 50 iniciales de los costes subvencionables, B la parte de los costes subvencionables comprendidos entre 50 y 100 millones EUR, y C la parte de los costes subvencionables por encima de 100 millones EUR.

El punto 20 f de las DAR 2014-2020 actualiza el concepto de «equivalente de subvención bruto» (ESB) *como el valor actualizado de la ayuda expresado en porcentaje del valor actualizado de los costes subvencionables, calculado en el momento de la concesión de la ayuda en función del tipo de referencia aplicable en esa fecha*; mientras que el art.2.22 del Reglamento 651 es mucho más claro: *el importe de la ayuda si se ha proporcionado en forma de subvención al beneficiario, antes de cualquier deducción fiscal o de otras cargas*.

En relación con las PYME, el punto 87 de las DAR indica que en el caso de recibir ayudas pueden utilizar las intensidades máximas incrementadas con el 10 o el 20%, pero siempre que la inversión no esté relacionada con un gran proyecto de inversión. Los incrementos señalados figuran en el punto 177:

Intensidades de ayuda incrementadas para las PYME

Las intensidades máximas de ayuda establecidas en las subsecciones 5.4.1 y 5.4.2 podrán incrementarse hasta 20 puntos porcentuales para las pequeñas empresas o hasta 10 puntos porcentuales para las medianas empresas.

Por lo que para el periodo 2015-2020, tratándose de una inversión inicial, la intensidad de las ayudas para los grandes proyectos de inversión (más de 50 millones de euros) no podrá superar el límite que marca una determinada *fórmula*, mientras que para el resto de inversiones, las ayudas no podrán superar en Canarias el 35%, 45% o 55% del importe de la inversión, según se trate de grandes, medianas (hasta 50 millones de volumen de negocio) o pequeñas empresas (hasta 10 millones).

2.4. El límite de las ayudas de funcionamiento

La delimitación de la intensidad máxima que una empresa puede recibir por el total de las ayudas de funcionamiento concedidas o aprobadas es una de las más importantes novedades del Reglamento 1758/2007, en la redacción dada por el R.D. 1022/2015, de 13 de noviembre. A pesar de las alegaciones que se hicieron al Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas en contra de la redacción propuesta para el control de estas ayudas —sobre todo, en la RIC—, el legislador no cambió una coma al respecto, dejándonos una normativa difícil de cumplir y, como señalé antes, que incluso obliga a predecir el futuro. Verdad es que la redacción del R.D. 1022/2015 se basa en las DAR 2014-2020 y en el Reglamento de exención por categorías, pero hizo falta un esfuerzo adicional para adecuar las especificidades canarias, especialmente la RIC, a su texto.

El punto 20 q) de las DAR 2014-2020 define como ayuda de funcionamiento la:

Ayuda para reducir los gastos corrientes de una empresa que no están relacionados con una inversión inicial; esto incluye categorías de costes como costes de personal, materiales, servicios contratados, comunicaciones, energía, mantenimiento, alquileres, administración, etc., pero excluye los gastos de amortización y los costes de financiación si se incluyeron en los costes subvencionables cuando se concedió la ayuda a la inversión regional.

Y el art.15 del Reglamento UE 651/2014 delimita los costes que compensarán: a) los de transporte de mercancías y b) los adicionales de funcionamiento en los que se incurre en las regiones ultraperiféricas, siempre que no superen el 15% del valor añadido bruto generado anualmente por el beneficiario en la región ultraperiférica, el 25% de los costes laborales y el 10% del volumen de negocios anual obtenido en la región ultraperiférica. En cualquier caso, la ayuda no superará el 100% de los costes subvencionables.

Estos límites, sintetizados, son los que se incorporaron a la disposición adicional segunda del R.D.L. 15/2014: *Adecuación de los incentivos aplicables en el marco del Régimen Económico y Fiscal de Canarias al ordenamiento comunitario*, señalando un límite conjunto del 17,5% del volumen de negocios anual para las empresas industriales (epígrafes 1-4 del IAE) o del 10% para el resto de empresas susceptible de obtener ayudas de Estado, y se regula su aplicación en el R.D. 1022/2015 que modificó el Reglamento del REF.

La cifra de 17,5% para las empresas industriales no aparece en el art. 15.2.b) del RGEC, sino que resulta de la negociación con la Comisión, e incluye la acumulación de las ayudas al transporte de mercancías (art. 15.2.a) con el resto de ayudas de funcionamiento del art. 15.2.b)¹.

Cierto es que el volumen de negocios es una magnitud fácil de determinar, pero el hecho que lo dificulta, como explicaremos, viene determinado por su aplicación a un ejercicio futuro y no al presente, como ocurre en el cómputo de la ayuda RIC: que se determina la ayuda de Estado no en el año en que se dota, sino en el que se invierte.

1 Según explicó Ildefonso Socorro Quevedo en las Jornadas de Estudio de la AEDAF en Canarias celebradas en el mes de febrero de 2016 en Meloneras, Gran Canaria.

3. La reforma del Reglamento del REF supuso una vuelta atrás en determinados conceptos RIC que parecían haberse ampliado con el R.D.L. 15/2014

Con evidente retraso, el Consejo de Ministros aprobó el viernes 13 de noviembre de 2015 la modificación del Reglamento del REF en sus aspectos fiscales, que desarrolla el R.D.L. 15/2014, de 19 de diciembre, que adecuó los incentivos fiscales a la normativa europea de las ayudas de Estado para el periodo 2015-2020.

El borrador del Reglamento salió a información pública en el mes de junio de 2015 y numerosas fueron las instituciones que presentaron sus alegaciones al texto, entre otras, las Confederaciones de empresarios de Gran Canaria y Tenerife, la Asociación de industriales de Canarias y la Cátedra del REF de la Universidad de Las Palmas de Gran Canaria. El Informe de Alegaciones de la Cátedra está a disposición del lector en www.catedreref.ulpgc.es y en él se explica pormenorizadamente el objetivo que se pretendía lograr con cada una de ellas. Muy pocas de las alegaciones efectuadas para racionalizar la norma y dotar de la máxima seguridad jurídica posible a los siempre cuestionados incentivos fiscales tuvieron su acomodo en el texto final.

En la reforma del Reglamento del REF, los incentivos fiscales que salieron notablemente más favorecidos fueron la Zona Especial Canaria (ZEC) y la deducción aplicable a las producciones cinematográficas, siendo esta la que más cambios incorporó en el texto respecto al borrador del Reglamento. La gran perjudicada fue la RIC, que entre otras cuestiones técnicas que analizaremos, perdió la mayúscula en su título: de Reserva para inversiones en Canarias pasó a “reserva para inversiones en Canarias” por obra del Informe emitido por el Consejo de Estado en octubre de 2015. Cuestión menor, sin lugar a dudas, pero que sirve de paradigma de la negativa evolución de las dotaciones RIC en los años de crisis económica y de los graves problemas surgidos en los últimos ejercicios en su interpretación y aplicación por los vaivenes en el criterio administrativo y alguna sorpresa jurisprudencial (plazo de materialización de las personas físicas). A partir de ahora la RIC se escribe en minúscula.

El texto reglamentario puntualiza y aclara algunas cuestiones relacionadas con la dotación RIC que en la práctica supone un retroceso en lo que parecía una ampliación de las opciones de dotación reguladas a través de la reforma introducida por el R.D.L. 15/2014 en materia del beneficio susceptible de su dotación. A su análisis dedicamos este epígrafe.

3.1. Las plusvalías generadas con elementos patrimoniales no afectos y activos financieros

El nuevo art. 27.2 de la Ley 19/1994 señala que a efectos de la dotación RIC *se considerarán beneficios procedentes de establecimientos en Canarias los derivados de actividades económicas, incluidos los procedentes de la transmisión de los elementos patrimoniales afectos a las mismas, así como los derivados de la transmisión de elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas, en los términos que reglamentariamente se determinen*. Esto es, que por fin, se ampliaba el embudo de la dotación con las plusvalías generadas en la venta de activos no afectos a una actividad empresarial y determinados activos financieros (títulos de capital de sociedades participadas). Al menos eso era lo que había interpretado, pero la nueva redacción del art. 5 del Reglamento 1758/2007 indica que no es así, y lo hace matizando el texto legal con dos precisiones sorprendentes:

Que las plusvalías generadas en la enajenación de elementos patrimoniales no afectos a una actividad económica son solo susceptibles de la dotación RIC si **han generado renta al menos en uno de los tres últimos años a su enajenación**, y

Que la plusvalía generada en la venta de acciones y participaciones no es susceptible de la dotación.

En cuanto a los elementos patrimoniales no afectos, el apartado 1 del art. 5 señala que han de estar encuadrados en el inmovilizado material, inversiones inmobiliarias o activos intangibles, dejando fuera otros activos, como los activos no corrientes mantenidos para la venta, las inversiones en empresas del grupo y las inversiones financieras. La exclusión más preocupante y a su vez la más ilógica es la relativa a los activos no corrientes mantenidos para la venta, que supone que la mera clasificación contable de un activo dentro de esa categoría excluya que el posible beneficio que se genere en su venta sea susceptible de la dotación. Me imagino que la DGT matizará convenientemente este sinsentido, pero por ahora supone una restricción más y un aspecto a tener en cuenta a la hora de reclasificar los activos. Pero no solo se produce vía reglamentaria esta delimitación de los activos no afectos, sino que el último párrafo del art.5.1 añade una nueva obligación o requisito: ¡que hayan generado rentas al menos un año dentro de los tres anteriores a la fecha de transmisión! Un auténtico nuevo galimatías en materia RIC. Incluso entendiendo el término “renta” en un concepto amplio, no solo en su acepción más común relacionada con el pago del arrendamiento de bienes, sino en la de contribuir a una determinada actividad, nos encontramos con activos que han dejado de estar afectos a una actividad económica y que por tanto ya no contribuyen a obtener un rendimiento global a una empresa. El resultado práctico de esta restricción supone que un activo no afecto a una actividad solo generará una plusvalía susceptible de la RIC dentro de los tres años siguientes a su desafectación (porque en el cuarto año no habrá generado renta de tipo alguno) o si dentro de ese plazo se arrienda y genera rentas al menos durante un año. No es que sea un supuesto imposible, pero sí difícil de cumplir. Con estos mimbres, el cambio legal de diciembre 2014 para nada sirvió.

En el periodo 2007-2014 ya se aplicaba un límite a las ayudas de Estado a la inversión inicial: el resultante de aplicar en Canarias el tipo del 40, 50 o 60% al importe de la inversión realizada. Dentro de ese límite no solo se computaba el ahorro fiscal disfrutado por la RIC, sino también todas las ayudas adicionales recibidas

Respecto a las acciones y participaciones, las restricciones del Reglamento son dobles. Por una parte, la participación en el capital de otras sociedades no se encuentra en la categoría de activos que generan plusvalías susceptibles de la dotación (inmovilizado material, inversiones inmobiliarias o activos intangibles), por lo que quedan excluidas; y por otra, el art. 5.2.c) indica que no tendrá la consideración de beneficio no distribuido: el que derive de los valores representativos de la participación en el capital o fondos propios de otras entidades. Dentro de esta exclusión se comprende también la de los activos financieros en general, sobre la que no habíamos ampliado las expectativas en la lectura de las modificaciones legales como hicimos con las dos materias anteriores.

Por tanto, la regla general sigue siendo que las plusvalías generadas en la venta de activos no afectos a actividades económicas, activos financieros en general y acciones y participaciones en sociedades, aunque se adquieran en relación directa con el ejercicio de una actividad económica, no son susceptibles de dotar la RIC, tal como ocurría en el periodo 2007-2013; y la regla específica, y difícil de cumplir, es que si los activos materiales e inmateriales no afectos han generado rentas al menos un año dentro de los tres anteriores a su transmisión, la plusvalía generada sí es susceptible de la dotación. Demasiados impedimentos reglamentarios a una ampliación establecida por la ley, que en la práctica se ha quedado sencillamente en nada.

3.2. El beneficio generado en la venta de activos afectos a la RIC

En una lectura rápida del nuevo art. 5.2 b) del Reglamento el lector no apreciará un cambio importante respecto a la normativa anterior. La letra c) del art. 5.2 vigente hasta la entrada en vigor de la reforma reglamentaria (14 de noviembre de 2015) señalaba que no forma parte del beneficio susceptible de la dotación el derivado de la transmisión de activos afectos a la RIC *que se hubiera dotado con beneficios de periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2007*. Es decir, que si se enajenaba un bien afecto a la RIC 2007-2013, el beneficio generado no podía destinarse a la RIC, por lo que, por exclusión, sí podían hacerlo las plusvalías obtenidas en la venta de activos afectos a las dotaciones anteriores 1994-2006. Al menos esa es la interpretación más lógica del precepto reglamentario vigente hasta noviembre de 2015, que vino a aclarar los preceptos del discutido art. 27 de la Ley 19/1994.

Sin embargo, el vigente art. 5.2 b) del Reglamento señala que no tendrá la consideración de beneficio no distribuido *el que derive de la transmisión de elementos patrimoniales cuya adquisición hubiera determinado la materialización de la RIC*, sin delimitar la restricción al periodo 2007-2013. Con esta omisión interpretamos que a partir de 1 de enero de 2015 desaparece la posibilidad de dotar la RIC con las plusvalías generadas por elementos patrimoniales afectos a la RIC desde su creación (1994-2020), suponiendo una importante restricción respecto al periodo 2007-2014, en el que expresamente se señalaba la exclusión de los beneficios generados por los activos afectos exclusivamente a las dotaciones de ese periodo. Otro ejemplo más de que la reforma 2015-2020 no ha ampliado las posibilidades de dotación, sino que, al contrario, las ha disminuido. En realidad, la Ley las amplió y quienes redactaron el Reglamento se ocuparon de disminuirlas.

Las plusvalías generadas en la venta de elementos patrimoniales, afectos o no a una actividad económica, quedan notablemente lastradas

Antes analizamos la problemática que había surgido con las plusvalías generadas por elementos patrimoniales no afectos a una actividad económica, que por el precepto reglamentario quedaban prácticamente excluidas de la dotación, pero ahora hago hincapié en que las restricciones reglamentarias implican también a los beneficios generados en la enajenación de elementos inmersos en la actividad económica que desarrolla la empresa. Señalé antes el efecto negativo que supone la redacción del actual art. 5.2,b) del Reglamento, que impide que el beneficio de un activo RIC, cualquiera que haya sido la fecha de su adquisición, genere una plusvalía susceptible de la dotación, y quiero incidir ahora en un aspecto relacionado con el control de los límites de la ayuda de funcionamiento.

El control de la intensidad de las ayudas de funcionamiento se establece en función del volumen de negocios. En el caso de la RIC, en función del volumen de negocios de la empresa que la ha dotado, aunque luego precisaremos en qué momento se computa la intensidad de la ayuda. Esto podría parecer que no afecta a las plusvalías generadas en la venta de activos, afectos o no afectos, pero no es así, ya que la enajenación de elementos patrimoniales del inmovilizado no se incluye en la cifra de facturación de la entidad, sino en sus resultados, lo que afecta considerablemente a la dotación RIC con plusvalías.

Un ejemplo nos ayudará a ver con más claridad esta materia:

3.3. Ejemplo 1: empresa que enajena inmovilizado

En 2015 una empresa de servicios vendió el inmueble en el que efectuaba su actividad, obteniendo un beneficio de 2.000.000 euros. La cifra de facturación fue de 560.000 euros, obteniendo un resultado del ejercicio de 2.200.000. Ha realizado inversiones que no tienen el carácter de inversión inicial en 2015 por importe de 1.500.000 euros, que va afectar a la dotación RIC de ese año por el mismo importe.

El ahorro de la RIC en 2015 es de 1.500.000 por el tipo impositivo de 2015 $(0,28) = 420.000$ euros, que hay que computarlo en 2015 y consignarlo en el modelo 282, del que luego hablaremos.

El límite de las ayudas de funcionamiento es tan solo del 10% del volumen de facturación: $560.000 \times 0,10 = 56.000$, por lo que si lo comparamos con el ahorro fiscal de la RIC de 420.000 euros, se incumple la normativa en 364.000 euros, teniendo obligatoriamente que disminuir la dotación RIC hasta 200.000, para que la ayuda disminuya a su vez hasta el límite máximo $(200.000 \times 0,28 = 56.000)$.

Con este ejemplo queda constancia que con la reforma del REF 2015-2020 no se amplían las dotaciones con las plusvalías de elementos afectos o no afectos a una actividad económica, sino todo lo contrario, se disminuyen.

3.4. El momento en que se computan las ayudas

El último aspecto que destaco en relación con la dotación RIC es el momento en que se computa como ayuda de Estado en relación con la acumulación de ayudas. El hecho de que se efectúe en el momento en que se realizan las inversiones que se afectan a los diferentes incentivos es conforme a la normativa europea, pero en el caso específico de la RIC exige un ejercicio de adivinación del futuro, ya que en un año se realiza la dotación, y por tanto se produce el ahorro fiscal que determina la ayuda, y en otro posterior se efectúa la inversión. Es en este último año en el que se computa la ayuda RIC. Profundizaremos en esta materia en el epígrafe 4.

4. Las nuevas opciones de materialización de la RIC

De menor calado que las puntualizaciones sobre la dotación antes analizadas son las disposiciones reglamentarias que afectan a las opciones de materialización de la RIC, por lo que le dedicaremos solo unas breves líneas.

4.1. Las inversiones que mejoren el medio ambiente canario

En materia de inversiones que contribuyen a la mejora y protección del medio ambiente canario, la vigente redacción del art. 11 del Reglamento añade nuevos supuestos de materialización, pero obligando a que los proyectos medioambientales en los que se invierta excedan de la frontera de las obligaciones asumidas por las normativas aplicables. Así, se amplían las opciones, antes limitadas al aprovechamiento de fuentes de energía renovables para su transformación en electricidad y las previstas en el art. 39.1 y 3 del derogado texto refundido del IS, con nuevos supuestos de activos destinados a evitar la contaminación atmosférica o acústica, la contaminación de aguas, reducción, recuperación y tratamiento de recursos hídricos, pero siempre que se cumpla la normativa específica en dichas materias y se realicen para mejorar sus exigencias. La opción de invertir en instalaciones y

equipos destinados al aprovechamiento de fuentes de energía renovables para su transformación en electricidad sigue vigente en el periodo 2015-2020, pero con la limitación de que se dediquen exclusivamente al autoconsumo².

4.2. La inversión en elementos de transporte

Para el periodo 2007-2013, la normativa europea de las ayudas de finalidad regional obligó a restringir la materialización de las dotaciones de la RIC en elementos de transporte, siendo solo válida la que se destinase al uso interno de las empresas, sin que pudieran utilizarse para la prestación de servicios de transporte a terceros. Sin embargo, esa limitación solo afectaba a las inversiones iniciales del art. 27.4.A), ya que alternativamente se admitían por la vía del texto del cajón de sastre del art. 27.4.D).

Para el periodo 2014-2020, el párrafo 10 de las Directrices sobre las ayudas estatales de finalidad regional sigue señalando una restricción en las ayudas estatales al sector del transporte, incluido el de carretera y el de mercancías por cuenta ajena, pero la modificación legal de la Ley 19/1994 operada a través del R.D.L. 15/2014 eliminó la limitación al uso interno de los vehículos. Precisión que ahora se incorpora en el art. 13.1 del Reglamento, que cambia de título, denominándose "Elementos de transporte" y señalando que se podrá materializar en cualquier elemento de transporte, ya sea de uso interno o externo, pero, añadimos, siempre que esté afecto a una actividad económica. De este cambio normativo no solo se benefician las inversiones directas en elementos de transporte, sino también las realizadas a través de la materialización indirecta, porque en este nuevo periodo las entidades en las que se materializan las dotaciones de la RIC pueden realizar tanto inversiones iniciales como de sustitución, como expliqué en la "Crónica de la RIC 2014".

4.3. La suscripción de instrumentos financieros, los plazos de materialización y comunicaciones

El nuevo art. 15 del Reglamento profundiza en una alternativa de materialización indirecta que introdujo el R.D.L. 15/2014: la suscripción de instrumentos financieros emitidos para captar fondos RIC y supervisados por el Gobierno de Canarias. Reconociendo que el control es necesario para que las empresas accedan a estas inversiones, tengo mis dudas de que el mecanismo diseñado sea operativo y por tanto vaya a tener éxito. Son cuatro las partes que intervienen: la entidad emisora del instrumento financiero, la entidad que ha dotado la RIC y quiere materializarla en dicho instrumento, el Gobierno de Canarias y la AEAT. El Gobierno supervisa y declara la idoneidad de las emisiones, previo informe vinculante de la AEAT. Para ello se establece un mecanismo de solicitudes y plazos complejos y largos: la entidad emisora solicita la emisión al Gobierno, el Gobierno solicita un informe vinculante a la AEAT, que deberá emitirlo en un plazo de tres meses, y emitirá una resolución con su idoneidad o no en el plazo de seis meses. Nueve meses, sin añadir el tiempo de contestar las peticiones de información adicional, es demasiado en mi opinión para embarcarse en un proyecto de este tipo.

Al menos la versión definitiva del Reglamento señala que transcurrido 6 meses desde la presentación de la solicitud por parte del contribuyente se entenderá desestimada a los efectos de interponer las reclamaciones o recursos pertinentes, ¿pero quién va a invertir en un proyecto que nace ya lastrado con la conflictividad jurídica que impregna al REF?

2 En esta materia recomendamos la lectura del artículo de Déniz Santana, J.J. y Verona Martell, C. (2015) "El Régimen Económico y Fiscal de Canarias y los incentivos fiscales para la protección del medio ambiente" en *La encrucijada del REF*. Colección Cátedra del REF-ULPGC nº 1. Servicio de Publicaciones de la Universidad de Las Palmas de Gran Canaria, 2015.

Sobre el plazo en que se entiende que se efectúa correctamente este tipo de inversiones, el nuevo artículo 20.2 del Reglamento señala que es el mismo de los otros casos de materialización indirecta: cuando la entidad que realiza los proyectos privados haga entrar en funcionamiento los elementos adquiridos o construidos. Es de nuevo la entrada en funcionamiento la que delimita el plazo de materialización y por tanto de los cinco años de funcionamiento obligatorio.

La exclusión más preocupante y a su vez la más ilógica es la relativa a los activos no corrientes mantenidos para la venta, que supone que la mera clasificación contable de un activo dentro de esa categoría excluya que el posible beneficio que se genere en su venta sea susceptible de la dotación.

El nuevo art. 31 del Reglamento sujeta a su vez a este tipo de materialización indirecta a través de instrumentos financieros al consabido régimen de comunicaciones entre las partes (inversores de la RIC y captadores de fondos RIC): en el momento de la suscripción del instrumento financiero por quien lo suscribe, y a los 20 días de entrar en funcionamiento las inversiones.

5. El control de la RIC como ayuda de Estado

El control en general de las ayudas de Estado es la materia más importante y novedosa del Reglamento, en la que respecto a las ayudas de funcionamiento se hace un loable esfuerzo por parte del legislador para clarificar en el texto qué incentivos y ayudas están comprendidas en ese concepto, pero se echa en falta haber realizado el mismo esfuerzo en las ayudas regionales a la inversión, en las que el Reglamento remite a una normativa europea dispersa y compleja, que es difícil de encontrar y más de interpretar. El legislador tendría que haber señalado en el Reglamento todos los preceptos aplicables de las directrices de la UE vigentes, adaptar los incentivos concretos del REF a los mismos y facilitar así su aplicación, tal como sugirió la Cátedra del REF en el Informe antes señalado.

En definitiva, que el nuevo Reglamento del REF hace difícil que se dote la RIC en el periodo 2015-2020 y parece que el legislador haya pretendido reorientar las ventajas del REF hacia la ZEC y la deducción por inversiones en producciones cinematográficas y series audiovisuales realizadas en Canarias. Vemos así que se potencian unos incentivos mientras que otros "pierden hasta la mayúscula". Cuestión de técnica tributaria o de política económica que es opinable, pero lo que no se puede decir, al menos desde el punto de vista técnico, es que el nuevo Reglamento incida en una mayor seguridad jurídica, sino más bien, en mi opinión, en todo lo contrario.

La RIC puede ser tanto una ayuda regional a la inversión como al funcionamiento de las empresas, por lo que el nuevo art. 36.1 del Reglamento señala primero los casos en los que es una ayuda de funcionamiento: las inversiones amparadas en el art. 27.4.B, bis (creación de empleo sin estar ligada a una inversión inicial), 27.4.C (inversiones de sustitución o que no se consideren iniciales) y 27.4.D (todos los casos de materialización indirecta, incluyendo aquellos en que las inversiones realizadas por las entidades participadas y emisoras de instrumentos financieros realicen inversiones iniciales); y el art. 36.2 indica los casos en que es una ayuda regional a la inversión: art.27.4.A (inversiones iniciales) y art. 27.4.B (creación de empleo ligada a una inversión inicial). No hay novedades en cuanto a esta clasificación, pero sí en el cómputo de las ayudas a efectos de su acumulación, ya que el art. 37 diseña un complejo sistema para señalar los límites a los que están sujetos las ayudas de Estado:

- Como regla general establece que se computarán las ayudas en el momento en que se generen. Concepto que no está del todo claro, pero que hemos de entender como el momento en que se concedan las subvenciones, el momento en que se efectúe una inversión que se acoge a la DIC o a la RIC, etc.
- Como regla especial para la RIC, el primer párrafo del art. 37 señala que la ayuda recibida (el ahorro fiscal que se produce cuando deducimos la dotación RIC para hallar la base imponible) no se computa en el ejercicio de la dotación, sino cuando se realice la inversión.

El diseño de esta regla especial tiene funestas consecuencias a la hora de dotar la RIC, porque las inversiones se pueden diferir hasta el cuarto año, ocasionándose un importante desfase temporal entre el ejercicio en que se produjo el ahorro impositivo (año "n") y el ejercicio en que se realiza la inversión (años "n" a "n+4"). La gravedad de esta consideración afecta a las ayudas regionales al funcionamiento, no a las ayudas regionales a la inversión, ya que la intensidad de las ayudas se fija en relación con el volumen de negocios del año en que se realiza la inversión, no del año en que se efectuó la dotación. En el año "n" dotamos la RIC con un volumen de negocios importante, pero en el año "n+4" en que efectuamos la inversión, la facturación puede que haya bajado considerablemente. Como el límite de las ayudas se establece en el 10% del volumen de negocios y en el momento "n" no se sabe cuánto va a ser en el ejercicio "n+4" o predecimos el futuro o mal asunto. Con un ejemplo podemos clarificar más esta cuestión.

5.1. Ejemplo 2: Empresa con volumen de negocios alto en un ejercicio y bajo en el siguiente

Empresa inmobiliaria que ha vendido toda su promoción en 2015, alcanzando un volumen de facturación de 9.000.000 euros. Quiere destinar a la RIC beneficios por 5.000.000, que va a invertir en 2016 en bonos e inversiones de sustitución. En 2016 solo tiene ventas por 1.000.000 euros.

Ejercicio 2015

El ahorro de la RIC que va a disfrutar es de $5.000.000 \times 0,28 = 1.400.000$. Sin embargo, el ahorro no se computa en 2015, sino cuando se realice la inversión.

- En el modelo 282 no se refleja la RIC.
- El límite de ayudas es de $9.000.000 \times 0,10 = 900.000$, pero no se computa en 2015, por lo que cumple la normativa.

Ejercicio 2016

El volumen de negocios es de 1.000.000 euros.

El ahorro de la RIC que computa es de $5.000.000 \times 0,25 = 1.250.000$, ya que la inversión se efectúa en 2016.

- En el modelo 282 hay que reflejar la RIC por ese importe.

- El límite de ayudas es de $1.000.000 \times 0,10 = 100.000$, por lo que incumple la normativa en 1.150.000 euros ($100.000 - 1.250.000$), teniendo que devolver esa parte del ahorro disfrutado en el Impuesto sobre Sociedades 2015!

Si el mismo ejemplo lo trasladamos al año “n+4”, es decir, a 2019, la incertidumbre sobre la facturación aumenta y el riesgo de incumplir la normativa sobre la intensidad de las ayudas se incrementa, así como las cantidades a regularizar.

Sin embargo, no se ven afectadas por esta contingencia las ayudas regionales a la inversión (inversiones iniciales), ya que el límite sobre la intensidad de las ayudas se establece en un porcentaje sobre la inversión, no sobre el volumen de negocios. Aun así no tiene lógica que se produzca el ahorro fiscal en un año y se compute dicho ahorro a efectos de la acumulación de ayudas y su intensidad en el año futuro en el que se realice la inversión (año “n+1” a “n+4”).

Este va a ser el caballo de batalla en 2015 y próximos años, en los que quienes doten la RIC van a tener que establecer un control exhaustivo sobre el importe de las inversiones y las ayudas recibidas para no superar la intensidad permitida, con el agravante de que en el año en que se toma la decisión de dotarla hay que predecir el volumen de negocios de cuatro años después. Y para más *inri*, la intensidad no afecta solo a la RIC, sino a la combinación de todas las ayudas de funcionamiento recibidas por una entidad.

El cómputo de la ayuda se regula en el nuevo art. 37.1,d) para la RIC como ayuda de funcionamiento:

- Para las entidades se computará el resultado de multiplicar el tipo impositivo del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al tipo de entidad beneficiaria por el importe de las inversiones realizadas, y
- Para las personas físicas por la parte proporcional de la deducción aplicada en el periodo impositivo correspondiente a las inversiones realizadas.

Ambas reglas son claras y diáfanas, pero pronto comienzan las complicaciones, ya que la misma letra d) añade dos párrafos aptos para profundizar en tesis doctorales, pero no en la aplicación diaria del incentivo:

Si la inversión se ha financiado con dotaciones realizadas en varios ejercicios, deberán corregirse los resultados por un coeficiente de actualización tomando como base el tipo de referencia aplicable a España publicado en el “Diario Oficial de la Unión Europea” que esté vigente a fecha de 31 de diciembre del primer ejercicio en que se dotó la reserva. Cuando el período impositivo no coincida con el año natural, se empleará el tipo de referencia vigente el último día del primer ejercicio.

Quando las citadas inversiones se lleven a cabo de manera anticipada y las mismas tengan la consideración de materialización de la reserva para inversiones que se dote en ese ejercicio o en los tres posteriores, se computará la reducción de la cuota íntegra consignada en el Impuesto sobre Sociedades o en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del periodo impositivo en el que efectivamente se dote la reserva.

El primer párrafo supone la aplicación de tasas financieras de descuento para homologar las cifras de dotación anuales en los casos en que varias dotaciones se materialicen en una misma inversión. La actualización desde el punto de vista académico es siempre loable, pero implica una complejidad añadida en la gestión del incentivo, máxime cuando aún no he podido encontrar el o los coeficientes aplicables en la normativa comunitaria. Una vez

El nuevo Reglamento del REF hace difícil que se dote la RIC en el periodo 2015-2020 y parece que el legislador haya pretendido reorientar las ventajas del REF hacia la ZEC y la deducción por inversiones en producciones cinematográficas y series audiovisuales realizadas en Canarias.

más tendrá que ser la DGT la que indique la pauta a seguir a través de alguna consulta vinculante.

Y el segundo es una excepción a la propia excepción del cómputo de la RIC como ayuda de Estado. Como señalamos, las ayudas de Estado en general se computan en el ejercicio en el que se han generado, excepto en la RIC, que se computa el ahorro fiscal en el año en que se realizan las inversiones afectas. Pues bien, en el caso de inversiones anticipadas, la ayuda se computa en el año en que se realiza la futura dotación, no en el año en que se han realizado las inversiones.

Dada la complejidad de esta materia, a través de tres ejemplos más intentaré aclarar las dudas que surgen en el control de la RIC como ayuda de Estado:

5.2. Ejemplo 3: empresa industrial que dota la RIC y disfruta de otras ayudas

Empresa industrial que ha facturado en 2015 10.500.000 euros. Ha realizado inversiones de sustitución por importe de 2.500.000 que afecta a la RIC de ese año, recibiendo una subvención de 350.000. Tendría que haber pagado por el AIEM 410.000 euros, pero está exenta por los incentivos aplicables a las entidades productoras. Las ayudas al transporte devengadas en 2015 ascendieron a 210.000 euros³.

CÓMPUTO DE LAS AYUDAS RECIBIDAS	
Subvención inversión activos fijos	350.000
Inversión RIC 2015: $2.500.000 \times 0,28 =$	700.000
Exención en el AIEM	410.000
Ayudas al transporte entre islas	210.000
TOTAL AYUDAS	1.670.000
Límite de ayudas = $0,175 \times 10.500.000$	1.837.500

Como el límite de ayudas es superior al total de ayudas recibidas, la entidad cumple la nueva normativa: el límite de las ayudas recibidas está por debajo del 17,5% del volumen de negocios.

3 Las ayudas al transporte de mercancías en las empresas industriales se considera una ayuda regional al funcionamiento, mientras que en otros sectores como una ayuda de carácter sectorial que no debe acumularse a efectos de los límites de ayudas.

5.3. Ejemplo 4: empresa comercial o de servicios que dota la RIC y disfruta de otras ayudas

Los mismos datos del ejemplo anterior los trasladamos a una empresa comercial. Como tal, no ha disfrutado de exención alguna en el AIEM.

CÓMPUTO DE LAS AYUDAS RECIBIDAS	
Subvención inversión activos fijos	350.000
Inversión RIC 2015: $2.500.000 \times 0,28 =$	700.000
Ayudas al transporte entre islas	0
TOTAL AYUDAS	1.050.000
Límite de ayudas = $0,10 \times 10.500.000$	1.050.000

He puesto -0- en las ayudas al transporte por no tratarse de una empresa industrial, en la que las ayudas al transporte de mercancías se consideran una ayuda regional al funcionamiento, pero no en el resto de empresas, en las que constituyen ayudas de carácter sectorial y por tanto no se acumulan con las ayudas anteriores. El caso más conocido son las ayudas al transporte de productos agrícolas (plátanos) que por ser sectoriales no han de acumularse con las ayudas de funcionamiento.

El importe de las ayudas recibidas está en el límite máximo de ayudas, establecido en el 10% del volumen de negocios, por lo que si hubiese recibido un euro más incumpliría la normativa y habría que rebajar voluntariamente la intensidad de las ayudas. Si la empresa no lo hace así y es inspeccionada, verá regularizada sus ayudas y se le impondrá una sanción.

5.4. Ejemplo 5: inversiones anticipadas

En 2015 se realiza una inversión anticipada de 600.000 euros que se quiere afectar en 2015 y en las posibles dotaciones RIC 2016, 2017 y 2018 por partes iguales.

En 2015 el ahorro que supone la inversión ($600.000/4 = 150.000$) se computa en el mismo año 2015, ya que en ese ejercicio se realiza la inversión y se consolida el ahorro fiscal de $150.000 \times 0,28 = 42.000$. Hay que declarar la ayuda en el modelo 282 de 2015 y tendrá el límite del 10 (17,5% en las empresas industriales) sobre el volumen de negocios si es de funcionamiento o del 35,45, 55% sobre la inversión si es una ayuda regional a la inversión.

En 2016, 2017 y 2018 se computará nuevamente el ahorro de la ayuda de los 150.000 euros de la dotación RIC que se va a realizar en cada uno de esos años (150.000 por el tipo impositivos del 25%), aunque la inversión se efectuase íntegramente en 2015.

6. El nuevo modelo 282 de declaración informativa

Los necesarios ajustes temporales entre la redacción de un artículo y su publicación han tenido esta vez su efecto positivo, ya que en dicho ínterin se ha publicado la Orden del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas

296/2016, de 2 de marzo (B.O.E. del 9 de marzo), con la aprobación del modelo 282, que incorporo a esta Crónica de la RIC 2015.

Hemos hecho mención continuada al modelo 282, pero sin haber explicado en qué consiste y qué datos son los que hay que consignar en relación con la RIC.

Con carácter general es un modelo previsto en la disposición adicional cuarta del R.D.L. 15/2014: *A estos efectos, los beneficiarios deberán presentar una declaración informativa relativa a las distintas medidas o regímenes de ayudas utilizadas. Esta declaración incluirá información detallada de los aludidos incentivos, que serán objeto de comprobación*, que, con evidente retraso, se acaba de publicar el 9 de marzo, dejando atrás versiones poco afortunadas para establecer el control de ayudas de Estado. Y no es que el modelo definitivo sea en sí un dechado de virtudes técnicas, pero sí supera con creces las alternativas anteriores. Las mejoras se han logrado principalmente con las propuestas del Gobierno de Canarias.

La Orden señala un largo, pero elocuente título para el modelo 282: *"Declaración informativa anual de ayudas recibidas en el marco del Régimen Económico y Fiscal de Canarias y otras ayudas de Estado, derivadas de la aplicación del Derecho de la Unión Europea"*, para a continuación explicar pormenorizadamente el motivo de la nueva obligación tributaria de presentación del modelo informativo, la normativa que la ampara y el profundo cambio que supone la nueva regulación comunitaria incorporada al Derecho interno en materia de ayudas de Estado. Es un esfuerzo digno de agradecer al Ministerio, al margen de la crítica que merezca el retraso en su publicación.

Ya en la parte dispositiva, la Orden aprueba en el art. 1 el modelo 282, que servirá tanto para la presentación original de la información requerida como para las futuras declaraciones sustitutivas o complementarias. Quedan obligados a su presentación tanto los contribuyentes del IS como del IRPF y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, que hayan sido beneficiarios de ayudas obtenidas en el marco de los incentivos del REF, así como de aquellos otros, cualquiera que sea su naturaleza, que tengan la consideración de ayuda de Estado (art.2). La generalidad de este artículo obliga a informar de cualquier ayuda de Estado. Pensemos en una subvención a una inversión inicial, que afecta al porcentaje que sobre la misma no puede superarse entre incentivos fiscales y subvenciones, pero la misma lógica no parece afectar a otras ayudas que no han de acumularse para su nuevo control, y que sin embargo, hay que declarar en el modelo 282. La generalidad predicada en el art. 2 se delimita bastante en el art.3, al especificarse qué ayudas deberán ser objeto de declaración y remitirse a los arts. 36 y 37 del Reglamento del REF, que ya hemos analizado. Entendemos pues, que muchas ayudas de Estado que afectan a sectores determinados, como el agrícola, no tienen que ser declaradas en este modelo, solo las mencionadas en los arts. 36 y 37.

Las formas y plazos de presentación se regulan en los artículos 4 y 5 de la Orden. El plazo de presentación es el mismo de las correspondientes autoliquidaciones del IS o del IRPF (que afecta incluso a los no residentes sin establecimiento permanente) y se efectuará vía telemática.

En el anexo de la Orden se incorpora el modelo 282 con las siguientes casillas agrupadas por grupos:

- a. **IDENTIFICACIÓN:** en el que se pondrá el NIF y el nombre o razón social del contribuyente y se marcará una de las cuatro opciones señaladas: IRPF, IS y las dos modalidades del IR no residentes, con o sin establecimiento permanente.

b. EJERCICIO: año natural (2015) o periodo que comprende el ejercicio fiscal si es partido.

c. VOLUMEN DE NEGOCIOS: debiéndose especificar solo el obtenido en Canarias. Si el contribuyente únicamente realiza actividades industriales se señalará en esa casilla el volumen obtenido en Canarias;

mientras que si realiza otras actividades de servicio, agricultura o comercio, se especificará el volumen en la casilla "Resto sectores". Téngase en cuenta que el límite de ayudas de las primeras es el 17,5% y del 10% en las restantes. En el caso de que un mismo contribuyente obtenga ingresos derivados de uno y otros sectores, habrá que dividir su volumen entre la casilla del sector industrial y la del resto de sectores.

d. AYUDAS PERCIBIDAS: La información a consignar es la especificada en los arts. 36 y 37 del Reglamento, que se ordena por filas en cinco grandes grupos: 1. Ayudas regionales al funcionamiento, 2. Ayudas regionales a la inversión, 3. Ayudas a las PYME, 4. Ayudas para obras audiovisuales y 5. Otros incentivos. Cada uno de estos grupos tiene una casilla en la que se suman los subtotales de las ayudas recibidas.

Hay que tener muy en cuenta en ambas modalidades, que han de declararse en el año en el que se realicen las inversiones y no en el año en que se dote la RIC

Respecto a la RIC, los dos grupos en que se encuentra son los dos primeros: 1. Ayudas regionales al funcionamiento y 2. Ayudas regionales a la inversión. Conviene recordar que las ayudas regionales a la inversión inicial se acumulan en el impreso a efectos del cálculo de su intensidad máxima, que se establece en función de un porcentaje (35,45 o 55%) del total proyecto de inversión; mientras que las ayudas regionales al funcionamiento se acumulan también a efectos de su intensidad máxima, que se establece en función del 10% (o 17,5% en el sector industrial) del volumen de negocios. No existe, por tanto, interconexión entre un grupo y otro de ayudas a efectos de la intensidad máxima de las ayudas, pero sí dentro del mismo grupo con los incentivos fiscales aplicados y las subvenciones y ayudas recibidas

En relación con la RIC hay que consignar en el modelo 282, aparte de los datos de identificación del contribuyente, el ejercicio al que se refiere la información y el impuesto al que afecta (IRPF, IS, etc.), teniendo en cuenta que el ejercicio afectado es aquel en que se realiza la inversión, no el que se dota la RIC.

Como ejemplo, tratándose de una RIC catalogada como ayuda de funcionamiento, vamos a utilizar la casilla 07 si la empresa está en el sector industrial o la casilla 08 si en el resto de sectores, debiendo rellenarla con el importe de la ayuda recibida (0,28 en 2015 por la inversión realizada en ese año). Esta casilla, sumada con el importe de otros incentivos y ayudas, determinará el importe total de las ayudas regionales al funcionamiento (casillas 13 y 14) recibidas por sectores, que no podrá ser superior al 17,5% del volumen de negocio en la casilla 13 o del 10% en la casilla 14.

Si la RIC es una ayuda a la inversión inicial se completará la casilla 17 por el importe de la ayuda recibida (en 2015, 0,28 por la inversión efectuada en ese año).

Sin embargo, hay que tener muy en cuenta en ambas modalidades, que han de declararse en el año en el que se realicen las inversiones y no en el año en que se dote la RIC: si en 2015 se dota la RIC por 1.000.000 euros y no se realizan inversiones, en el modelo 282 del año 2015 no hay que consignar nada; sí habrá que hacerlo en los ejercicios en que se vayan realizando las inversiones:

- 2015 0
- 2016 $300.000 \times 0,25 = 75.000$
- 2017 $700.000 \times 0,25 = 175.000$

Dependiendo de que se trate de una ayuda regional a la inversión (casilla 17) o una ayuda de funcionamiento (casillas 07 y 08), la Administración tributaria comprobará que el límite de las ayudas recibidas se ajustará a los porcentajes del 35,45 y 55% de la inversión o al 17,5 y 10% del volumen de negocios.

Otra de las dudas que se puede plantear en la presentación del modelo 282 de 2015 es qué ocurre con las inversiones realizadas en 2015 afectas a dotaciones anteriores a la RIC. Mi respuesta es clara: no hay que declararlas en el modelo 282, esto es, el ahorro fiscal que han consolidado no se ve afectado por el nuevo control de las ayudas de Estado. Por tanto, solo serán objeto de control en 2015 las ayudas recibidas en 2015, que respecto a la RIC tendrá una intensidad del 28% del importe de las inversiones realizadas en 2015 y afectas a la RIC 2015.

7. Las consultas vinculantes de la DGT sobre la RIC en 2015

Es loable la actividad didáctica que sigue realizando la DGT respecto a los múltiples aspectos confusos del incentivo, aunque no siempre estamos de acuerdo con sus contestaciones. Respecto a 2015 he seleccionado las consultas vinculantes que aportan una novedad respecto a la interpretación de la RIC, que analizamos en cuatro apartados diferentes:

7.1. No es posible la materialización en un bien usado parcialmente afecto a la RIC

La consulta DGT V157-5 aborda una cuestión crucial en la materialización en bienes usados, concretamente en bienes que se afectaron a la RIC del vendedor, pero parcialmente. ¿Es posible materializar la RIC en un activo que cueste 100 y que ha sido parcialmente afectado por 20 por el vendedor? La respuesta más lógica sería que es válida la materialización solo por 80, esto es, descontando del coste de adquisición la parte que se afectó a la RIC con anterioridad, pero no opina igual la DGT. La cuestión, como bien sintetiza la DGT, *trata de la adquisición de determinados activos que previamente se hubieran beneficiado de la RIC por el importe de adquisición que exceda de la cuantía que dio lugar a la materialización de la RIC*, y la respuesta es que no es posible, *que en la medida en la que el activo usado que se plantea adquirir la consultante se ha beneficiado previamente de la RIC, la inversión en dicho activo no puede considerarse como apta para entender materializada la RIC, de acuerdo con lo previsto en el artículo 27.12 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, con independencia de que el precio de adquisición sea superior al importe que se benefició anteriormente del citado incentivo fiscal.*

La contestación nos puede llevar a casos realmente absurdos, como el de un hotel que no ha sido afectado previamente a la RIC, pero sí la escalera de emergencia que exigía la normativa. En ese caso, ¿será suficiente con adquirir dos elementos separados para que el principal pueda afectarse a la RIC como elemento usado? Lo que está claro, a la vista de esta consulta, que como cuerpo único no es posible.

7.2. Es posible materializar la RIC en un bien usado afecto a la DIC, pero sin que se haya aplicado la deducción

La consulta DGT V 1102-15 aporta una solución lógica a la posibilidad de materializar la RIC en un bien usado que fue afectado por el vendedor a la deducción por inversiones en Canarias, pero sin llegar a aplicar en la cuota del impuesto el importe de la deducción. Sabemos que en ausencia de cuota tributaria, el crédito generado por la DIC se puede aplicar en los próximos 5 ejercicios (15 años a partir de 1 de enero de 2015), pero ¿qué ocurre si se transmite el activo sin haberse aplicado la deducción?, ¿en ese caso servirá el bien usado como materialización de la RIC? La respuesta de la DGT a la consulta planteada en relación con la venta de un parque de producción de energía fotovoltaica que en el IS 2012 recogió la DIC como un crédito fiscal, pero sin que haya sido aplicado, es que *en la medida en (que) el bien transmitido no ha generado el derecho a aplicar la deducción por inversiones regulada en el artículo 94 de la Ley 20/1991, de 7 de junio, la restricción contenida en el artículo 27.12 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, no resultará de aplicación al futuro adquirente del bien.*

Sorprendente, sí, positivamente sorprendente este criterio, sobre todo a la vista de la consulta V157-5 anteriormente analizada.

7.3. Vehículo dedicado exclusivamente a la promoción, propaganda y relaciones públicas

La consulta DGT V 1358-15 aborda la siempre escabrosa cuestión de la materialización en vehículos. En este caso de un vehículo que se va destinar exclusivamente a la promoción, propaganda y relaciones públicas para favorecer las relaciones comerciales con potenciales clientes e incrementar la facturación. La respuesta de la DGT, que comparto, es que sí es apto como materialización RIC, siempre que se afecte exclusivamente a esa actividad. La prueba de hecho de la afectación en exclusiva será determinante. Así contesta la DGT: *En efecto, dado que con arreglo a lo dispuesto en el escrito de consulta, el vehículo de turismo nuevo en el que se materializará la RIC dotada tiene como finalidad ser utilizado para la promoción, propaganda y relaciones públicas con el objetivo de favorecer las relaciones comerciales con potenciales clientes e incrementar la facturación, y siempre que no vaya a ser utilizado para un fin distinto, en consecuencia, el vehículo nuevo estaría afecto a la actividad económica desarrollada por la consultante por lo que tendría la consideración de inversión apta, a efectos de lo dispuesto en el artículo 27.4 de la Ley 19/1994.*

No conviene generalizar esta consulta, ya que la regla general que aplica la Administración tributaria en la comprobación del incentivo sigue siendo que los vehículos susceptibles de uso privado no son aptos como materialización RIC.

7.4. No a las plazas de garaje como materialización

Sorpresa de nuevo, pero esta vez negativa, nos produce la lectura de la consulta DGT V 3283-15 relacionada con plazas de garaje. Se trata de una empresa que vende equipos informáticos y que los traslada mediante motos adaptadas. Las motos las guarda por la noche en unas plazas de garaje con las que pretende materializar la RIC. Mi respuesta hubiese sido que sí serían válidas, pero quitando la parte correspondiente al suelo en el coste de adquisición de las plazas, pero la DGT llega a la conclusión de que no, ya que no es una inversión inicial, como si una plaza de garaje fuese exclusivamente suelo, cuando sabemos que no es así e incorpora la parte correspondiente de construcción.

8. La interrelación de la RIC con la reserva de capitalización

No quiero dejar de recordar en esta Crónica la nueva reserva de capitalización y su interacción con la RIC en 2015. Ya explicamos en qué consistía en la Crónica de 2014 y me remito para su estudio en profundidad al reciente artículo publicado conjuntamente con el Dr. Dorta Velázquez, del que extracto algunas cuestiones que pueden alumbrar al lector en esta importante materia a la que vamos a enfrentarnos en el cierre del ejercicio 2015⁴. Después de que la reciente DGT CV 4127-2015 esclareciera en qué momento hay que dotar la reserva de capitalización, optando por la solución más sencilla: que se dote contablemente en la junta de aprobación de las cuentas anuales de 2015, el modo en que funciona la nueva reserva podemos sintetizarlo en el cuadro 1:

CUADRO 1. LA NUEVA RESERVA DE CAPITALIZACIÓN (ART. 25 TRLIS)
Aplicable a todas las entidades que tributen al tipo del 25% o inferior si son de nueva creación (15%) y a las entidades de crédito y explotación de hidrocarburos.
Supone una reducción del 10% en la BI del incremento de los fondos propios, siempre que:
- Se mantenga el incremento de los fondos propios durante 5 años, salvo que existan pérdidas contables.
- Se dote una reserva indisponible por el importe de la reducción y se mantenga expresamente durante 5 años y de forma separada en el balance.
- Se ha de dotar contablemente en la junta en que se aprueben las cuentas anuales de 2015 y la aplicación del resultado (criterio reciente de la DGT).
Admite algunas excepciones tasadas a los requisitos anteriores: separación de socios, régimen <i>especial</i> de fusiones y aplicación obligatoria de la reserva por ley.
La reducción no podrá superar el 10% de la base imponible positiva menos la compensación de BIN ^(a) (y la integración de determinados créditos fiscales por insolvencias y sistemas de previsión social previstos en el art. 11, apartado 12 LIS).
En el caso de insuficiente BI para aplicar la reducción de la reserva dotada, las cantidades pendientes podrán aplicarse en los 2 años inmediatos y sucesivos, pero con el límite del 10% en cada año.
La forma de calcular los fondos propios al final y al inicio del ejercicio para determinar su incremento es <i>sui generis</i> , ya que no incluye en ambos casos los resultados del ejercicio, las reservas legales y otras que expresamente señala la ley:
- No se tienen en cuenta las aportaciones de los socios
- Ni las ampliaciones de capital o fondos propios por compensaciones
- Ni las reservas de carácter legal
- Ni la RIC (se dice expresamente) ni la reserva de nivelación de bases imponibles.
- Ni los fondos propios generados por variaciones de activos por impuestos diferidos.
En fin, el incremento de los fondos propios debe suponer una aplicación extra a la autofinanciación o solvencia patrimonial.

Fuente: Miranda Calderín y Dorta Velázquez (2015).

^(a) La reducción no podrá superar el 10% de la base imponible positiva menos la compensación

4 Miranda Calderín, S. y Dorta Velázquez, A. (2015). "La interacción de las reservas de capitalización y nivelación de bases imponibles con la reserva para inversiones en Canarias", en *La Encrucijada de IREF*. Colección Cátedra del REF nº 1. Servicios de Publicaciones de la ULPGC.

Recordemos que el art. 25 LIS que regula la reserva de capitalización excluye expresamente a la reserva de nivelación y a la RIC de los fondos propios a la hora de determinar el necesario incremento de fondos propios que posibilita su dotación; y que a su vez, el art. 105 LIS que regula la reserva de nivelación señala que las cantidades destinadas a su dotación no podrán aplicarse simultáneamente a la reserva de nivelación ni a la RIC. Hemos de precisar también que a la hora de dotar la RIC cualquier aplicación del beneficio contable que se haga a otras reservas, que no sean las voluntarias, se considera beneficio distribuido y, por tanto, disminuye el cálculo de su dotación máxima. Entre estas reservas se encuentran a partir de 1 de enero de 2015 la reserva de capitalización.

El Tribunal Supremo ha confirmado la práctica imprescriptibilidad de la RIC en Sentencia de marzo de 2015, dando por válida la comprobación administrativa del incentivo cuatro años después de los cinco años de mantenimiento de la inversión, aún en el caso de que no haya existido inversión alguna.

Sobre su bondad tributaria hay que tener en cuenta que la reserva de capitalización es más atractiva que la RIC, ya que permite reducir la base imponible solo por capitalizar la entidad, sin compromiso de inversión alguno. Pero lo hace por un importe muy inferior al que permite la RIC (el 10% del incremento de los fondos propios frente al 90% del beneficio no distribuido en esta última reserva). Por eso, aunque entendamos que la dotación de la reserva de capitalización ha de ser prioritaria a la RIC en las entidades mercantiles, somos conscientes de que muchas empresas que realicen actividades económicas en Canarias optarán por dotar primero la RIC (especialmente cuando tengan expectativas de crecimiento en activos aptos para la materialización o en creación de empleo).

8.1. El modelo aconsejado: dotación de la reserva de capitalización previa a la dotación de la RIC

La forma que entendemos que mejor racionaliza el uso de estas dos reservas para minimizar la imposición sobre el beneficio es la de dotar primero la reserva de capitalización y, si hay previsión de hacer inversiones en el futuro, dotar también la RIC. Eso sí, descontando del beneficio contable el importe de la reserva de capitalización dotada y comprobando que con la dotación RIC se incrementan efectivamente los fondos propios que posibilitan la existencia de la primera.

Para ello hemos de tener en cuenta que el beneficio contable del ejercicio al final y al principio no se considera para el cálculo de los fondos propios, y por tanto del necesario incremento que ha de darse para la dotación del 10%. En otras palabras, que lo que va a posibilitar el incremento de los fondos propios a efectos de la dotación de la reserva de capitalización es solo la parte del saldo de pérdidas y ganancias del ejercicio anterior (que luce como tal al inicio del ejercicio, hasta que se aplique en la junta general de socios) que se destina a reservas, remanentes o a incrementar el capital social.

En este aspecto encontramos una diferencia importante para tratar de homogeneizar los regímenes de la reserva de capitalización y la RIC, ya que esta última reserva se nutre del beneficio no distribuido del propio ejercicio, mientras que la primera de la parte del beneficio del ejercicio anterior que incrementó las reservas voluntarias, el remanente o el capital social. Si estamos liquidando el ejercicio 2015, la reserva de capitalización se nutrirá de la parte del beneficio 2014 que se considere incremento de fondos propios, mientras que la RIC lo hará del beneficio 2015 que no se distribuya. Las magnitudes en que se basan son diferentes.

La primera cuestión que planteamos es si la dotación de la reserva de capitalización 2015 se ve afectada por la dotación RIC 2014 o por la dotación RIC 2015. El legislador no la resuelve, ya que el art. 25 LIS dice: *No obstante, a los efectos de determinar el referido incremento, no se tendrán en cuenta como fondos propios al inicio y al final del período impositivo:...* e) *Las reservas indisponibles que se doten por aplicación de lo dispuesto en el artículo 105 de esta Ley y en el artículo 27 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias.* Solo menciona expresamente que hay que excluir la dotación RIC de los fondos propios para hallar su incremento, pero no especifica si la del año anterior (2014) o la del año que se liquida fiscalmente (2015). Cuestión eminentemente técnica que hemos de resolver.

Nos inclinamos por que la dotación RIC que hay que excluir para el cálculo de la reserva de capitalización 2015 es la efectuada con el saldo de pérdidas y ganancias 2014, es decir, la que conocemos como dotación RIC 2014, y ello por el motivo principal de que el incremento de los fondos propios a efectos de la dotación de la reserva de capitalización se basa precisamente en la parte del beneficio contable 2014 que se ha destinado a reservas o al capital social. Si una parte de ese beneficio se ha destinado a la RIC es cuando opera la restricción del art. 25.2.e) y no se considerará como incremento de los fondos propios. Con un ejemplo podemos clarificar lo explicado:

8.2. Ejemplo 6

En el ejercicio 2015 se ha obtenido un beneficio antes de impuestos de 500.000 euros y se quiere dotar la reserva de capitalización por el máximo y la RIC por 100.000. En 2014 se obtuvo un beneficio contable de 200.000 euros, se dotó la reserva legal por el 10%, la RIC por 80.000 euros, se repartió un dividendo de 40.000 y el resto se llevó a reservas voluntarias. El capital social es de 100.000 euros y a 31-12-2014 no se había dotado reserva alguna.

- Incremento de los fondos propios:
- Fondos propios al 1-1-2015 = 100.000 capital social + 200.000 pérdidas y ganancias 2014 = 300.000.
- Fondos propios al 31-12-2015 = 100.000 capital social + 20.000 reserva legal + 80.000 RIC 2014 + 60.000 reservas voluntarias + 500.000 pérdidas y ganancias 2015 (previa al impuesto) = 760.000.
- Incremento fondos propios = 760.000 – 300.000 = 460.000 (sin considerar el gasto por impuesto de 2015).

Incremento de los fondos propios a efectos de la reserva de capitalización:

- Fondos propios 31-12-2015 = 100.000 capital social + 60.000 reservas voluntarias = 160.000
- Fondos propios 1-1-2015 = 100.000 capital social
- Incremento fondos propios 2015 = 160.000 – 100.000 = 60.000

Dotación máxima a la reserva de capitalización 2015 = 60.000 x 0,10 = 6.000

Límite máximo de la reducción 2015 = 10% de la BI previa a la reducción, por lo que hemos de calcularla:

	IS 2015	SOLUCIÓN PROPUESTA
BAI	500.000	500.000
Reserva capitalización	¿?	6.000
RIC	¿?	100.000
BI	=	394.000
Imposición X 0,28	=	110.320 (sin aplicar los tramos de las ERD para facilitar su comprensión).
Beneficio contable	=	389.680

Como hemos explicado, la reserva de capitalización exige que haya existido un incremento de los fondos propios en 2015, pero sin contar ni al final ni al inicio del ejercicio con el beneficio contable generado. Ello supone que el incremento tiene que venir determinado por la parte del saldo de pérdidas y ganancias 2014 que se destinó a los fondos propios:

- 1º) Incremento fondos propios 2015 = 200.000 – 40.000 dividendos = 160.000
- 2º) Incremento fondos propios 2015 a efectos de la reserva de capitalización = 200.000 – 40.000 dividendos – 20.000 reserva legal – 80.000 RIC 2014 = 60.000.
- 3º) Reserva de capitalización máxima = 10% de 60.000 = 6.000; y que a su vez sea inferior al 10% de la base imponible (500.000 – RIC 2015).
- 4º) RIC 2015 = 100.000; que ha de ser inferior a 0,9 (500.000 – 110.320 impuesto- 6.000 reserva capitalización – 0 reserva legal) = 345.312.

En la solución propuesta en el ejercicio podemos observar que para el cálculo del incremento de los fondos propios a efectos de la reserva de capitalización, la dotación RIC afectada es la de 2014 (año n-1); mientras que a efectos del límite del 10% de la base imponible de 2015 la que entendemos que hay que considerar es la RIC 2015 (año n). Complejo, sí, pero seguro que el legislador no previó esta problemática en la interacción reserva de capitalización-RIC, aunque excluyese expresamente a esta última en el cálculo de los fondos propios del art. 25 LIS.

¿Qué ocurre si en vez de querer destinar en el ejercicio anterior a la RIC la cantidad fija de 100.000 se quiere destinar el máximo legal posible? Entendemos que respecto al cálculo del incremento de los fondos propios en 2015 a efectos de la reserva de capitalización 2015 no afecta esa decisión; pero sí para el límite del 10% de la base imponible, ya que en tanto mayor sea la RIC menor será la base imponible y, por tanto, menor será el 10% de dicho límite (Miranda y Dorta, 2015).

8.3. El otro modelo posible: la dotación de la RIC previa a la dotación a la reserva de capitalización

El otro modelo posible es el de dotar el máximo de la RIC y posteriormente analizar si se puede o no dotar la reserva de capitalización. En este caso, el objetivo es priorizar la dotación RIC, asumiendo que puede ser materializada en plazo y forma. Desarrollando este esquema hemos llegado a la conclusión de que una dotación RIC máxima del año “n” apenas afecta al cálculo de la dotación de la reserva de capitalización de dicho año, ya que solo interactúa

con ella para el cálculo del límite del 10% de la base imponible del año "n", pero no para el incremento de los fondos propios, que solo se ve afectado por la dotación RIC "n-1" (no con la dotación RIC año n). A su vez, esta dotación RIC máxima del año "n" sí tendrá un efecto negativo en el cálculo de la dotación de la reserva de capitalización del año "n+1" (Miranda y Dorta, 2015).

9. La jurisprudencia del TS en relación con la RIC

Soy consciente que pocas novedades puede aportar ya el Alto Tribunal en materia RIC, aunque seguirán surgiendo sorpresas como la del plazo de la materialización en personas físicas que comentamos el año pasado, que ha sido reducido de 4 a 3 años. Repasando las Sentencias TS de 2015, las que tienen una mayor relevancia son las relativas a la prescripción de conformidad con el art. 150.5 LGT, que no es en sí mismo una materia RIC, pero que sí afecta a litigios de importantes cantidades planteados en la esfera de la RIC, la Sentencia que analizamos en el epígrafe 1.3 en relación con el control de las ayudas de Estado, concretamente con las ayudas regionales a la inversión, que retrotraen los efectos de los límites de las ayudas en la combinación RIC más subvenciones, y "la imprescriptibilidad" de la RIC.

Este último término lo he empleado en varias ocasiones para referirme a que, de una forma u otra, el derecho a la comprobación y regularización de este incentivo se alarga de tal forma en el tiempo que en la práctica no prescribe. Y como paradigma de ello he analizado en trabajos anteriores el criterio administrativo que a través de una ficción legal hacía mantener en funcionamiento las inversiones que en realidad no se habían ejecutado: en el año "n" se dota la RIC que hay que invertir como máximo en el año "n+4". En ese año no se invierte, por lo que hay que regularizar el incentivo en la liquidación de ese año, ¿pero qué ocurre si no se hace? En mi opinión, existe un periodo de comprobación de cuatro años y si la Administración tributaria no ha regularizado la RIC en esos cuatro años ha prescrito su derecho. Esta opinión era pacífica en el TEARC de Las Palmas hasta que cambió de criterio en noviembre de 2012. A partir de ese momento, se producía la ficción jurídica antes comentada: que si no se había realizado una inversión, el derecho a la comprobación de la RIC no finalizaba al cuarto año de la "no inversión", sino al cuarto año de la terminación del periodo de mantenimiento de lo "no invertido". Criterio, extraño, al que se oponía el TSJC, Sala de Santa Cruz de Tenerife, que no admitía como válida la ficción legal. Pues bien, la Administración General del Estado recurrió en casación al TS para la unificación de doctrina la Sentencia TSJC de 15 de marzo de 2013, y el TS llega a la conclusión, en Sentencia de 16 de marzo de 2015 (nº recurso 2598/2013), de que efectivamente hay que mantener la ficción legal de que la inversión no realizada hay que mantenerla cinco años, por lo que el derecho a la comprobación administrativa finaliza una vez transcurrido el plazo de mantenimiento de cinco años. Y ello sin que obste el que se haya realizado una inversión no apta para el incentivo o sencillamente no se haya realizado inversión alguna.

Lo que decía al principio, que la RIC es cada vez más imprescriptible. En lo que sí estoy de acuerdo con el ponente es que con anterioridad a este criterio recibía mejor trato quien no invertía sobre quien invertía:

Carece de toda lógica que se puede consolidar por prescripción la RIC dotada cuando la inversión ni siquiera se materializó y que no quepa hacerlo cuando sí lo fue, expirando el plazo de materialización al mismo tiempo en ambos casos, con el argumento de que en el segundo supuesto la inversión materializada no ha sido mantenida después durante el tiempo legalmente exigido. A este inaceptable resultado exegético conduce, precisamente, la doctrina sentada por la sentencia recurrida, en la que partiendo de la ficción de la "estanqueidad" de las dos fases temporales que cabe apreciar para el mantenimiento del beneficio fiscal, cuando examina la posibilidad de que la Administración tributaria compruebe el cumplimiento de los requisitos legalmente previstos a tal

efecto, se acepta, por efecto de la prescripción, no sólo que la RIC dotada se materializó en plazo, aun cuando no se hizo, sino que además se mantuvo la inversión durante cinco años, a sabiendas de que ni siquiera existió (F.D. Tercero).

Muchas críticas se harán sobre este novedoso criterio, pero mucho me temo que el TS seguirá aplicándolo tal cual. De resto, algunos pronunciamientos más del TS no admitiendo el recurso de casación o repitiendo argumentos que ya conocíamos en relación con la actividad económica.

10. Conclusiones

Extraigo finalmente las principales conclusiones a las que he llegado en este trabajo:

Primera: la gran novedad de la RIC en 2015 es su control como ayuda de Estado, que se hará de forma diferente según constituya una ayuda regional a la inversión (inversiones iniciales) o una ayuda al funcionamiento de las empresas. En la primera modalidad se aplica un límite del ahorro fiscal sobre el importe de la inversión, que no podrá superar el 35% con carácter general o el 45 y 55% para las empresas medianas y pequeñas, mientras que en el segundo, el ahorro fiscal no puede ser superior al 10% (17,5% para las empresas industriales) del volumen de negocio de la entidad. En este segundo límite se acumulan todas las ayudas de Estado concedidas a la empresa.

Segunda: el hecho que más dificulta la aplicación del límite de la RIC como ayuda al funcionamiento es que el ahorro fiscal no se computa en el año en que se dota el incentivo sino en el año en que se realizan las inversiones, pudiendo existir un desfase temporal entre uno y otro de cuatro años, con la incertidumbre que ello conlleva respecto al volumen de negocios de los años futuros. Sin ser este inconveniente principal existe otro: la acumulación en los límites de otras ayudas, como el AIEM, de muy compleja cuantificación, ayudas al transporte, bonificación a la producción, DIC, etc., que hacen arduo el control de su cálculo y la presentación del modelo de declaración informativa anual (282) que servirá de base para dicho control.

Tercera: la combinación adecuada de la reserva de capitalización con la RIC es la que minimizará la imposición sobre el beneficio en 2015 y años siguientes en las empresas que realicen sus actividades en Canarias, aconsejando dotar primero la reserva de capitalización y luego la RIC, pero teniendo en cuenta las restricciones pertinentes, y

Cuarta: el Tribunal Supremo ha confirmado la práctica imprescriptibilidad de la RIC en Sentencia de marzo de 2015, dando por válida la comprobación administrativa del incentivo cuatro años después de los cinco años de mantenimiento de la inversión, aún en el caso de que no haya existido inversión alguna. Mientras que el Tribunal Superior de Justicia de Canarias, Sala de Santa Cruz de Tenerife, y la mayoría de los profesionales considerábamos que el mantenimiento durante cinco años de una "inversión no realizada" era una ficción legal, el TS lo interpreta como ajustado a Derecho y amplía así el comienzo del periodo de prescripción cinco años más.

Regímenes especiales en la nueva Ley y Reglamento del Impuesto sobre Sociedades

José Miguel Martínez-Carrasco Pignatelli

Profesor Titular de Universidad
Derecho Financiero y Tributario
Universidad Autónoma de Barcelona
Miembro de la AEDAF

Resumen

A efectos de un correcto cierre fiscal del ejercicio 2015, se examinan en este trabajo las novedades introducidas en algunos de los regímenes fiscales especiales por la nueva ley del impuesto sobre sociedades (art. 42 al art. 117 del Título VII LIS), Ley 27/2014, de 27 de noviembre -BOE núm. 288, de 28 de noviembre de 2014-, vigente en el período impositivo referido desde el 1 de enero.

En concreto, se analizan las modificaciones a tener presente operadas por la LIS en vigor en el régimen fiscal de las entidades parcialmente exentas; el régimen especial de las empresas de reducida dimensión (con análisis de la nueva reserva de nivelación de bases imponibles); el de las entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas; el régimen de consolidación fiscal; el régimen especial aplicable a las operaciones de reestructuración; el de transparencia fiscal internacional; el de las entidades de tenencia de valores extranjeros (ETVE); y, finalmente, las reformas efectuadas en el régimen fiscal especial de las sociedades anónimas cotizadas de inversión en el mercado inmobiliario.

Así mismo, se estudian las reglas de aplicación de determinados regímenes especiales contenidas en los arts. 46 a 56 del Título III del Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (RIS). Con la publicación del nuevo RIS (BOE núm. 165, de 11 de julio de 2015) se ha completado la reforma de dicho tributo, sin duda el más importante de la fiscalidad empresarial de entre los existentes en nuestro sistema tributario.

Abstract

For the purposes of a correct tax year-end 2015, discussed the innovations introduced in some of the special tax regimes for the new corporate tax law -IS- (art. 42 to art. 117 of Title VII of this work in the LIS), Law 27/2014, of 27 November -BOE no. 288 of 28 November 2014, in force in the tax period in question since 1 January.

Specifically, the amendments to be operated by the LIS present in force in the taxation of partially exempt entities are analyzed; the special scheme for small companies (with analysis of the new reserve leveling tax bases); the entities dedicated to rental housing; the tax consolidation; the special arrangements for restructuring operations; the international fiscal transparency; The institutions'

holdings of foreign securities (ETVE); and finally, the reforms carried out in the special tax regime for listed companies in the real estate investment market.

Likewise, the rules of application of certain special schemes contained in the arts are studied. 46 to 56 of Title III of Royal Decree 634/2015, of July 10, approving the Corporation Tax Regulation (RIS) is approved. With the publication of the new RIS (BOE no. 188 of July 11) has been completed that tax reform, arguably the most important of corporate taxation between existing in our tax system.

Palabras clave

Ley 27/2014, Impuesto Sociedades. Real Decreto 634/2015, Reglamento Impuesto sobre Sociedades. Regímenes especiales IS. Arts. 42 al art. 117 LIS y arts. 46 a 56 RIS.

Keywords

Law 27/2014, Corporation Tax. Royal Decree 634/2015, Regulation Tax. Special IS regimes. Arts. 42 to art. 117 LIS and arts. 46-56 RIS.

Sumario

1. Introducción
2. Régimen fiscal especial aplicable a las entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas
3. Régimen especial de consolidación fiscal
 - 3.1. Introducción
 - 3.2. Delimitación del grupo de consolidación fiscal
 - 3.3. Determinación de la base imponible del grupo fiscal
 - 3.4. Opción por el régimen
 - 3.5. Extinción del grupo
 - 3.6. Régimen transitorio
4. Régimen fiscal especial aplicable a las operaciones de reestructuración
 - 4.1. Introducción
 - 4.2. Eliminación de la opción por el régimen especial
 - 4.3. Tratamiento fiscal del fondo de comercio de fusión
 - 4.4. Subrogación de la entidad adquirente en las bases imponibles negativas de una rama de actividad
 - 4.5. Inaplicación del régimen especial. Regularizaciones
5. Régimen de transparencia fiscal internacional
 - 5.1. Introducción
 - 5.2. Nuevo supuesto de obligatoriedad de imputación de rentas positivas percibidas por una entidad filial no residente
 - 5.3. Extensión de rentas positivas susceptibles de imputación
 - 5.4. Concepto de renta total
 - 5.5. Exclusión de la aplicación del régimen especial para entidades residentes en otro estado miembro de la unión europea
6. Régimen Fiscal Especial aplicable a las entidades de reducida dimensión
7. Régimen fiscal especial aplicable a las entidades de tenencia de valores extranjeros
8. Régimen fiscal especial aplicable a las entidades parcialmente exentas
9. Régimen fiscal especial aplicable a las sociedades anónimas cotizadas de inversión en el mercado inmobiliario
 - 9.1. Concepto
 - 9.2. Regulación normativa
 - 9.3. Caracteres
 - 9.4. Régimen Fiscal Especial
 - 9.5. Novedades introducidas en el régimen fiscal de las SOCIMI
10. Reglas de aplicación de determinados regímenes especiales contenidas en el nuevo reglamento del Impuesto sobre Sociedades

- 10.1. Introducción
- 10.2. Agrupaciones De Interés Económico –Aie- Españolas Y Europeas Y Uniones Temporales De Empresas (UTES)
- 10.3. Régimen de consolidación fiscal
 - 10.3.1. Lugar de presentación
 - 10.3.2. Contenido
- 10.4. Régimen De Operaciones de Reestructuración
 - 10.4.1. Obligación de comunicación de la opción de tributación por el Régimen Especial.
 - 10.4.2. Órgano competente para la recepción de la comunicación.
 - 10.4.3. Contenido de la comunicación.
- 10.5. Régimen fiscal de determinados contratos de arrendamiento financiero
- 10.6. Régimen de las entidades de tenencia de valores extranjeros
- 10.7. Régimen de las entidades navieras en función del tonelaje
 - 10.7.1. Procedimiento de solicitud de aplicación del Régimen
 - 10.7.2. Renuncia al régimen (art. 54 RIS)
 - 10.7.3. Incumplimiento del régimen (art. 54 Ris).
- 10.8. Partidos políticos
 - 10.8.1. Explotaciones económicas propias de los partidos políticos exentas deL IS (art. 55 RIS).
 - 10.8.2. Acreditación por los partidos políticos de la exclusión de la obligación de retener o ingresar a cuenta respecto de las rentas exentas (art. 56 RIS).

Regímenes especiales en la nueva Ley y Reglamento del Impuesto sobre Sociedades

José Miguel Martínez-Carrasco Pignatelli

Profesor Titular de Universidad
Derecho Financiero y Tributario
Universidad Autónoma de Barcelona
Miembro de la AEDAF

1. Introducción

A efectos de un correcto cierre del ejercicio fiscal correspondiente, se examinan en este trabajo las novedades introducidas en algunos de los regímenes fiscales especiales por la nueva ley del impuesto sobre sociedades -IS- (art. 42 al art. 117 del Título VII de la LIS), la **Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades**¹, en vigor en el período impositivo referido desde el 1 de enero de 2015.

En concreto, se analizarán las modificaciones a tener presente operadas por la LIS vigente en el régimen especial de las entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas; régimen de consolidación fiscal; régimen especial aplicable a las operaciones de reestructuración; el de transparencia fiscal internacional; en el régimen especial de las empresas de reducida dimensión (con análisis de la nueva reserva de nivelación de bases imponibles); el de las entidades de tenencia de valores extranjeros (ETVE); en el régimen fiscal de las entidades parcialmente exentas; y, finalmente, las reformas efectuadas en el régimen fiscal especial de las sociedades anónimas cotizadas de inversión en el mercado inmobiliario.

Así mismo, se estudian las reglas de aplicación de determinados regímenes especiales contenidas en los arts. 46 a 56 del Título III del **Real Decreto 634/2015, de 10 de julio**, por el que se aprueba el **Reglamento del Impuesto sobre Sociedades** (a partir de ahora, RIS)². Con la publicación del nuevo RIS² se ha completado la reforma de dicho tributo, sin duda el más importante de la fiscalidad empresarial de entre las figuras impositivas existentes en nuestro sistema tributario.

1 BOE núm. 288, de 28 de noviembre de 2014.

Sobre la nueva Ley IS puede consultarse:

- GARCÍA-ROZADO GONZÁLEZ, B. *Reforma del impuesto de sociedades*. Ed. Tirant lo Blanch. 2015.
- LAGOS RODRÍGUEZ, G y ÁLAMO CERRILLO, R. 2015. "El proceso de armonización del Impuesto Corporativo en la Unión Europea y la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades". *Quincena fiscal*, nº 11. 2015.

2 BOE núm. 165, de 11 de julio de 2015.

2. Régimen fiscal especial aplicable a las entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas

Los arts. 48 y 49 LIS en vigor (cap. III del Título VII) regulan el régimen fiscal especial aplicable a las entidades cuya actividad principal sea el arrendamiento de viviendas ubicadas en territorio español que hayan construido, promovido o adquirido.

La aplicación del régimen fiscal especial regulado en este capítulo requerirá el cumplimiento de los siguientes requisitos:

- a. El número de viviendas arrendadas u ofrecidas en arrendamiento ha de ser igual o superior a 8.
- b. Las viviendas han de permanecer arrendadas u ofrecidas en alquiler durante 3 años como mínimo.

Pues bien, la Ley 27/2014 ha introducido las siguientes modificaciones (art. 49.1 LIS) en este régimen fiscal especial:

1. Se suprime la bonificación del 90% prevista para los rendimientos derivados del arrendamiento de viviendas a discapacitados en las que se hubieran realizado obras e instalaciones de adecuación.

Por consiguiente, con esta modificación dichas rentas sólo gozarán de la bonificación del 85% contemplada con carácter general.

2. Se determina que la bonificación del 85% en la cuota aplicable a este tipo de rentas es incompatible con la reserva de capitalización del art. 25 LIS.
3. Se introducen modificaciones en el régimen especial como consecuencia de la exención introducida para evitar la doble imposición interna de dividendos y plusvalías (art. 49.3 LIS):

- › Si la entidad ha percibido dividendos distribuidos con cargo a rentas acogidas a la bonificación del 85%, se establece por la nueva LIS la posibilidad de aplicar la exención del art. 21 LIS sobre el 50% de su importe.

No se eliminarán los dividendos o participaciones en beneficios cuando la entidad tribute por el régimen de consolidación fiscal. Se considerará que el primer beneficio distribuido procede de rentas no bonificadas.

- › Tratándose de rentas derivadas de transmisión de participaciones (plusvalías) que estuviesen exentas (art. 21 LIS), la porción de la renta que se corresponda con reservas procedentes de beneficios no distribuidos bonificados podrá disfrutar la exención sobre el 50% de tales reservas.

No se eliminarán dichas rentas si la transmisión obedece a una operación interna dentro de un grupo fiscal.

3. Régimen especial de consolidación fiscal

3.1. Introducción

La regulación legal de este importantísimo régimen se contiene en los **artículos del 55 al 75 de la Ley 27/2014** (cap. VI del Título VII).

El concepto de consolidación fiscal no experimenta ningún cambio en la nueva LIS, de modo que se concibe como el resultado de la suma algebraica de las bases imponibles individuales de las entidades residentes en España, ajustado en las eliminaciones correspondientes a operaciones intragrupo.

No obstante, el perímetro de consolidación y la determinación de los ajustes en la base imponible son modificados en los términos que seguidamente se analizan.

3.2. Delimitación del grupo de consolidación fiscal

La nueva LIS exige la posesión de la mayoría de los derechos de voto de las entidades incluidas en el perímetro de consolidación, junto a la necesaria participación directa o indirecta del 75%, o del 70%, para sociedades admitidas a cotización.

Es admitida la incorporación al grupo fiscal de entidades indirectamente participadas a través de otras que no formaran parte del grupo fiscal. Ello supone la inclusión de grupos fiscales de entidades indirectamente participadas a través de otras entidades que no formen parte del grupo fiscal, verbigracia, entidades no residentes en territorio español o entidades comúnmente participadas por otra no residente en España.

Podrá ser considerada como entidad dominante en un grupo fiscal cualquier entidad residente en territorio español, pero sometida a la normativa foral del IS con arreglo al Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco. Su tratamiento fiscal se equipara a los grupos fiscales en los que la entidad dominante sea no residente en territorio español, con la condición de que tribute por un impuesto análogo al Impuesto sobre Sociedades.

Para ello será preciso el nombramiento de una *entidad representante* del grupo fiscal, la cual deberá cumplir los requisitos que hasta ahora se exigían a la entidad dominante, para que -tratándose de entidades residentes filiales de entidades extranjeras- aquellas puedan ostentar la representación y optar por este régimen de consolidación fiscal.

3.3. Determinación de la base imponible del grupo fiscal

Con la **Ley 27/2014**, el límite para la deducibilidad de los gastos financieros (**art. 16 LIS**) queda referido al grupo fiscal. Se exceptúa el caso de que en el grupo haya entidades de crédito o aseguradoras. Siendo así, el límite de deducibilidad se determinará atendiendo al beneficio operativo y los gastos financieros netos de estas entidades, además de las eliminaciones e incorporaciones correspondientes en relación con todo el grupo.

En las bases imponibles individuales no habrá que imputar las siguientes partidas:

1. Reserva de capitalización.

2. Dotaciones incluidas en el **apdo. 12 del art. 11 LIS**, con el límite del 70% del importe positivo de la agregación de bases imponibles individuales, incorporaciones, eliminaciones y las cantidades correspondientes a la reserva de capitalización.
3. Compensación de bases imponibles negativas que hubieran correspondido en régimen individual.
4. Reserva de nivelación.

3.4. Opción por el régimen

A diferencia de lo dispuesto en la normativa derogada (en la que era la Junta de accionistas quien decidía sobre el acogimiento a este régimen), la opción por el régimen de consolidación fiscal ha de decidirse por el Consejo de Administración u órgano equivalente de cada entidad.

La falta de acuerdos para optar por el régimen de consolidación constituye infracción tributaria grave de la entidad representante. Las sanciones previstas se elevan ampliamente con la nueva LIS. Así, la sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 20.000 €. por el primer período impositivo en que se haya aplicado el régimen sin cumplir este requisito y de 50.000 €. por el segundo y siguientes, y no impedirá la efectiva integración en el grupo de las entidades afectadas.

3.5. Extinción del grupo

La extinción del grupo fiscal (y, por consiguiente, de la aplicación de este régimen especial) se produce, con carácter general, cuando la entidad dominante deja de serlo. Sin embargo, no se extinguirá cuando, pese a perder la entidad dominante dicha condición, es no residente en España, y siempre que se observen los requisitos exigidos para que todas las entidades dependientes sigan constituyendo un grupo de consolidación fiscal, excepto el caso de que se incorporen a otro grupo fiscal.

La nueva LIS fija unas normas específicas para cuando el grupo se extinga, al resultar absorbida la sociedad dominante y todas las entidades dependientes por otro grupo fiscal. Verbigracia, se determina que las bases imponibles negativas pendientes aún de compensación podrán ser compensadas en el nuevo grupo fiscal, con el límite de las bases imponibles de las entidades que se incorporen.

3.6. Régimen transitorio

La **Ley 27/2014** fija un período transitorio en atención a la singularidad de ciertas situaciones.

1. Respecto a aquellas entidades que reúnan las nuevas exigencias establecidas para ser consideradas como entidades dependientes de un grupo de consolidación fiscal, pero que no formaran parte del mismo antes de la vigencia de la nueva Ley por no cumplir los requisitos necesarios, se integrarán en el grupo fiscal consolidado en el primer período impositivo que se comience desde el 1 de enero de 2015.

La opción y comunicación de la nueva configuración del grupo ha de efectuarse dentro de dicho período impositivo.

2. El grupo fiscal no quedará extinguido aunque su entidad dominante en períodos impositivos iniciados antes del 1 de enero de 2015, pase a ser dependiente de una entidad no residente en territorio español en el primer período impositivo que se inicie a partir de dicha fecha, excepto que el referido grupo fiscal se integre en otro grupo ya existente.

A diferencia de lo dispuesto en la normativa derogada (en la que era la Junta de accionistas quien decidía sobre el acogimiento a este régimen), la opción por el régimen de consolidación fiscal ha de decidirse por el Consejo de Administración u órgano equivalente de cada entidad.

3. Las entidades que cumplan las condiciones para formar un grupo de consolidación fiscal, sin que formaran parte del mismo con anterioridad a la entrada en vigor de la nueva Ley por no cumplir los requisitos necesarios para ello, aplicarán el régimen de consolidación fiscal en el primer período impositivo iniciado a partir de 1 de enero de 2015, siempre que la opción y comunicación se realice antes de la finalización de dicho período impositivo.
4. Podrán postergarse al primer período impositivo que se inicie desde el 1 de enero de 2016 los efectos derivados de la integración de dos o más grupos fiscales como consecuencia de la aplicación de las nuevas normas reguladoras de este régimen especial.

En estos supuestos, los grupos fiscales podrán continuar aplicando el régimen de consolidación fiscal en los períodos impositivos que comiencen en 2015 con igual composición a la existente a 31 de diciembre.

4. Régimen fiscal especial aplicable a las operaciones de reestructuración

4.1 Introducción

El régimen especial de las *fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores y cambio de domicilio social de una Sociedad Europea o una Sociedad Cooperativa Europea de un Estado miembro a otro de la Unión Europea*, se regula en el capítulo VII del Título VII de la LIS, en los arts. 76 a 89 LIS.

Se trata de uno de los más relevantes regímenes especiales que prevé la LIS.

A continuación se exponen las modificaciones principales introducidas por la nueva LIS.

4.2. Eliminación de la opción por el régimen especial

El régimen fiscal se concibe explícitamente como un régimen aplicable a las operaciones de reestructuración, por lo que se suprime la opción para su aplicación.

Aun así, se crea una obligación genérica de comunicación a la Administración tributaria de la realización de las operaciones integradas en dicho régimen.

Permanece la exigencia para aplicar este régimen de que la operación obedezca a motivos económicos válidos.

4.3. Tratamiento fiscal del fondo de comercio de fusión

La nueva LIS suprime el tratamiento de la diferencia de fusión (*fondo de comercio* del derogado art. 89.3 TRLIS). Ello obedece a la aplicación del régimen de exención en la transmisión de participaciones de origen interno, lo que convierte en innecesario el mantenimiento de este complicado mecanismo para eliminar la doble imposición.

De este modo se facilita enormemente la aplicación del IS, sin que sea ya necesaria la difícil prueba de una tributación en otro contribuyente, verdadera *probatio diabolica* en ciertos casos, como por ejemplo en la adquisición de participaciones mediante un mercado organizado.

Se prevé, sin embargo, un régimen transitorio que posibilitará continuar aplicando la deducibilidad de la diferencia de fusión generada en operaciones efectuadas después de la vigencia de la nueva Ley, con la condición de que la adquisición se haya efectuado antes del 1 de enero de 2015.

4.4. Subrogación de la entidad adquirente en las bases imponibles negativas de una rama de actividad

La nueva LIS prevé de forma expresa la subrogación de la entidad adquirente en las bases imponibles negativas generadas por una rama de actividad, cuando esta sea transmitida por otra entidad, de manera que las bases imponibles acompañan a la actividad que las ha generado, independientemente de cuál sea su titular jurídico.

4.5. Inaplicación del régimen especial. Regularizaciones

Por último, la Ley 27/2014 prevé la inaplicación parcial del régimen especial y la acotación de las regularizaciones que pudieran efectuarse al ámbito estricto de la ventaja fiscal disfrutada para estas operaciones de reestructuración.

5. Régimen de transparencia fiscal internacional

5.1. Introducción

El régimen de transparencia fiscal internacional (art. 100 LIS, Cap. X Título VII), se fundamenta en la imputación en la base imponible del sujeto pasivo del IS español de ciertas rentas percibidas por entidades no residentes fiscalmente en España.

Habida cuenta de las recientes medidas adoptadas por la OCDE en el ámbito de la fiscalidad internacional, la regulación de este régimen especial en la nueva LIS experimenta un endurecimiento acorde con aquellas medidas.

Seguidamente, se analizan las reformas más destacables introducidas por la Ley 27/2014.

5.2 . Nuevo supuesto de obligatoriedad de imputación de rentas positivas percibidas por una entidad filial no residente

Cuando concurren en el sujeto pasivo del IS español las exigencias legales de participación (50% de participación en el capital social de la entidad no residente) e imposición mínima soportada en el país de residencia fiscal de la entidad participada (tipo de gravamen inferior al 75% del aplicable en España), la entidad española deberá imputarse la renta total percibida por la entidad no residente, en el caso de que esta no disponga de la correspondiente organización de medios materiales y personales para su realización, incluso si las operaciones tienen carácter recurrente (art. 100.2 LIS).

Se prevé, sin embargo, una excepción a la nueva regla anterior. Así, no será necesaria la imputación de rentas positivas tratándose de dividendos, participaciones en beneficios o rentas derivadas de la transmisión de participaciones, si el contribuyente demuestra que tales operaciones se efectúan con los medios materiales y personales de que dispone otra sociedad no residente en territorio español perteneciente al mismo grupo, en el sentido del art. 42 Código de Comercio (incluyendo las sociedades multigrupo y asociadas), independientemente de su residencia y de la obligación de presentar cuentas anuales consolidadas.

5.3 . Extensión de rentas positivas susceptibles de imputación

En el régimen especial de transparencia fiscal internacional, la LIS exige la imputación únicamente respecto de las rentas procedentes de determinadas fuentes (rentas inmobiliarias y mobiliarias, de actividades crediticias y de seguro y ganancias derivadas de la transmisión de activos mobiliarios e inmobiliarios) si realmente existen los medios materiales y personales indicados más arriba.

Junto a las rentas ya existentes, la nueva LIS incorpora como rentas fiscalmente transparentables las generadas por operaciones de capitalización y seguro que tenga como beneficiaria la propia entidad; las provenientes de instrumentos financieros derivados que no cubran riesgos de actividades económicas; y las rentas de la propiedad industrial, intelectual, asistencia técnica, bienes muebles, derechos de imagen y arrendamiento o subarrendamiento de negocios o minas (art. 100.3 c, d, f LIS).

5.4. Concepto de renta total

La nueva LIS ofrece una definición de *renta total* según la cual esta es “el importe de la base imponible que resulte de aplicar los criterios y principios establecidos en esta Ley y en las restantes disposiciones relativas a este Impuesto para la determinación de aquella” (art. 100.2 LIS).

5.5. Exclusión de la aplicación del régimen especial para entidades residentes en otro estado miembro de la unión europea

No será aplicable el régimen que se analiza cuando la entidad no residente en territorio español lo sea en otro Estado miembro de la Unión Europea, con la condición de que el contribuyente demuestre que su constitución y operativa obedece a motivos económicos válidos y que realiza actividades económicas o se trate de una institución de inversión colectiva (art. 100.16 LIS).

6. Régimen Fiscal Especial aplicable a las entidades de reducida dimensión

Del **art. 101 al art. 105** de la nueva LIS (cap. XI de su Título VII) se regulan los *incentivos fiscales para las entidades de reducida dimensión*, esto es, entidades con cifra de negocio inferior a diez millones de euros en el periodo impositivo inmediato anterior (**art. 101.1 primer párrafo LIS**).

Estas entidades también podrán aplicar los incentivos fiscales previstos en los tres periodos impositivos inmediatos y siguientes a aquel periodo impositivo en que la entidad, o conjunto de entidades de un grupo societario, alcancen dicha cifra de negocios. Y ello siempre que tales entidades hayan cumplido las condiciones para ser consideradas como de reducida dimensión tanto en aquel periodo como en los dos periodos impositivos anteriores a este último (**art. 101.4 primer párrafo LIS**).

Además, el régimen que se analiza será aplicable también cuando la cifra de negocios de diez millones se alcance al realizar una operación acogida al régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores y cambio de domicilio social de una Sociedad Europea o una Sociedad Cooperativa Europea de un Estado miembro a otro de la Unión Europea (**art. 76 al art. 89 del cap. VII del Título VII de la LIS**). Para ello, no obstante, es preciso que las entidades observen los requisitos exigidos para ser consideradas como de reducida dimensión, ya en el periodo impositivo en que se efectúe la operación de que se trate, ya en los dos periodos impositivos anteriores al mismo (**art. 101.4 segundo párrafo LIS**).

Pues bien, las **novedades** más destacables en este importantísimo régimen especial del IS introducidas por la **Ley 27/2014** son:

1. Los incentivos fiscales de este régimen especial no son aplicables a las entidades que tenga la consideración de entidad patrimonial definidas *ex novo* por la nueva LIS en su **art. 5.2**, es decir aquellas cuya actividad principal consista en la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario (**art. 101.1 segundo párrafo LIS**).
2. Tratándose de grupos de entidades a los efectos del **art. 42 Código de comercio**, la nueva LIS mantiene el criterio de que en la determinación del importe neto de la cifra de negocios deberá atenderse al conjunto de entidades pertenecientes al grupo. Pero, como novedad, se añade que habrán de tenerse en cuenta las eliminaciones e incorporaciones que correspondan por aplicación de la normativa contable (**art. 101.3 LIS**).
3. Queda suprimida la dualidad de tipos de gravamen (30% o 25%) propia de este régimen fiscal, aplicándose con la nueva LIS el tipo general del 25%. Queda así equiparado el tipo de gravamen general con el aplicable a la pequeña y mediana empresa.

No obstante, para los periodos impositivos iniciados en 2015 resulta aplicable la escala de tributación al 25% para la porción de la base imponible comprendida entre los 0 €. a los 300.000 €. El 28% de tipo de gravamen es aplicable a la base imponible restante.

Además, respecto a las entidades de nueva creación, el tipo de gravamen se mantiene en el 15% para el primer periodo impositivo en que determinen una base imponible positiva y también para el siguiente.

4. La libertad de amortización para inversiones de escaso valor (valor unitario no superior a 601,01 €.) prevista exclusivamente para empresas de reducida dimensión es eliminada por la nueva LIS, al permitirse su aplicación por la generalidad de los sujetos pasivos del IS. Así pues, este incentivo ha dejado de constituir un incentivo fiscal reservado a las PYMES.

El régimen fiscal se concibe explícitamente como un régimen aplicable a las operaciones de reestructuración, por lo que se suprime la opción para su aplicación.

Sin embargo, sí que podrán las empresas de reducida dimensión específicamente aplicar la libertad de amortización para elementos de inmovilizado material nuevos, cuyo valor unitario no supere los 300 €, hasta el límite de 25.000 €, en el mismo periodo impositivo, prevista con carácter general en el **art. 12.3 e) nueva LIS (art. 102 LIS)**.

5. La amortización acelerada de elementos patrimoniales objeto de reinversión queda suprimida.

No obstante, las entidades de reducida dimensión que la aplicaran antes del 1 de enero de 2015, podrán continuar su aplicación conforme a lo establecido en el **RD Legislativo 4/2004, TRLIS**.

6. Para los periodos impositivos iniciados en el ejercicio 2015, subsiste el régimen transitorio (**Disposición Transitoria 28ª**) previsto para la libertad de amortización de elementos nuevos del activo material fijo, régimen aplicable a las inversiones efectuadas hasta la vigencia del **Real Decreto-ley 10/2012, de 30 de marzo**.

Dicho régimen transitorio no será aplicable a entidades cuyos periodos impositivos comiencen en el año 2016.

7. Se conserva la libertad de amortización vinculada a la creación de empleo **art. 102.1 LIS**).
8. Los elementos nuevos del inmovilizado material, inversiones inmobiliarias e inmovilizado intangible podrán amortizarse de forma acelerada en función de 2 veces el coeficiente máximo de amortización (**art. 103. LIS**).
9. Sigue siendo aplicable la deducibilidad fiscal del deterioro de créditos para la cobertura de riesgos por posibles insolvencias de deudores, con el límite del 1% de su saldo (**art. 104 LIS**).
10. La principal novedad para este régimen especial es la creación de una **reserva de nivelación de bases imponibles**, en virtud de la cual se admite la reducción de hasta un 10% de la base imponible positiva con un límite máximo anual de 1 millón de euros (**art. 105 LIS**).

Según el **Preámbulo** de la LIS con esta medida se *pretende favorecer la competitividad y la estabilidad de la empresa española, permitiendo en la práctica reducir su tipo de gravamen hasta el 22,5 por ciento, y, adicionada a la reserva de capitalización anteriormente señalada, incide nuevamente en la equiparación en el tratamiento fiscal de la financiación ajena y propia*.

Las características de esta nueva reserva de nivelación de bases imponibles en favor de las entidades a las que sea de aplicación el régimen de reducida dimensión son las siguientes:

- a. Permite reducir la base imponible positiva hasta en un 10% de su importe.

No obstante, el importe de la minoración no podrá superar 1 millón de euros al año.

Con esta nueva medida se permite minorar la tributación de un período impositivo concreto respecto de las bases imponibles negativas que se vayan a generar en los 5 años siguientes, anticipando así en el tiempo la aplicación de las futuras bases imponibles negativas. Si en dicho período no se generan bases imponibles negativas, se produce un diferimiento durante 5 años de la tributación de la reserva constituida.

- b. La entidad de reducida dimensión habrá de dotar una reserva equivalente al importe de la minoración, con cargo a los beneficios del ejercicio en que se minore la base imponible o, si no pudiese dotarse aún, con cargo a los primeros beneficios de los ejercicios posteriores.

En el supuesto de que no pueda dotarse esta reserva, la minoración estará condicionada a que se realice la dotación contable con cargo a los primeros resultados positivos de los ejercicios siguientes en que ello sea factible.

La reserva constituida no podrá disponerse hasta el período impositivo en que se produzca la adición a la base imponible. No se considerará que se ha dispuesto de la referida reserva en los siguientes casos:

- › Separación de socios.
 - › Cuando la reserva se suprima en todo o en parte a causa de una operación de reestructuración.
 - › Cuando se aplique la reserva en virtud de una obligación legal.
- c. Los importes destinados a dotar la reserva en cuestión no podrán aplicarse a la vez al cumplimiento de la reserva de capitalización, ni a la reserva para inversiones en Canarias.
 - d. La inobservancia por el sujeto pasivo de las exigencias legales expuestas implicará la integración en la cuota íntegra del período impositivo del incumplimiento la cuota íntegra correspondiente al importe de la minoración más los intereses de demora devengados.
 - e. La aplicación de esta reserva de nivelación de bases imponibles es compatible con la reserva de capitalización regulada en el **art. 25 LIS**.

Finalmente, Hay que destacar que la minoración se tendrá en cuenta para determinar los pagos fraccionados y las cantidades dotadas en esta reserva no podrán aplicarse, simultáneamente, al cumplimiento de la reserva de capitalización.

7. Régimen fiscal especial aplicable a las entidades de tenencia de valores extranjeros

Del **art. 107** al **art. 108** (cap. XIII del Título VII) se regula este régimen especial (ETVE) conocido también como la *holding española*, que la nueva LIS modifica dado el nuevo contexto normativo de exención de los dividendos y rentas procedentes de la transmisión de entidades residentes y no residentes previsto en el **art. 21 LIS**.

Las reformas más relevantes introducidas son estas:

1. Con arreglo a lo dispuesto en el **art. 21.1 a) LIS**, la cuantía mínima de inversión para poder acceder a este régimen especial -en aquellos supuestos en que no se disponga del 5% de participación mínima en el capital en la entidad extranjera- se eleva a 20 millones de euros, en vez de los 6 millones de euros exigidos por el texto legal derogado.

No obstante, la nueva LIS prevé un régimen transitorio en la aplicación de este límite cuantitativo (**Disposición Transitoria 31ª**). Así este no será exigible a las entidades que ya aplicaran el régimen de ETVE antes del 1 de enero de 2015.

2. Si las rentas exentas percibidas por la entidad holding a través de un establecimiento permanente en el extranjero se distribuyen a un socio no residente en territorio español, las ventajas del régimen especial de ETVE se extenderán a aquellas.
3. La nueva LIS cambia la tributación aplicable a los dividendos obtenidos por personas físicas de las ETVE, al ser considerados aquellos como rendimientos del ahorro, no teniéndose ya que incluir en la base general del IRPF, como acontecía con la normativa derogada.

8. Régimen fiscal especial aplicable a las entidades parcialmente exentas

El **art. 109** al **art. 111** de la nueva LIS (cap. XIV de su Título VII) regulan el régimen especial de las *entidades parcialmente exentas* (conforme a la noción dada de estas por su **art. 9.3³**) de modo semejante al anterior texto legal. Pero, en una primera lectura, se advierte en la ley en vigor una regulación mucho más restrictiva del concepto de *actividad económica* que la contenida en la LIS derogada.

3 Art. 9.3 LIS:

"Estarán parcialmente exentos del Impuesto en los términos previstos en el capítulo XIV del título VII de esta Ley:

- a) Las entidades e instituciones sin ánimo de lucro no incluidas en el apartado anterior.
- b) Las uniones, federaciones y confederaciones de cooperativas.
- c) Los colegios profesionales, las asociaciones empresariales, las cámaras oficiales y los sindicatos de trabajadores.
- d) Los fondos de promoción de empleo constituidos al amparo del artículo veintidós de la Ley 27/1984, de 26 de julio, sobre reconversión y reindustrialización.
- e) Las Mutuas Colaboradoras de la Seguridad Social, reguladas en el texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio.
- f) Las entidades de derecho público Puertos del Estado y las respectivas de las Comunidades Autónomas, así como las Autoridades Portuarias".

Entendemos que resulta defendible hoy como ayer –a pesar de la reforma introducida– que las rentas percibidas de las actividades que constituyen el objeto social de la entidad en las que no se persigue la maximización del beneficio quedan exentos del IS.

En efecto, el art. 110.1 y 2 LIS excluye del beneficio de la exención a las rentas obtenidas por entidades mediante el desarrollo de actividades que *“tengan la consideración de actividades económicas”*.

Por el contrario, el art. 121 del derogado TRLIS determinaba que estarían exentas *las rentas que procedan de la realización de actividades que constituyan su objeto social o finalidad*

específica –sin referencia alguna a las *actividades económicas*– y que dicha ventaja fiscal no era extensible a los *rendimientos de explotaciones económicas*.

La utilización por el legislador de la Ley 27/2014 del término *actividad* en lugar del vocablo *explotación* (empleado por la LIS anterior) podría indicar aparentemente que su voluntad es la de que las entidades no lucrativas, potenciales beneficiarias del régimen especial que se analiza, deben tributar a partir de ahora por todas las rentas que perciban más allá de donativos, subvenciones o cuotas de los asociados. Y ello aun cuando se tratara de rendimientos obtenidos por actividades que dieran cumplimiento estricto al objeto social o finalidad concreta de la entidad, pero que, atendiendo al concepto legal, son consideradas en puridad como actividades económicas, al implicar *la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos con la finalidad de intervenir en la producción de bienes o servicios* (art. 5 LIS).

Y es que la extensión con que está redactada la definición de *actividad económica* contenida en el art. 5 de la LIS es tal que podría conducir a la consideración de que cualquier actividad que genere ingresos –que no deriven de donativos, subvenciones o aportaciones gratuitas– es por sí misma una actividad económica.

Lo cierto es que el art. 121.3⁴ de la anterior y derogada LIS incluía un concepto de *explotación económica* diseñado sin tener en cuenta la persecución de resultados lucrativos. Era, además, una noción idéntica a la contenida en el art. 5 vigente.

El concepto de *explotación económica*, aun cuando se definía por la extinta ley del impuesto de igual manera que la noción actual de *actividad económica*, facilitaba una interpretación no tan estricta y restrictiva como se pretende, dado el propio significado de explotación, diferente al de actividad económica. Así, una interpretación restrictiva de la nueva norma elimina la posibilidad de interpretar la normativa vigente haciendo extensible la exención del régimen de entidades parcialmente exentas a las actividades económicas incluidas en los fines sociales. De la nueva redacción se podría desprender que, expresado de otro modo, que las actividades económicas no están exentas del impuesto, pese a que estén comprendidas en los fines sociales.

Pero, a nuestro juicio, no está tan claro tal interpretación restrictiva. Precisamente, una lectura más serena de la noción referida y atendiendo a un criterio interpretativo teleológico permite, a nuestro juicio, una interpretación

4 El art. 121.3 Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (en vigor hasta el 1 de enero de 2015) dispone:

“Se considerarán rendimientos de una explotación económica todos aquellos que procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del sujeto pasivo la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.”

muy diferente. Y ello, especialmente, al examinar el inciso final de la definición contenida en tal precepto: *con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios*, en relación con el significado inicial del adjetivo *económica* que sigue al sustantivo *explotación*.

No se puede calificar de explotación –ni de actividad- económica la desarrollada por una entidad en la que no exista voluntad de intervenir en el tráfico para percibir un beneficio, un lucro. No concurre este requisito, y, en consecuencia, no se considerarán explotación o actividad económica (para la nueva LIS), en general, las actividades reguladas en los estatutos de cada entidad sin un fin lucrativo directo o inmediato. En efecto: por esencia, las actividades desarrolladas por las entidades sin ánimo de lucro no generan un margen o excedente equivalente al beneficio en una actividad económica, en tanto que los estatutos mismos de la entidad lo impiden.

Muy por el contrario, entendemos que resulta defendible hoy como ayer –a pesar de la reforma introducida- que las rentas percibidas de las actividades que constituyen el objeto social de la entidad en las que no se persigue la maximización del beneficio quedan exentos del IS. Y ello porque si lo único que hace la entidad es cumplir su objeto social, sin que se acopien fondos para otros fines, en verdad, no existe una explotación o actividad económica, en tanto que se cumple únicamente el fin social benéfico para el que la entidad fue constituida, y sin el cual no tendría razón de ser.

Finalmente, conviene advertir que, desde el 1 de enero de 2015, todas las entidades sin fines lucrativos tienen la obligación de declarar la totalidad de sus rentas, exentas y no exentas, salvo que, conforme al **art. 124.3 LIS** cumplan los siguientes requisitos:

- a. Que sus ingresos totales no superen 50.000 €. anuales.
- b. Que los ingresos correspondientes a rentas no exentas no superen 2.000 €. al año.
- c. Que todas las rentas no exentas que obtengan estén sometidas a retención.

9. Régimen fiscal especial aplicable a las sociedades anónimas cotizadas de inversión en el mercado inmobiliario

9.1. Concepto

Las *Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión Inmobiliaria* (SOCIMI) son entidades cotizadas cuyo objeto social primordial consiste en la adquisición, promoción y rehabilitación de activos de naturaleza urbana para su arrendamiento (viviendas, locales comerciales, residencias, hoteles, garajes u oficinas, y otros inmuebles), sea directamente, o mediante participaciones en el capital de otras SOCIMI.

La principal novedad para este régimen especial es la creación de una reserva de nivelación de bases imponibles, en virtud de la cual se admite la reducción de hasta un 10% de la base imponible positiva con un límite máximo anual de 1 millón de euros (art. 105 LIS).

En España las SOCIMI son similares a la *Real Estate Investment Trust* (REIT), de gran tradición en el mercado inmobiliario anglosajón.

9.2. Regulación normativa

La regulación normativa de este instrumento de inversión se realizó por vez primera en nuestro ordenamiento jurídico mediante la Ley 11/2009, de 26 de octubre.

Habida cuenta de la exigua implantación en España de esta novedosa fórmula de inversión, se publicó la Ley 16/2012, la cual introdujo una profunda reelaboración de las SOCIMI, fundamentalmente por lo que se refiere a su régimen fiscal, para generar un mayor atractivo en el mercado.

9.3. Caracteres

El régimen jurídico de las SOCIMI presenta las características siguientes:

- a. Deben revestir la forma jurídica de sociedades anónimas.
- b. Han de cotizar en un mercado de capitales regulado, ya sea español o europeo.
- c. El capital social mínimo es de 5 millones de euros y al menos deberán contar con 50 accionistas.
- d. Los requisitos de inversión y patrimonio son:
 - › Como mínimo han de invertir el 80% de su activo en inmuebles urbanos, para su arrendamiento, adquiriéndolo en plena propiedad y/o en participaciones en el capital social de otras SOCIMI.
 - › El 80% de los ingresos del ejercicio, a salvo ciertas rentas, deberá tener su origen en el arrendamiento de inmuebles y de dividendos generados por la tenencia de las participaciones referidas.
 - › Se exige una permanencia mínima de los inmuebles en alquiler u ofrecidos en arrendamiento (periodo de ofrecimiento inferior a un año), a saber:
 - 3 años para inmuebles adquiridos; y
 - 7 años para los inmuebles promovidos por la sociedad.
 - › Se exige la presencia en su activo de tres inmuebles como mínimo que no supongan cada uno más del 40% del valor de aquel cuando se produzca la adquisición.
 - › No pueden obtener financiación ajena en más de un 70% de su activo.
- e. De los beneficios percibidos han de destinar al reparto de dividendos los porcentajes siguientes:
 - › Un mínimo del 90 % de las rentas derivadas del arrendamiento,

- › Un mínimo del 50% del beneficio que obtengan como consecuencia de la transmisión de inmuebles y participaciones.
 - › El 100% de los beneficios derivados de dividendos de las participaciones aptas.
- f. La **Ley de Sociedades Anónimas** y la **Ley del Mercado de Valores** se aplicarán con carácter supletorio, en todo aquello que no esté previsto en la Ley reguladora de las SOCIMI.

Pese al carácter voluntario de la aplicación del régimen especial de las entidades navieras en función del tonelaje, su aplicación se condiciona a la petición previa del contribuyente al Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas (MHAP) y a la obtención de la autorización correspondiente.

9.4. Régimen Fiscal Especial

Las ventajas del régimen fiscal especial que se examina son básicamente las siguientes:

- a. Las SOCIMI tributan al gravamen especial del 19% en el IS, excepto las rentas derivadas de la transmisión o arrendamiento de inmuebles cuando el adquirente o el arrendatario forme parte del mismo grupo de la SOCIMI, en cuyo caso tributan al tipo de gravamen general.
- b. Se prevé una exención parcial del 20% para las rentas generadas por el arrendamiento de viviendas, siempre y cuando se trate de SOCIMI en las que las viviendas destinadas al arrendamiento representen más del 50% de su activo.
- c. Estarán sometidos a retención los dividendos o participaciones en beneficios distribuidos a sus socios, tanto personas físicas como jurídicas, residentes o no fiscalmente en España.

Sin embargo, desde el 1 de enero de 2014, no hay obligación de retener si el socio es otra SOCIMI.

No serán objeto de retención tampoco los dividendos distribuidos a socios no residentes respecto de los que la SOCIMI esté sujeta al gravamen especial del 19% indicado.

Finalmente, las rentas que obtenga una SOCIMI se someten a retención cuando proceda según las normas del IS, salvo los dividendos que hayan sido distribuidos por otra SOCIMI en la que participe la primera.

- d. Están exentos los dividendos distribuidos a sus socios personas físicas residentes y a los no residentes sin establecimiento permanente (excepto residentes en paraísos fiscales); y, con determinados límites, se considerarán exentas las plusvalías derivadas de la venta de las acciones de los socios referidos. Las personas jurídicas se benefician de una deducción en la cuota íntegra.

9.5. Novedades introducidas en el régimen fiscal de las SOCIMI

La Ley 27/2014 del impuesto incorpora las siguientes modificaciones en el régimen especial de las SOCIMI, a saber:

1. A partir del 1 de enero de 2014, se exceptúa de retención la distribución de dividendos entre dos entidades acogidas al régimen fiscal especial cuando ambas sean residentes fiscales en territorio español.
2. Desde el 1 de enero de 2015, se modifica la tributación de los dividendos distribuidos por las SOCIMI con cargo a beneficios o reservas respecto a los que se haya aplicado el régimen fiscal especial y a las rentas obtenidas en la transmisión o reembolso de la participación en estas entidades.

Para estos supuestos se determina que si el perceptor es un contribuyente del IS o del IRNR con establecimiento permanente no será de aplicación la nueva exención para evitar la doble imposición.

3. Para los ejercicios comenzados a partir del 1 de enero de 2015, sólo será aplicable la restricción prevista en la normativa anterior a la aplicación por los socios de la SOCIMI no residentes sin establecimiento permanente de la exención en el IRNR de las rentas derivadas de las transmisiones de valores o el reembolso de participaciones en fondos de inversión realizados en alguno de los mercados secundarios oficiales de valores españoles cuando la participación del socio sea igual o superior al 5%.

De lo anterior se desprende, por consiguiente, que será aplicable la exención si se trata de participaciones minoritarias, inferiores al 5%.

10. Reglas de aplicación de determinados regímenes especiales contenidas en el nuevo reglamento del Impuesto sobre Sociedades⁵

10.1. Introducción

En el Título III del nuevo RIS se incluyen las reglas de aplicación de determinados regímenes especiales, entre los que se encuentran los regímenes fiscales estudiados en el anterior epígrafe.

De entre todas las reglas introducidas por el Reglamento vigente, conviene subrayar la adaptación de las obligaciones formales exigidas en régimen de consolidación fiscal a la nueva delimitación del perímetro de consolidación.

Además, es de destacar la disminución de los deberes fiscales en el régimen especial de operaciones de reestructuración al suprimirse la necesidad de opción expresa para su aplicación. No obstante, el aligeramiento en las obligaciones tributarias formales a las entidades que se acogan a estos regímenes especiales parece, aún, insuficiente.

⁵ Arts. 46 a 56 RIS.

Un análisis sobre el nuevo RIS puede consultarse en el artículo de la Profesora Pilar ÁLVAREZ BARBEITO titulado "Análisis del nuevo Reglamento del Impuesto sobre Sociedades". Carta Tributaria. Revista de opinión, nº 5/6. 2015.

10.2. Agrupaciones de Interés Económico –AIE– Españolas y Europeas y Uniones Temporales de Empresas (UTES)⁶

El último día del período impositivo, estas entidades han de presentar, junto con la autoliquidación del IS, un listado completo de las personas o entidades que ostenten los derechos inherentes o la cualidad de socio o empresa miembro, con referencia a los siguientes datos:

1. Identificación, domicilio fiscal y porcentaje de participación de los socios o de las personas o entidades que ostenten los derechos económicos inherentes a la cualidad de socio.
2. Importe total de las cantidades que deben ser objeto de imputación a tales personas o entidades, relativas a los siguientes conceptos de la entidad:
 - a. Resultado contable.
 - b. Gastos financieros netos no deducidos por la entidad (exigido por el nuevo RIS).
 - c. Reserva de capitalización no aplicada por la entidad (exigido por el nuevo RIS).
 - d. Base imponible, minorada o incrementada, en su caso, en las cantidades derivadas de la aplicación de la reserva de nivelación (exigido por el nuevo RIS).
 - e. Base de deducción para evitar la doble imposición internacional y, en su caso, el porcentaje de participación en la entidad de la que procede la renta.
 - f. Base de las bonificaciones.
 - g. Base de las deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades y, en su caso, la base de la deducción por inversiones en elementos del inmovilizado material nuevos.
 - h. Retenciones e ingresos a cuenta correspondientes a la agrupación de interés económico.
3. Dividendos y participaciones en beneficios distribuidos con cargo a reservas, diferenciado los que correspondan a ejercicios en que la entidad no se acogió al régimen especial.

Las AIE que tributen en este régimen especial deben notificar a las personas o entidades que sean titulares de los derechos económicos inherentes o tengan la condición de socio o empresa miembro, las cuantías totales a imputar y la imputación individual efectuada por los conceptos referidos, en cuanto resulten imputables conforme a las normas del IS o del IRPF.

Las AIE han de expresar en la memoria de sus cuentas anuales la información que a continuación se detalla, al efecto de que no se sometan a tributación los dividendos que procedan de períodos impositivos en los que las AIE han tributado en este régimen especial:

⁶ Art. 46 RIS.

- a. Beneficios aplicados a reservas correspondientes a períodos impositivos en los que tributaron en régimen general.
- b. Beneficios aplicados a reservas que correspondan a períodos impositivos en los que tributaron en régimen especial, diferenciando entre aquellos que corresponden a socios residentes en España, de los que no sean residentes.
- c. Determinación de la reserva aplicada, para el supuesto de que se hayan distribuido dividendos y participaciones en beneficios con cargo a reservas

10.3. Régimen de consolidación fiscal⁷

Antes del inicio del período impositivo en que sea de aplicación este régimen, la sociedad dominante queda obligada a comunicar los acuerdos correspondientes por todas y cada una de las sociedades que integren el grupo fiscal. Es decir, la comunicación en cuestión ha de realizarse dentro del mismo período impositivo en el que se hayan adoptado los acuerdos.

10.3.1. Lugar de presentación

La comunicación del ejercicio de la opción de tributar por el régimen de consolidación fiscal tendrá que ser presentada ante la Delegación de la AEAT que corresponda al domicilio fiscal de la entidad dominante del grupo. También podrá presentarse en la Dependencia Regional de Inspección o en la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, si la sociedad representante del grupo está adscrita a estos órganos de la Admón. tributaria.

10.3.2. Contenido

La comunicación debe incluir los datos siguientes:

1. Identificación de las entidades que forman el grupo fiscal.

Si la sociedad dominante no reside fiscalmente en territorio español o se trata de establecimientos permanentes de entidades no residentes en España que tienen la condición de sociedad dominante, se exige determinar, además de la identificación de las sociedades que conforman el grupo fiscal, la identificación de la entidad no residente a la que pertenece.

2. Copia de los acuerdos por los que las entidades integrantes del grupo fiscal han optado por el acogimiento al régimen de consolidación fiscal.

Además, deberá acompañarse el documento en el que se designe a la entidad representante, si la entidad dominante no es residente en territorio español (exigido por el nuevo RIS).

3. Relación del porcentaje de participación directo o indirecto ostentado por la sociedad dominante respecto de todas y cada una de las entidades que integran el grupo fiscal, porcentaje de derechos de

⁷ Arts. 47 RIS.

voto poseídos sobre las mismas (dato exigido por el nuevo RIS) y fecha de adquisición de cada una de las participaciones.

La comunicación analizada ha de contener también la manifestación de la entidad representante de que se cumplen todos los requisitos para formar grupo a efectos de este régimen fiscal especial.

10.4. Régimen De Operaciones de Reestructuración⁸

10.4.1. Obligación de comunicación de la opción de tributación por el Régimen Especial

El contribuyente tiene la obligación de comunicar a la Administración tributaria la opción de acogimiento a este régimen especial, en el plazo comprendido en los tres meses siguientes a la fecha de la inscripción de la escritura pública en que se documente la operación realizada.

En el supuesto de que la inscripción no resultare precisa, el plazo de tres meses comienza a contarse desde la fecha de otorgamiento de la escritura pública en la que se documente la operación. En dicha escritura pública debe reflejarse obligatoriamente el ejercicio de la opción.

Si se cambiase el domicilio, el plazo de tres meses debe computarse a partir de la fecha de inscripción en el registro del Estado miembro del nuevo domicilio social que aparezca en la escritura pública o documento equivalente en que se haga constar la operación.

Sin embargo, si las operaciones de reestructuración de que se trate se efectúan por no residentes en territorio español (tanto la entidad adquirente como la sociedad transmitente), la comunicación de la opción por tributar con arreglo a este régimen especial, deberá efectuarse en el plazo previsto para la presentación de las declaraciones o autoliquidaciones correspondientes a los socios de la entidad transmitente, con la condición de que estos sí tengan la condición de residentes en territorio español.

El nuevo RIS introduce la novedad de que la comunicación ha de ser realizada por la entidad adquirente de las operaciones, excepto en el caso de que dicha sociedad no sea residente en territorio español. Siendo ello así, la preceptiva comunicación se efectuará **por la entidad transmitente**.

10.4.2. Órgano competente para la recepción de la comunicación

Según cuál sea el domicilio fiscal del sujeto obligado a presentar la comunicación o, si procede, cuál sea el domicilio del establecimiento permanente si el obligado a comunicar no reside fiscalmente en territorio español, la comunicación se dirigirá a la Delegación de la AEAT, a las Dependencias Regionales de Inspección o a la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, en el caso de que se trate de contribuyentes agregados a estas.

10.4.3. Contenido de la comunicación

Necesariamente, la comunicación que se presente ha de incluir la siguiente información:

⁸ Arts. 48 y 49 RIS.

1. Datos identificativos de las entidades que participan en la operación, detallando la operación efectuada.
2. Copia de la escritura pública en la que se haya documentado la operación.
3. En el caso de que la operación se haya realizado a través de una oferta pública de adquisición de acciones, ha de aportarse, además, una copia del correspondiente folleto informativo.
4. Indicación, en su caso, de la no aplicación del régimen fiscal especial del capítulo VII del Título VII de la LIS.

10.5. Régimen fiscal de determinados contratos de arrendamiento financiero⁹

La opción ejercitada para el acogimiento a este régimen especial ha de comunicarse a la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, antes de que finalice el período impositivo en el que se pretenda sea aplicado.

La preceptiva comunicación tendrá, al menos, el contenido siguiente:

1. Identificación del activo objeto del contrato de arrendamiento financiero.
2. Expresión de la fecha de inicio efectivo y la fecha de la finalización del período de construcción del activo.
3. Concreción de las cuantías y del momento temporal en que se satisfarán las cuotas del contrato de arrendamiento financiero.
4. Determinación de que en los activos concurren los requisitos técnicos y de diseño singulares y que no obedecen a una producción en serie.

10.6. Régimen de las entidades de tenencia de valores extranjeros¹⁰

La opción por el régimen de las ETVE ha de comunicarse a la Administración tributaria.

El régimen especial se aplicará al período impositivo que finalice con posterioridad a la comunicación, así como a los posteriores períodos que terminen antes de que se comunique a la Administración tributaria su renuncia al mismo.

10.7. Régimen de las entidades navieras en función del tonelaje¹¹

Sólo aquellas entidades con un objeto social que comprenda la explotación de buques propios o arrendados, así como la gestión técnica y de tripulación de los mismos podrán optar por la tributación en este régimen especial.

⁹ Art. 50 RIS.

¹⁰ Art. 51 RIS.

¹¹ Arts. 52 a 54 RIS.

La opción se extiende a todos los buques gestionados por la solicitante, alcanzando también a los buques que gestione posteriormente.

Además, la opción por el acogimiento a este régimen especial puede abarcar todos los buques tomados en fletamento por el peticionario. Sin embargo, para ello se exige que el tonelaje neto de estos buques no exceda el 75% del tonelaje global de la flota de la entidad o, en su caso, del grupo fiscal que tribute por este régimen. Se excluyen del régimen los buques que provoquen la superación de este límite.

Pese al carácter voluntario de la aplicación del régimen especial de las entidades navieras en función del tonelaje, su aplicación se condiciona a la petición previa del contribuyente al Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas (MHAP) y a la obtención de la autorización correspondiente.

10.7.1. Procedimiento de solicitud de aplicación del Régimen Especial

Conforme al **art. 53 RIS**, deben de tenerse presentes las cuestiones siguientes:

1. Solicitud.

La petición ha de realizarse respecto de todos los buques en explotación por las entidades del grupo fiscal, incluidos aquellos respecto de los que se lleve la gestión técnica y de tripulación.

2. Contenido de la solicitud.

Han de acompañarse a la solicitud de que se presente estos documentos:

- a. Estatutos de la entidad, o su proyecto si la sociedad todavía no se ha constituido.
- b. Para las entidades navieras ya constituidas, se exige la presentación de un certificado de inscripción de la entidad en el Registro de Buques y Empresas Navieras o en el Registro Especial de Buques y Empresas Navieras.
- c. Para las entidades navieras no constituidas, debe acompañarse el proyecto de constitución o solicitud de inscripción en los citados Registros. Esta documentación no es exigible a las entidades que efectúen totalmente la gestión técnica y de tripulación de buques.
- d. Identificación y descripción de las actividades de aquellas entidades para las que se solicita la aplicación del régimen.
- e. Acreditación, para cada buque, del título en virtud del cual se utiliza o será utilizado, o se llevará a cabo en su totalidad la gestión técnica y de tripulación de buques, del ámbito territorial en el que se llevará a cabo su gestión estratégica y comercial, de su abanderamiento y de su afectación exclusiva a las actividades fijadas en la LIS.
- f. El último balance aprobado de la entidad, si se trata de sociedades ya constituidas

- g. Demostración del valor neto contable y del valor de mercado de los buques cuya titularidad ya se tenía cuando se accedió a este régimen especial.

Si se trata de entidades no constituidas, a la solicitud se acompañará una previsión de dichos valores.

- h. en el caso de entidades que realicen en su totalidad la gestión técnica y de tripulación de buques, documento probatorio de la observancia de las prescripciones del *código CGS*, expedido en los términos establecidos en la **prescripción 13.2 del Código Internacional de Gestión y para la Seguridad de la Explotación de los buques y la prevención de la contaminación**, adoptado por la Organización Marítima Internacional mediante Resolución A 741.

3. Plazo de presentación de la solicitud.

La petición de acogimiento a este régimen fiscal especial ha de presentarse antes de la finalización del período impositivo a partir del cual vaya a desplegar eficacia el régimen especial.

Adviértase esta novedad, pues el **RIS** derogado establecía que la solicitud debía presentarse con, al menos, tres meses de antelación al inicio del período impositivo respecto del que se pretendía que tuviera efectos.

4. Competencia e instrucción.

El órgano administrativo competente para la instrucción y resolución de la solicitud corresponde a la Dirección General de Tributos (DGT), la cual puede recabar al contribuyente la aportación de los datos, informes, antecedentes y justificantes que

estime oportunos.

Además, la DGT podrá requerir a los organismos competentes un informe mediante el que se verifiquen los siguientes extremos:

- a. Existencia de una contribución efectiva a los objetivos de la política comunitaria de transporte marítimo, por lo que se refiere al nivel tecnológico de los buques en garantía de la seguridad en la navegación y la prevención de la contaminación del medio ambiente y al mantenimiento del empleo comunitario tanto a bordo como en tareas auxiliares al transporte marítimo.
- b. Actividad desarrollada por las entidades que efectúen, en su totalidad, la gestión técnica y de tripulación de buques.

La petición del citado informe determina la interrupción del plazo de resolución. El contribuyente puede, en cualquier momento del procedimiento anterior al trámite de audiencia, presentar las alegaciones y aportar los documentos y justificantes que estime pertinentes.

5. Puesta de manifiesto.

Instruido el procedimiento, y con anterioridad a la redacción de la propuesta de resolución, se ha de poner de manifiesto al contribuyente. Este dispone de un plazo de quince días para formular las alegaciones y para presentar los documentos y justificaciones que considere pertinentes.

6. Finalización.

La resolución que se dicte ha de ser necesariamente motivada, con alguno de los siguientes pronunciamientos:

- a. Autorizar el régimen de las Entidades Navieras en Función del Tonelaje, determinando el período impositivo a partir del cual surtirán efectos. La autorización se concede por un período de diez años.
- b. Desestimar la concesión del régimen de las Entidades Navieras en Función del Tonelaje.

La solicitud deberá resolverse en el plazo de tres meses contados desde la fecha en que la solicitud haya sido presentada ante la DGT o, en su caso, a contar desde la fecha de subsanación de la misma a requerimiento de dicho órgano, transcurrido el cual puede entenderse denegada.

Si transcurriera el plazo referido sin que el MHAP resuelva de manera expresa, ha de entenderse que queda desestimada. En consecuencia, el contribuyente no podrá aplicar este régimen especial, pudiendo –es obvio– interponer los recursos correspondientes contra la resolución de desestimación expresa o presunta.

7. Prórrogas.

Habida cuenta que la aplicación del régimen especial se limita legalmente a un período de diez años, si, posteriormente, el contribuyente desea continuar aplicándolo, ha de solicitar su prórroga por un período adicional de otros diez años más.

La solicitud de dicha prórroga se somete a los requisitos generales. En consecuencia, la solicitud de prórroga debe presentarse antes de la finalización del período impositivo respecto del que se pretende que tenga efectos.

Adviértase que el **anterior RIS¹²** exigía la presentación de la solicitud de prórroga con tres meses, como mínimo, de antelación al comienzo del período impositivo de aplicación del régimen especial.

8. Inclusión de nuevos buques en el régimen especial.

12 **Real Decreto 1777/2004**, de 30 de julio, por el que se aprueba el **Reglamento del Impuesto sobre Sociedades**, vigente hasta el 12 de julio de 2015.

En el hipotético caso de que con posterioridad a la concesión de una autorización, el sujeto pasivo adquiriera, arrendara, tomara en fletamento, o gestionara en su totalidad otros buques que reúnan los requisitos del régimen, tendrá que presentar, según se ha descrito más arriba, una nueva solicitud en relación a estos buques.

La autorización adicional se concederá por el período temporal de vigencia que quede a la autorización inicial del régimen especial.

10.7.2. Renuncia al régimen (art. 54 RIS)

El contribuyente podrá renunciar a la aplicación del régimen especial.

Para ello, la renuncia tendrá que presentarse antes de que finalice el período impositivo respecto del que se pretende que tenga efectos.

Obsérvese que el **RIS derogado** exigía su presentación con, al menos, tres meses de antelación al inicio del período impositivo de aplicación del régimen especial. Durante los cinco años siguientes a la fecha indicada no se podrá solicitar una nueva aplicación del régimen especial.

10.7.3. Incumplimiento del régimen (art. 54 Ris).

La aplicación del régimen especial se condiciona a la observancia de ciertos requisitos. Tales exigencias se refieren unas veces al propio buque (localización de su gestión, actividad a la que se afecta, etc.). En otras ocasiones, los requisitos se imponen al propio contribuyente (por ejemplo, aplicación del régimen a la totalidad de los buques, contabilidad desglosada por buques y actividades, y otros). El incumplimiento de los requisitos exigidos provoca las consecuencias siguientes:

1. Cese de los efectos de la autorización para aplicar el régimen especial.
2. Pérdida de la totalidad de los beneficios fiscales disfrutados hasta entonces por la entidad contribuyente.

Además, la pérdida de la aplicación del régimen conlleva la regularización de la situación tributaria del contribuyente. En consecuencia, para el período impositivo en el que se produzca el incumplimiento de los requisitos, la entidad deberá ingresar, junto con la cuota de tal período impositivo, las cuotas íntegras correspondientes a las cuantías que tendrían que haberse ingresado aplicando el régimen general del IS, para todos los períodos impositivos a los que resultó aplicable la autorización, amén de los intereses de demora, recargos y sanciones correspondientes.

3. Durante, al menos, cinco años, la entidad no podrá formular una nueva petición de acogimiento al régimen especial.

10.8. Partidos políticos¹³

10.8.1. Explotaciones económicas propias de los partidos políticos exentas deL IS (art. 55 RIS).

Los partidos políticos deberán formular solicitud dirigida al Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT con anterioridad a la finalización del periodo impositivo en que deba surtir efectos para gozar de la exención prevista en el **art. 10 Dos d) Ley Orgánica 8/2007**, de 4 de julio, **sobre financiación de los partidos políticos**.

Acompañando al escrito de solicitud preceptivo, el partido político aportará una copia simple de la escritura de constitución y estatutos, certificado de inscripción en el Registro de Partidos Políticos del Ministerio de Interior así como, memoria, con exposición y justificación de que las explotaciones económicas para las que pide la exención coinciden con su propia actividad.

En este sentido, se considerará que las explotaciones económicas concuerdan con la actividad propia del partido político si:

1. Contribuyen directa o indirectamente a la consecución de sus fines.
2. Si el disfrute de la exención no distorsiona la competencia respecto de empresas que desarrollen igual actividad.
3. Si la actividad se realiza en condiciones de igualdad a colectividades genéricas de personas.

Se considerará que el partido político no cumple este requisito si los promotores, afiliados, compromisarios y miembros de sus órganos de dirección y administración, y los cónyuges o parientes hasta el cuarto grado inclusive de cualquiera de ellos, son los destinatarios principales de la actividad o se benefician de condiciones especiales para utilizar sus servicios.

El conocimiento y resolución motivada de la exención solicitada incumbirá al órgano de la AEAT correspondiente conforme a sus normas de estructura orgánica. La concesión de la exención quedará condicionada, a la concurrencia en todo momento, de las condiciones y requisitos previstos en la **Ley Orgánica 8/2007** y en el precepto que se analiza.

En el caso de que el órgano administrativo competente no haya notificado la resolución en un plazo de 6 meses desde su presentación, habrá de considerarse otorgada la exención.

Concedida la exención al partido político solicitante, no habrá de repetirse su petición para la aplicación a los periodos impositivos subsiguientes, excepto que las circunstancias que justificaron su concesión o la normativa aplicable se modifiquen.

¹³ Arts. 55 y 56 RIS.

El partido político habrá de comunicar al **órgano de la AEAT que resulte competente** con arreglo a sus normas de estructura orgánica cualquier modificación de relevancia respecto de las condiciones o requisitos exigibles para la aplicación de la exención.

Conviene destacar que el **RIS derogado** exigía la comunicación de la solicitud al Departamento de Gestión Tributaria.

El órgano administrativo competente podrá declarar, previa audiencia del partido político en un plazo de 10 días, si es o no procedente la continuación de la aplicación de la exención. Se procederá del mismo modo si la Administración tributaria advierte la modificación de las condiciones o los requisitos para la aplicación de la exención.

Si los requisitos exigidos para la aplicación de esta exención se incumplen por el partido político, se perderá el derecho a su aplicación desde el propio período impositivo en que se produzca el incumplimiento.

Con objeto de posibilitar el debido control de la actividad económico-financiera de los partidos políticos, la AEAT comunicará al Tribunal de Cuentas las solicitudes de exención presentadas y su resultado.

10.8.2. Acreditación por los partidos políticos de la exclusión de la obligación de retener o ingresar a cuenta respecto de las rentas exentas (art. 56 RIS).

La acreditación por los partidos políticos a efectos de la exclusión de la obligación de retener o ingresar a cuenta a que se refiere el **art. 11.Dos Ley Orgánica 8/2007**, se realizará mediante un certificado expedido por el **órgano competente de la AEAT que corresponda** con arreglo a sus normas de estructura orgánica (el Departamento de Gestión Tributaria, en el **RIS derogado**).

El certificado referido se extenderá previa solicitud del partido político. A la petición habrá de adjuntarse una copia del certificado de inscripción en el Registro de Partidos Políticos del Ministerio del Interior.

En el certificado en cuestión se expresará su plazo de vigencia, el cual comprenderá desde el día de su emisión hasta la finalización del período impositivo en curso del solicitante.



El ordenamiento jurídico europeo. Fuentes y principios generales con especial referencia al Derecho Tributario

Antonio Martínez Lafuente

Abogado del Estado. Doctor en Derecho y
Vicepresidente de la Sección¹

Resumen

Con la incorporación de España a la Unión Europea aparece un Derecho nuevo, el Derecho de la Unión Europea que ha comportado la toma en consideración de nuevos principios rectores del Ordenamiento Jurídico. El presente trabajo versa sobre las fuentes del Derecho Comunitario, tanto las originarias o Derecho Primario, como las derivadas o Derecho Secundario, con especial referencia al Reglamento y la Directiva. Completa el sistema de fuentes los principios generales del Derecho, algunos de ellos con especial incidencia en el ámbito tributario, los cuales son analizados a la luz de la Jurisprudencia del TJUE.

Abstract

With the addition of Spain to the European Union a new law, European Union law that has led to the consideration of new guiding principles of the legal system appears. This paper deals with the sources of Community law, both the original or primary law, such as those derived or secondary law, with particular reference to the Regulation and the Directive. Complete system sources the general principles of law, some of them with special emphasis on taxation, which are analyzed in the light of the ECJ case law.

Palabras clave

Unión Europea, fuentes del Derecho, principios

Keywords

European Union, sources of law, principles of law.

¹ REAL ACADEMIA DE JURISPRUDENCIA Y LEGISLACIÓN. Sección de Derecho Financiero y Tributario

Sumario

1. Introducción
2. Fuentes del Derecho
 - 2.1. Los Tratados
 - 2.2. El Reglamento
 - 2.3. La Directiva
 - 2.4. El efecto directo
 - 2.5. La primacía
3. Los principios generales
 - 3.1 Principio de seguridad jurídica
 - 3.2 Principio de protección de la confianza legítima
 - 3.3 Principio de proporcionalidad
 - 3.4 Principio de no discriminación
 - 3.5 Principio de efectividad
 - 3.6 Principio de equivalencia
 - 3.7 Principio de cooperación
 - 3.8 Principio general de aplicación de oficio del Derecho de la Unión Europea
 - 3.9 Principio de prohibición de abuso de derecho
 - 3.10 Principio de coherencia del Sistema Tributario
 - 3.11 Principio de neutralidad fiscal
 - 3.12 Principio de respeto del derecho de defensa
 - 3.13 Principio de “non bis in idem”

1. Introducción

Es un hecho notorio que la incorporación de España a la Unión Europea, constituye un destacado acontecimiento, desde que la Ley Orgánica 10/1985, de 2 de Agosto, autorizó la Adhesión hasta que por las leyes más recientes se han incorporado a nuestro Ordenamiento Jurídico la reforma de los Tratados Fundacionales y en particular los de Maastricht (1992), Amsterdam (1997), Niza (2000), y Lisboa (2007).²

Pero junto a la puesta en funcionamiento de las libertades comunitarias, relacionadas con las personas y capitales, lo más destacado es la aparición de un Derecho nuevo, punto de referencia obligado de todos los juristas que nos dedicamos al estudio y aplicación de esta disciplina, que como todas, ha de contemplarse siempre en su carácter dinámico, lo cual significa una referencia obligada a los aspectos procesales relacionados con aquel.

La aparición del Derecho de la Unión Europea, ha comportado la toma en consideración de nuevos principios rectores del Ordenamiento Jurídico, hoy en día asumidos en su cabal comprensión por las soluciones definitivas.

La ejecución del Derecho Comunitario es un elemento constitutivo de la propia integración europea. La especificidad del Ordenamiento Comunitario no radica tanto en su origen, en cuanto que las Comunidades Europeas son organizaciones internacionales constituidas por Estados, como en los procedimientos especiales de aplicación. El modelo de ejecución elegido en la Unión Europea es preferentemente descentralizado de modo que se encomienda básicamente a las autoridades nacionales la misión de asegurar la ejecución normativa y administrativa del Derecho Europeo.

El Derecho de la Unión Europea, calificado como Ordenamiento Jurídico propio, fue asumido tempranamente por el Tribunal Supremo que en Sentencia de 30 de Noviembre de 1990, expuso:

«Como advirtió hace más de un cuarto de siglo el TJCE, los Tratados Fundacionales de ésta, en su triple aspecto, han configurado un Ordenamiento Jurídico propio que a su vez es asumido por los sistemas de los Estados miembros, a diferencia de lo que venía sucediendo en los demás pactos internacionales (Sentencia de 15 Julio 1984, caso Costa-Enel). En consecuencia ese Derecho originario o primario actúa con una función constitucional y de tales normas fundamentales derivan a su vez otras, trabadas en una estructura coherente jerarquizada, que se ofrecen en el art. 189 del Tratado. A tal efecto, esta Sala puso ya de relieve, hace 4 años, en su Sentencia 28 Abril 1987, que el Derecho Comunitario Europeo tenía, eficacia directa y carácter prevalente en virtud de la cesión parcial de soberanía que supone la adhesión de España a la Comunidad, autorizada por la Ley Orgánica 10/1985, de 2 de Agosto, en cumplimiento del art. 93 CE de la Constitución Española, hecho a la medida para esta circunstancia».

2. Las fuentes del Derecho

Cualquier aproximación al Ordenamiento Jurídico de la Unión Europea ha de hacer referencia a las fuentes del Derecho; el art. 288 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea dispone que:

2 Sobre los Tratados mencionados en el texto me remito a lo expuesto por Díez Moreno, en "Manual de Derecho de la Unión Europea". Editorial Civitas- Thomson Reuters, Quinta Edición (2009).

“Para ejercer las competencias de la Unión, las instituciones adoptarán reglamentos, directivas, decisiones, recomendaciones y dictámenes.

El reglamento tendrá un alcance general. Será obligatorio en todos sus elementos y directamente aplicable en cada Estado miembro.

La directiva obligará al Estado miembro destinatario en cuanto al resultado que deba conseguirse, dejando, sin embargo, a las autoridades nacionales la elección de la forma y de los medios.

La decisión será obligatoria en todos sus elementos. Cuando designe destinatarios, sólo será obligatoria para éstos.

Las recomendaciones y los dictámenes no serán vinculantes.”

A estas fuentes del Derecho procede añadir:

- Por un lado los Tratados, tanto el de la Unión Europea, como el de Funcionamiento de la Unión Europea, así como el de Adhesión de España que autorizó la Ley Orgánica 10/1985, de 2 de Agosto, ya citada, en aplicación de lo dispuesto en el art. 93 de la Constitución, a lo que cabe añadir la Ley 25/2014, de 27 de Noviembre, de Tratados y otros Acuerdos Internacionales, en cuyo preámbulo se expone:

“Igualmente la pertenencia de España a la Unión Europea tiene profundas repercusiones en el ámbito de la celebración de tratados internacionales y otros acuerdos internacionales. No en vano la Unión goza de personalidad jurídica propia y de amplias competencias en materia exterior, lo cual se traduce en la posibilidad de celebrar acuerdos internacionales con países terceros u organizaciones internacionales. Dichos acuerdos vinculan tanto a las instituciones de la Unión como a los Estados miembros y son de dispar naturaleza según sea la competencia de la Unión sobre la que se base. Pueden existir, por tanto, acuerdos que celebre solo la Unión con un país tercero o una organización internacional, sin participación alguna de los Estados miembros, si la Unión goza de competencia exclusiva para ello. Pero pueden existir acuerdos en los que, junto a la Unión, participen también los Estados miembros, si se trata de competencias compartidas; precisamente por este motivo, ha surgido la peculiar categoría de los *acuerdos mixtos*. A su vez, según sea su contenido, naturaleza y finalidad, existe una amplia variedad de posibilidades de acuerdos: acuerdos de asociación, acuerdos comerciales, acuerdos de adhesión, entre otros. Se trata, en cualquier caso, de un ámbito específico en el que el tratamiento jurídico que dé cada Estado miembro exige también unas especificidades y una flexibilidad que permita asumir las peculiaridades derivadas de la pertenencia a un proceso de integración de carácter supranacional.”

- Y por otro lado el “soft law” definido como: *“Reglas de conducta que, en principio, no tienen fuerza jurídica vinculante pero que no obstante pueden tener efectos prácticos.”*³

Dentro de ellos la doctrina alemana ha distinguido entre “formas no rígidas de gobernación” (*weiche Steuerungsformen*) entre las que se incluirían los actos atípicos y “actos jurídicos formales” (*formelle Rechtshandlungen*) que comprende tanto las Recomendaciones como los Dictámenes, expresamente enumerados por los Tratados en el cuadro de Fuentes del Derecho.

Desde la incorporación de España a las Comunidades Europeas se integró en el Ordenamiento español un sistema normativo autónomo, dotado de un régimen de aplicabilidad específico, basado en el principio de prevalencia de sus disposiciones propias frente a cualesquiera del orden interno con las que pudieran entrar en contradicción

Pero no toda invocación al respecto alcanza su efecto, pues como expuso el Tribunal Constitucional en su Sentencia de 4 de Diciembre de 2014:

“No se aprecia traza de inseguridad jurídica en la reforma estatutaria objeto de este recurso, sin que las recomendaciones invocadas por los recurrentes, de la Comisión Europea para la Democracia por el Derecho (Comisión de Venecia), puedan matizar esta conclusión. No es sólo, en efecto, que tales directrices y recomendaciones no pueden constituirse en canon de nuestro enjuiciamiento, sino que, incluso, la transcrita en este motivo del recurso aconseja una «estabilidad del Derecho electoral» en ámbitos no afectados, en absoluto, por la Ley Orgánica 2/2014.”

Además y existiendo diversas lenguas⁴ en el seno de la Unión ha de procederse conforme indica la Sentencia del Tribunal de Justicia de 26 de Septiembre de 2013 a cuyo tenor:

3 La definición es de Francis Suiden; tomo la referencia del estudio de Da Silva Ochoa “Tribunales nacionales y ayudas de Estado en la Unión Europea”, en “Noticias de la Unión Europea”, nº 324 (2012) págs. 73 y siguientes; por su parte el Profesor Alonso García los denominó “actos vinculantes atípicos”; véase su estudio “El soft law comunitario”, en “Revista de Administración Pública” nº 154 (2001); véase asimismo “El soft law en el sistema fiscal español” de Alarcón García, en “Noticias de la Unión Europea” nº 297(2009) pág. 69 y siguientes, así como “La autoridad del Derecho y la naturaleza del soft law” del Profesor Sarmiento Ramírez-Escudero, en “Cuadernos de Derecho Público”, nº 28 (2006), donde expone: “El soft law es una fuente del Derecho cuya base ontológica está basada en un mandato de optimización. Se trata de un sector del ordenamiento que exige de sus destinatarios un cumplimiento en grado, sea cual sea su manifestación. El reverso de esta moneda lo encontramos en el hard law, cuya base ontológica no se caracteriza por exigir mandatos de optimización, sino mandatos taxativos.”

4 Me remito a lo expuesto por la Profesora Villar Ezcurra, bajo el epígrafe “El problema del plurilingüismo”, en su obra “Las Disposiciones aclaratorias en la práctica jurídica. Análisis crítico de su aplicación en el Derecho Público español y comunitario”. Editorial Cedecs (1996); acerca del uso del latín en el TJUE y de la relevancia de esa lengua en la creación progresiva de un Derecho común europeo, MASSON, Antoine, y DUPARC portier, Pascale, “Usages et réflexivité du latin a la Court de Justice des Communautés européennes”, RTDE, 2007, 4. Se destaca, en particular, que dicho uso es más frecuente en las observaciones de las partes y en las conclusiones de los Abogados Generales que en las sentencias del Tribunal, que se muestra prudente en este aspecto. Un buen ejemplo en el asunto “Tacconi” sentencia de 17.9.2002, asunto C-334/00: el Abogado General Geelhoed utiliza las expresiones “accessorium principale”, “actor sequitur forum rei”, “neminem laedere” y “culpa in contrahendo”, esta última usada también por una de las partes (ap. 28, 31, 49 y 60 y nota 4), véase: “La hermenéutica en Derecho Internacional Privado”, del Profesor Ezquerro Ubero, en Icade, Revista Cuatrimestral de las Facultades de Derecho y de Ciencias Económicas y Empresariales nº 82 (2011) págs. 171 y siguientes.

“De ello se desprende que, contrariamente a lo afirmado por la Comisión, no puede prevalecer una interpretación puramente literal del régimen especial de las agencias de viajes basada en el texto de una o varias versiones lingüísticas, prescindiendo de las demás. Según reiterada jurisprudencia las disposiciones del Derecho de la Unión deben ser interpretadas y aplicadas de modo uniforme a la luz de las versiones de todas las lenguas de la Unión. En caso de divergencia entre las distintas versiones lingüísticas de una disposición de la Unión, la norma de que se trate debe interpretarse en función de la estructura general y de la finalidad de la normativa en que se integra (Sentencia de 8 de Diciembre de 2005, Jyske Finans, C-280/04, Rec.p.I-10683, apartado 31.”

En fin, los principios generales del derecho a los que se aludirá más adelante y con carácter extenso, completan el sistema de fuentes del Derecho⁵ a las que se alude expresamente en algún texto legal, como acontece con la Ley 58/2003, de 17 de Diciembre, General Tributaria, en cuyo artículo séptimo se dispone que:

“1.- Los tributos se regirán:

- c) Por las normas que dicte la Unión Europea y otros Órganos internacionales o supranacionales a los que se atribuye el ejercicio de competencias en materia tributaria de conformidad con el artículo 93 de la Constitución.”⁶

2.1. Los Tratados

En relación con dichas normas de Derecho originario, la Sentencia del Tribunal Constitucional 100/2012, de 8 de Mayo expone:

“El art. 93 del texto constitucional «opera como bisagra mediante la cual la Constitución misma da entrada en nuestro sistema constitucional a otros ordenamientos jurídicos a través de la cesión del ejercicio de competencias», es decir, es el «soporte constitucional básico de la integración de otros ordenamientos con el nuestro, a través de la cesión del ejercicio de competencias derivadas de la Constitución, ordenamientos llamados a coexistir con el Ordenamiento interno, en tanto que ordenamientos autónomos por su origen» (DTC 1/2004, de 13 de Diciembre, F. 2). Por este motivo, «[l]a adhesión del Reino de España a la hoy Unión Europea se ha instrumentado en efecto a través del art. 93 de nuestra Constitución», que es «el fundamento último de nuestra incorporación al proceso de integración europea y de nuestra vinculación al Derecho comunitario» (DTC 1/2004, de 13 de Diciembre, F. 2). Y puesto que con la incorporación a la Comunidad Económica Europea el Estado español estaba cediendo el ejercicio de competencias a favor

5 El sistema de fuentes ha de completarse con las Decisiones- Marco en materia de libertad, seguridad y justicia; a ello se refirió el Auto del Tribunal Constitucional 86/2011, de 9 de Junio que suscitó cuestión prejudicial de interpretación de la Decisión Marco 2002/584/JAI, en la redacción procedente de la Decisión Marco 2009/299/JAI; a ello se ha referido el Profesor Díez-Hochleinter en “Diálogo Constitucional con el Tribunal de Justicia de la Unión”, en la Revista OTROSI del Colegio de Abogados de Madrid nº 13 (2013); sobre ello se pronunciaron la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 26 de Febrero de 2013, y la Sentencia del Tribunal Constitucional de 13 de Febrero de 2014.

6 Sobre el indicado precepto véase lo expuesto por Plaza Jabat en “Las fuentes del Ordenamiento Tributario”, integrante de la obra por mí dirigida “Estudios sobre la nueva Ley General Tributaria (Ley 58/2003, de 17 de Diciembre). Homenaje a D. Pedro Luís Serra Contreras” Instituto de Estudios Fiscales (2003), así como “Sistema de fuentes del Derecho Tributario en el contexto del Ordenamiento Jurídico comunitario. Derecho Comunitario originario. Principios generales y valores jurídicos superiores. Valor normativo. Particular referencia a las libertades comunitarias y las cláusulas generales antiabuso”, del Profesor Palao Taboada, en “Foro Sainz de Bujanda: Ley General Tributaria y Derecho Comunitario”, Documentos del Instituto de Estudios Fiscales nº 2 (2009).

de una organización internacional del cual derivan normas obligatorias para España, su adhesión exigía necesariamente la autorización previa de las Cortes Generales por Ley Orgánica ex art. 93 CE, como así se hizo, primero, por la Ley Orgánica 10/1985 de 2 de Agosto 1985, de autorización para la adhesión de España a las Comunidades Europeas («BOE» núm. 189, de 8 de Agosto), luego por la Ley Orgánica 4/1986 de 26 de Noviembre, por la que se autoriza la ratificación por España del Acta única europea («BOE» núm. 288, de 2 de Diciembre), y, finalmente y en lo que ahora interesa, por la Ley Orgánica 10/ 1992 de 28 de Diciembre, por la que se autoriza la ratificación por España del Tratado de la Unión Europea («BOE» núm. 312, de 29 de Diciembre).

Una vez prestado el consentimiento por el Estado español, previa autorización de las Cortes en tal sentido, las normas emanadas de aquella institución internacional no sólo obligan a España con su sola publicación en el «Diario Oficial de las Comunidades Europeas», sino que, además, «la operación de cesión del ejercicio de competencias a la Unión europea y la integración consiguiente del Derecho comunitario en el nuestro propio imponen límites inevitables a las facultades soberanas del Estado», aceptables siempre que «el Derecho europeo sea compatible con los principios fundamentales del Estado social y democrático de Derecho establecido por la Constitución nacional», esto es, siempre que sea respetuoso con «la soberanía del Estado, de nuestras estructuras constitucionales básicas y del sistema valores y principios fundamentales consagrados en nuestra Constitución» (DTC 1/2004, de 13 de Diciembre, F. 4). De esta manera, aquella operación de cesión comporta «una determinada limitación o constricción, a ciertos efectos, de atribuciones y competencias de los poderes públicos españoles (limitación de “derechos soberanos”, en expresión del Tribunal de Justicia de las Comunidades, caso Costa/Enel, Sentencia de 15 de Julio de 1964)» (DTC 1/1992, de 1 de Julio, F. 4). Aunque sin olvidar que «[l]a supremacía de la Constitución es, pues, compatible con regímenes de aplicación que otorguen preferencia aplicativa a normas de otro Ordenamiento diferente del nacional siempre que la propia Constitución lo haya así dispuesto, que es lo que ocurre exactamente con la previsión contenida en su art. 93, mediante el cual es posible la cesión de competencias derivadas de la Constitución a favor de una institución internacional así habilitada constitucionalmente para la disposición normativa de materias hasta entonces reservadas a los poderes internos constituidos y para su aplicación a éstos» (DTC 1 /2004, de 13 de Diciembre, F. 4). Así, desde la incorporación de España a las Comunidades Europeas «se integró en el Ordenamiento español un sistema normativo autónomo, dotado de un régimen de aplicabilidad específico, basado en el principio de prevalencia de sus disposiciones propias frente a cualesquiera del orden interno con las que pudieran entrar en contradicción» (DTC 1/2004, de 13 de Diciembre, F. 4).”

Sin embargo ello no quiere significar que se haya dado a las normas de Derecho europeo el rango o naturaleza de normas constitucionales, pues como indica la Sentencia del Tribunal Constitucional de 18 de Diciembre de 2014:

“Ahora bien, aunque esa vinculación, «instrumentada, con fundamento del art. 93 CE, en el Tratado de adhesión» [STC 64/1991, de 22 de Marzo, FJ 4 a)], es «el fundamento último de nuestra incorporación al proceso de integración europea y de nuestra vinculación al Derecho comunitario» (DTC 1/2004, de 13 de Diciembre, FJ2; y STC 100/2012, de 8 de Mayo, FJ7), sin embargo, “no significa que por mor del art. 93 se haya dotado a las normas del Derecho comunitario europeo de rango y fuerza constitucionales” (SSTC 28/1991, de 14 de febrero, FJ4, 64/1991 de 22 de Marzo, FJ4 a); y 134/2011, de 20 de Julio, FJ6, ni que el Derecho comunitario, originario o derivado, constituya canon de la constitucionalidad de las normas con rango de ley (SSTC 235/2000, de 5 de Octubre, FJ 11; 12/2008, de 29 de Enero, FJ 2; y 136/2011, de 13 de Septiembre, FJ 12; y en sentido parecido, SSTC 49/1988, de 22 de Marzo, FJ 14; y 28/1991,

de 14 de Febrero, FJ 5). Sí implica, por el contrario, con carácter general, que los Estados miembros no sólo adoptarán «todas las medidas generales o particulares apropiadas para asegurar el cumplimiento de las obligaciones derivadas de los Tratados o resultantes de los actos de las instituciones de la Unión.» (art.4.3 TUD), sino también «todas las medidas de Derecho interno necesarias para la ejecución de los actos jurídicamente vinculantes de la Unión» (art. 291.1 TFUE) y, a título particular, que «los Estados miembros coordinarán sus políticas económicas en el seno de la Unión» (art. 5.1 TFUE). Se trata, a fin de cuentas, de «la obligación de cumplimiento de las normas del Derecho comunitario» (STC 141/1993, de 22 de abril, FJ 6 g)], con fundamento en «el principio de cooperación leal entre la Unión Europea y los Estados miembros» (STC 1/2012, de 13 de enero, FJ 12; y art. 4.3 TUE)."

2.2. El Reglamento

A tenor de lo que se dispone en el ya citado artículo 288 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea:

"El Reglamento tendrá un alcance general, será obligatorio en todos sus elementos y directamente aplicable en cada Estado miembro".

Se ha expuesto por la doctrina que "El Reglamento es el acto normativo típico de la Unión, pero su aplicabilidad directa y su bien asentado efecto directo vertical y horizontal hacen que genere pocas discusiones sobre su naturaleza."⁷

Precisamente por lo expuesto no existe doctrina jurisprudencial abundante sobre esta fuente del Derecho, a diferencia de lo que acontece con las Directivas; pero esto dicho procede hacer alusión a la:

- Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 7 de Febrero de 1973 en la que se expone:

"El Reglamento es un tipo de norma tendencialmente autosuficiente, esto es no requiere de ninguna medida (legislativa, administrativa o judicial) para producir sus efectos"⁸

7 Así lo entiende el Profesor López Escudero, en "El Derecho de la Unión Europea visto por el Abogado General. Homenaje a Dámaso Ruiz-Jarabo Colomer a través de sus conclusiones", Editorial Iustel (2013) pag.26; además me remito a lo que expuse en "Los Reglamentos Comunitarios en la doctrina del Tribunal Constitucional italiano", "Noticias CEE" nº 12 (1986) pags. 76 y siguientes; sobre los Reglamentos en materia aduanera y su control jurisdiccional, el preámbulo de la Ley 34/2015 de 21 de Septiembre, tiene declarado: "Se reconoce la existencia de normas específicas en materia aduanera derivadas directamente del Derecho de la Unión Europea, que primarán sobre lo establecido en la Ley 58/2003, de 17 de Diciembre, General Tributaria, especificándose, por su especial relevancia, entre otras, las referidas al carácter de las liquidaciones y a los plazos de resolución, debiendo significarse, especialmente, las que atañen a determinadas especialidades en la revisión de los actos de aplicación de los tributos integrantes de la deuda aduanera como consecuencia de la distribución de competencias entre los órganos nacionales y la Comisión en materia aduanera."

8 Me remito a lo expuesto por Calatayud Prats en "El principio de reserva de ley tributaria y el Derecho Comunitario. Comentario a la Sentencia 100/2012, del Tribunal Constitucional," en "Revista General de Derecho Europeo" nº 30 (2013), quien sobre el tema analizado concluye que "El Reglamento comunitario tiene la virtualidad suficiente para cubrir la reserva de ley tributaria, dado que la posibilidad de que la misma materia sea regulada a través de una Ley es inexistente o, todo lo más insignificante"; véase asimismo "La calificación registral en los reglamentos comunitarios", de Fernández-Tresguerres, en Iuris, Diciembre de 2014.

2.3. La Directiva

También quedó anteriormente expuesto que:

“La Directiva obligará al Estado miembro destinatario en cuanto al resultado que deba conseguirse, dejando, sin embargo a las Autoridades nacionales la elección de la forma y los medios.”

La Directiva obliga a la labor de transposición del contenido de la misma al Derecho interno de cada Estado con las discrepancias que puedan surgir al respecto derivadas de un defectuoso traslado o de no haberlo hecho en plazo.

Por ello se dice que la obligación de los Estados miembros, derivada de una Directiva, de alcanzar el resultado que ésta prevé, así como su deber de adoptar todas las medidas generales o particulares apropiadas para asegurar el cumplimiento de dicha obligación, se impone a todas las autoridades de los Estados miembros y entre ellas se deben incluir las autoridades judiciales.

Así lo tienen afirmado las Sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 10 de Abril de 1984, caso Von Colson y Kamann, C-14/83, apartado 26 y de 19 de Enero de 2010, caso Küçükdeveci⁹, C-555/07, apartado 46, o de 21 de Octubre de 2010, caso Antonino Accardo, C-227/09, apartado 49.

Aún más, ante una situación en la que no se haya adaptado el Derecho nacional a una Directiva es preciso recordar que una jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea uniforme, reiterada y de plena vigencia y en conexión con nuestro caso impone al Juez nacional que al aplicar el Derecho nacional ¹⁰, ya sean disposiciones anteriores o posteriores a la Directiva, haga todo lo posible, a la luz del tenor literal y de la finalidad de la misma, para, al efectuar dicha interpretación, alcanzar el resultado a que se refiere la Directiva y de esa forma atenerse al artículo 189.3 del Tratado de la CCE, que actualmente es el artículo 249.3.

9 Véase: “La Sentencia Küçükdeveci y los principios de primacía y efecto directo (STJUE, de 19 de Enero de 2010, Autos, C-555/07” de la Profesora Marie-José Garot, en “Noticias de la Unión Europea”, nº 315 (2011).

10 Tomo las referencias del estudio de Barciela Pérez “El efecto directo de las Directivas en las relaciones entre particulares”, en “Noticias de la Unión Europea”, nº 304 (2010) pág. 5 y siguientes; además me remito a Ordóñez Solís y a su estudio “Los jueces españoles y la aplicación del Derecho de la Unión Europea (o como ha aumentado el poder los jueces y de cómo se ha transformado el procedimiento judicial español)” en “Noticias de la Unión Europea” nº 315 (2011) pág.4 y siguientes; como expone la Sentencia del Tribunal Constitucional de 2 de Julio de 2012: “En tercer lugar, y como consecuencia de todo lo anterior, los Jueces y Tribunales ordinarios de los Estados miembros, al enfrentarse con una norma nacional incompatible con el Derecho de la Unión, tienen la obligación de inaplicar la disposición nacional, ya sea posterior o anterior a la norma de Derecho de la Unión (véanse, entre otras, las Sentencias de 9 de marzo de 1978, asunto *Simmenthal*, 106/77, Rec. p. 629, apartado 24; de 22 de Junio de 2010, asunto *Melki y Abdeli*, C-188/10 y C-189/10, Rec. p. 1-5667, apartado 43; y de 5 de octubre de 2010, asunto *Elchinov*, C-173/09, apartado 31). Esta obligación, cuya existencia es inherente al principio de primacía antes enunciado, recae sobre los Jueces y Tribunales de los Estados miembros con independencia del rango de la norma nacional, permitiendo así un control desconcentrado, en sede judicial ordinaria, de la conformidad del Derecho interno con el Derecho de la Unión Europea [véanse las Sentencias de 17 de diciembre de 1970, asunto *Internationale Handelsgesellschaft*, 11/70, Rec. p. 1125, apartado 3; y de 16 de diciembre de 2008, asunto *Michaniki* (C-213/07, Rec. p. 1-9999, apartados 5 y 51)]. Esta facultad de inaplicación se ha extendido también a las Administraciones públicas, incluidos los organismos reguladores (véanse las Sentencias de 22 de junio de 1989, asunto *Costanzo*, 103/88, Rec. p. 1839, apartados 30 a 33; y de 9 de septiembre de 2003, asunto *CIF*, C-198/01, Rec. p. 1-8055, apartado 50)”; sobre dicha Sentencia, véase asimismo el estudio de la Profesora Garot “¿Una nueva relación entre el Tribunal Constitucional español y el Derecho de la Unión Europea?. A propósito de la Sentencia del Tribunal Constitucional 145/2012, de 2 de Julio”, en working paper IE Law School; además el Tribunal Constitucional se ha ocupado, sobre la posibilidad de transponer una Directiva Comunitaria por Decreto-Ley, Sentencia de 13 de Enero de 2012, y sobre el desarrollo de Directivas Comunitarias por vía reglamentaria, Sentencia de 7 de Octubre de 2014.

La obligación de interpretar el Derecho interno de acuerdo con el Derecho comunitario se fundamenta en el principio de primacía

Así lo proclaman, por todas, las Sentencias de 13 de Noviembre 1990, caso *Marleasing*, C-106/89, apartado 8; 16 de Diciembre 1993, caso *Wagner Miret*, C-334/92, apartado 20, 14 de Julio de 1994, caso *Faccini Dori*, C-91/92, apartado 26, 27 de Junio de 2000, Océano Grupo Editorial y Salvat Editores, asuntos acumulados C-240/98 a C-244/98, en su Apdo.30.

Pero con independencia de ello, las Directivas pueden ser objeto de invocación ante los Tribunales de Justicia, pues es doctrina reiterada del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, vgr. Sentencia de 17 de Junio de 2009, que en todos los casos en que las disposiciones de una Directiva, desde el punto de vista de su contenido, sean incondicionales y suficientemente precisas, los particulares están legitimados para invocarlas ante los órganos jurisdiccionales nacionales contra el Estado, ya sea cuando éste haya adaptado el Derecho nacional a la Directiva dentro de los plazos señalados, o bien cuando haya hecho una adaptación incorrecta (véanse, en particular, las Sentencias de 19 de Noviembre de 1991 (TJCE 1991, 296), *Francovich* y otros, C-6/90 y C-9/90, Rec.p.I-5357, apartado 11; de 11 de Julio de 2002, *Marks & Spencer*, C-62/00, Rec.p.1-6325, apartado 25, y de 5 de Octubre de 2004 (TJCE 2004, 272), *Pfeiffer* y otros, C-397/01 a C-403/01, Rec.p. 1-8835, apartado 103.)"

Resume la anterior doctrina la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 15 de Mayo de 2014, en el sentido siguiente:

"Es preciso recordar que, según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, en todos aquellos casos en que las disposiciones de una directiva resulten, desde el punto de vista de su contenido, incondicionales y suficientemente precisas, los particulares están legitimados para invocarlas ante los órganos jurisdiccionales nacionales contra el Estado, bien cuando éste no adapte el Derecho nacional a la directiva dentro de los plazos señalados, bien cuando haga una transposición incorrecta de ésta (véanse las sentencias *Pfeiffer* y otros, C-397/01 a C-403/01, EU:C:2004:584, apartado 103, y *Association de médiation sociale*, C-176/12, EU:C:2014:2, apartado 31).

Una disposición del Derecho de la Unión es incondicional cuando establece una obligación que no está sujeta a ningún requisito ni supeditada, en su ejecución o en sus efectos, a que se adopte ningún acto de las instituciones de la Unión o de los Estados miembros (véase, en este sentido, la sentencia *Pohl-Boskamp*, C-317/05, EU:C:2006:684, apartado 41)."

Por lo que concierne al efecto horizontal de las Directivas, se suele traer a colación la Sentencia del Tribunal de Justicia de 13 de Noviembre de 1990 "*Marleasing*" quien tras recordar que el asunto *Marshall* ya había resuelto que una Directiva no puede, por sí sola, crear obligaciones a cargo de un particular, y que una disposición de una Directiva no puede, por consiguiente, ser invocada, en su calidad de tal, contra dicha persona, se pronunció en el sentido de que "*El juez nacional está obligado a interpretar su Derecho nacional a la luz de letra y de la finalidad de dicha Directiva con el fin de impedir que se declare la nulidad de una sociedad anónima por una causa distinta de las enumeradas en su artículo, 11.*"

La obligación de interpretar el Derecho interno de acuerdo con el Derecho comunitario se fundamenta en el principio de primacía: Sentencias de 15 de Julio de 1964, *Costa/ENEL*, asunto C-6/64 y sobretodo la de 9 de Marzo

de 1978, Simmenthal asunto C-106/77. Como consecuencia de este principio los Órganos jurisdiccionales internos están obligados a inaplicar las normas de Derecho interno incompatibles con las de Derecho comunitario cuando estas últimas estén dotadas de eficacia directa; la inaplicación no excluye la obligación del Estado miembro de procurar el acomodo del derecho interno con la Normativa comunitaria.

También conviene tener presente que el Tribunal de Justicia en la Sentencia de 26 de Septiembre de 1996, Arcaro, asunto C-168/95, se pronunció en el sentido de que el "Derecho comunitario, no contine un mecanismo que permita al Órgano jurisdiccional nacional eliminar disposiciones internas contrarias a una disposición de una Directiva, a la que no se haya adaptado el Derecho nacional, cuando esta última disposición no pueda ser invocada ante el Órgano jurisdiccional nacional."

El origen del principio de interpretación conforme hay que encontrarlo en dos Sentencias de 10 de Abril 1984, como consecuencia de asuntos similares planteados ante el Tribunal de Justicia: Uno era Von Colson y Kamann (Asunto 14/83) y el otro Hartz (Asunto 79/83); en ambos se trataba de la aplicación de la Directiva 76/207, debido a la discriminación laboral por la razón de sexo; no obstante, en el primer caso el empresario era un Estado Federal de la República Federal Alemana y en el segundo una empresa privada, si bien no se produjo discriminación entre ambas situaciones, puesto que el Tribunal de Justicia consideró que el artículo aplicable no era suficientemente preciso y no producía efecto directo. No obstante, en ambas sentencias se establecía la obligación del Juez Nacional de interpretar el Derecho interno a la luz del texto y de la finalidad de la Directiva para alcanzar el resultado previsto por el artículo 189, par.3 (apartados 26 y 27 de cada una de ambas sentencias.).

Tras las mencionadas Sentencias, se produjeron otras que perfeccionaron y sintetizaron el denominado efecto directo, y que se conocen con los nombres de Van Duyn¹¹, Ratti¹² y Becker¹³, a las que la doctrina dedicó abundantes consideraciones¹⁴.

Por último y desde el punto de vista procesal, traemos a colación la Sentencia del Tribunal Supremo de 12 de Septiembre de 2014 en la que se expuso:

"Hemos dicho en la Sentencia de 10 de Junio de 2010 (F. de Segundo) que en el ámbito comunitario existen normas de armonización del impuesto, en este caso del IVA, que son normas básicas y cumplen las funciones que en nuestro ordenamiento se les atribuye a las mismas; armonización que persigue homogeneizar las legislaciones internas de los Estados, evitando regulaciones que obstaculicen o se opongan a la creación de una normativa fiscal análoga. Siendo evidente que se pone en peligro esta finalidad si respecto a la normativa armonizada y reproducida por la legislación autonómica se propicia la posibilidad de interpretaciones diversas, de excluir este ámbito del recurso de casación ordinario y del conocimiento de este Tribunal, por entender que estrictamente se está ante Derecho autonómico. Por el contrario, sin tensión ni interpretaciones forzadas, puede concluirse que **dentro de normas de Derecho**

11 Sentencia de 4 de Diciembre de 1974

12 Sentencia de 5 de Abril de 1979

13 Sentencia de 19 de Enero de 1982

14 Me remito a "El efecto directo del Derecho Comunitario según la Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas", de la Profesora Castillo Daudí integrante de la obra "Homenaje a Joaquín Tomás Villarroja", Fundación Valenciana de Estudios Avanzados. Volumen I (2000) págs. 253 y siguientes.

comunitario a las que hace mención el artículo 86.4 de la Ley 29/1998, **cabe entender comprendidas las de las Comunidades autónomas que reproduzcan legislación estatal armonizada**. Todo lo cual nos debe llevar a rechazar la causa de inadmisibilidad invocada por la parte recurrida.”

2.4. El efecto directo

Se trata de un antiguo principio que enlaza con lo expuesto por el Tribunal en su Sentencia de 5 de Febrero de 1963, “Van Gend en Loos”¹⁵; con motivo de su aniversario la Magistrada Silva de Lapuerta ha escrito: La Sentencia Van Gend en Loos contiene por primera vez una serie de elementos que van a ser posteriormente la base de la construcción jurisprudencial del Derecho de la Unión: el principio de la aplicabilidad directa, la existencia de un nuevo Ordenamiento Jurídico distinto del Derecho internacional de tipo clásico, el reconocimiento de los particulares como sujetos de derechos y obligaciones y el papel central del Tribunal de Justicia.

“El Tribunal de Justicia, en su Sentencia de 26 de Enero de 2010 (asunto C-118/08) proporcionó una respuesta inequívoca, en el sentido de que el Derecho de la Unión se opone a la aplicación de una regla de un Estado miembro en virtud de la cual una reclamación de responsabilidad patrimonial del Estado, basada en una infracción del Derecho Comunitario por una Ley nacional declarada mediante sentencia del Tribunal de Justicia, solo puede estimarse si el demandante ha agotado previamente todas las vías de recurso internas dirigidas a impugnar la validez del acto administrativo lesivo dictado sobre la base de dicha Ley, mientras que tal regla no es de aplicación a una reclamación de responsabilidad patrimonial del Estado fundamentada en la infracción de la Constitución por la misma Ley declarada por el órgano jurisdiccional competente.”

“Es en este punto donde se sitúa el nudo de la cuestión por cuanto única y exclusivamente es admisible, en el ámbito comunitario, el llamado efecto directo vertical ascendente pero en ningún caso el descendente o inverso. En otras palabras, sólo el particular puede invocar la aplicación directa de las Directivas comunitarias frente a los cumplimientos del Estado, pero no a la inversa”.

El derecho comunitario y la doctrina del Tribunal de Justicia proscriben el efecto vertical inverso o descendente¹⁶, es decir, la posibilidad de que un Estado invoque los preceptos de una Directiva, no transpuesta al ordenamiento interno o bien indebidamente transpuesta. Dicho de otro modo, la eficacia directa de la directiva no puede generar obligaciones para el particular frente al Estado que no la ejecutó en plazo o de forma adecuada. El Estado no puede ampararse en su propio incumplimiento para aplicar la directiva.

15 Tomo la cita de “La Sentencia Van Gend en Loos con motivo de su 50 aniversario” de Rosario Silva de Lapuerta, Revista General de Derecho Europeo nº 30 (2013).

16 Véase: “El efecto directo vertical ascendente de las Directivas Comunitarias: el efecto –sanción al Estado incumplidor”. Comentario a la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 28 de Octubre de 2013, de Beiras Cal, en “Quincena Fiscal”, nº 12 (2014), así como “La aplicación por el Tribunal Supremo del efecto vertical descendente de las Directivas”, de Ibáñez García, en “ECJ Leading Cases” que dirige el Profesor Herrera Molina; en la citada Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central, se expone: “«Y es en este punto donde se sitúa el nudo de la cuestión por cuanto única y exclusivamente es admisible, en el ámbito comunitario, el llamado efecto directo vertical: ascendente pero en ningún caso el descendente o inverso. En otras palabras, solo el particular puede invocar la aplicación directa de las Directivas comunitarias frente a los incumplimientos del Estado, pero no a la inversa.”

2.5. La primacía

Según este principio dirigido a los jueces de los Estados miembros, el Ordenamiento Jurídico Europeo ha de prevalecer sobre las normas internas de aquellos, que han de dejarse inaplicadas cuando se aprecie contradicción entre unas y otras; el principio se extiende a las Sentencias derivadas del planteamiento de cuestiones prejudiciales o de recursos por incumplimiento.

Su formulación en sede jurisdiccional puede sintetizarse en los términos siguientes:

- Sentencia del Tribunal Supremo de 17 de Junio de 2003:

“El principio de primacía del Derecho comunitario sobre el Derecho interno se proclama por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (la Sentencia de 9 de Marzo de 1978), Simmenthal, 106/1977, declara que: “El Juez nacional encargado de aplicar, en el marco de su competencia, las disposiciones del Derecho comunitario tiene la obligación de asegurar el pleno efecto de esas normas, dejando inaplicada, si es preciso, y por su propia autoridad, cualquier disposición contraria de la legislación nacional, incluso posterior, sin que sea necesario solicitar o esperar la eliminación previa de esta última, por vía legislativa o por cualquier otro procedimiento constitucional” y la Sentencia de 4 de Abril de 1974, Comisión c. Francia, 167/1973, declara que el Ordenamiento comunitario engendra derechos a favor de los particulares que las autoridades internas deben proteger, y que, por consiguiente, “cualquier disposición contraria del derecho nacional les resulta, por ello, inaplicable”); en la jurisprudencia del Tribunal Supremo /cfr., entre otras muchas, Sentencias de la Sala Tercera de 17 de Abril de 1989 y de la Sala Cuarta de 13 de Junio de 1991 y de 13 de Julio de 1991); y en la del Tribunal Constitucional (cfr. Sentencia de 14 de Febrero de 1991, la cual declara que, a partir de su adhesión: “España se halla vinculada al derecho de las Comunidades Europeas, originario y derivado, que constituye un Ordenamiento jurídico propio.”

- Sentencia del Tribunal Supremo de 25 de Octubre de 2013:

“La Sentencia contraviene lo dispuesto en el art. 12 del Tratado de Roma que prohíbe toda discriminación por razón de la nacionalidad y, por extensión, por razón de la residencia; en el artículo 43 de dicho Tratado que establece la libertad de establecimiento de los nacionales de un Estado miembro, y en el art. 56 que establece la libertad de circulación de capital entre Estados miembros y entre Estados miembros y terceros países, así como la doctrina del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas establecida entre otras, en sus Sentencias de 15 de Julio de 1964 (asunto 6/64, “Costa Enel”, y de 19 de Junio de 1990 (asunto C-213-89, “The Queen y Secretary of State for Transport, ex parte: Factortame Ltd and Others”), y la jurisprudencia del Tribunal Supremo sentada, entre otras, en sus sentencias de 3 de Noviembre de 1997 y 23 de Julio de 2001, que establecen la primacía, prevalencia y eficacia vertical del Derecho comunitario sobre el Ordenamiento interno de los Estados miembros de la Unión Europea, y la relativa a la inaplicación de la normativa española contraria al Derecho Comunitario o aplicación conforme a los principios y normas de Derecho Comunitario, Sentencias, entre otras, de 24 de Julio de 2003, 15 de Enero de 2004, 21 de Febrero de 2008 y 17 de Marzo de 2011.”

- Sentencia del Tribunal Constitucional 145/2012, de 12 de Julio:

“En este sentido debemos recordar (como ya lo hiciéramos en ATC 228/2005, de 1 de Junio), que el principio de primacía del Derecho de la Unión Europea forma parte del acervo comunitario incorporado a nuestro ordenamiento en virtud de la Ley Orgánica 10/1985, de 2 de Agosto, de autorización para la adhesión de España a las Comunidades Europeas, y su efecto vinculante se remonta a la doctrina iniciada por el entonces Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas con la Sentencia de 15 de Julio de 1964, asunto Costa contra Enel (6/64, Rec.pp.1253 y ss., especialmente pp. 1269 y 1270) habiéndose aceptado la primacía del Derecho de la Unión Europea, en el ámbito competencial que le es propio, por la propia Constitución Española en virtud de su art. 93, como hemos tenido ocasión de recordar en repetidas ocasiones.¹⁷

En concreto se ha referido expresamente a la primacía del Derecho comunitario como técnica o principio normativo destinado a asegurar su efectividad la Sentencia del Tribunal Constitucional 28/ 1991 de 14 de Febrero, F. 6, con reproducción parcial de la Sentencia *Simmenthal* del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 9 de Marzo de 1978; F. 4 a). En las posteriores SSTC 130/1995, de 11 de Septiembre, F. 4, 120/1998, de 15 de Junio, F. 4, y 58/2004, de 19 de Abril, F.10, se ha reiterado el reconocimiento de esa primacía de las normas del Ordenamiento comunitario, originario y derivado, sobre el interno, y su efecto directo para los ciudadanos, asumiendo la caracterización que de tal primacía y eficacia había efectuado el Tribunal de Justicia, entre otras, en sus conocidas y ya antiguas Sentencias *Vand Gend en Loos*, de 5 de Febrero de 1963, y *Costa contra Enel*, de 15 de Julio de 1964, ya citadas.

Asimismo es pertinente traer a colación la doctrina fijada en la Declaración 1/2004, de 13 de Diciembre del Tribunal Constitucional, F. 4, en la que precisa que la primacía no se sustenta necesariamente en la jerarquía, «sino en la distinción entre ámbitos de aplicación de diferentes normas, en principio válidas, de las cuales, sin embargo, una o unas de ellas tienen capacidad de desplazar a otras en virtud de su aplicación preferente o prevalente debido a diferentes razones», lo que obliga al Juez nacional o a la Administración pública, en su caso, a aplicar la norma prevalente y a dejar sin efecto a la norma desplazada, aun cuando no haya sido expulsada del ordenamiento interno (algo propio de la Unión Europea como proceso de creación de una unidad política por agregación o unión de Estados).

Dos cuestiones nos parecen de suficiente relevancia al respecto, y a tal fin damos cuenta de lo que a continuación sigue:

17 Comentando dicha Sentencia el Profesor Martín Jiménez expone que “La STC 145/2012 insiste en la obligación de «inaplicar» la ley española contraria al Derecho de la UE, sin pronunciarse sobre si ello comporta la invalidez o nulidad de la ley nacional, aunque los efectos y la idea subyacente a los fundamentos jurídicos de esta STC se aproximen a los propios de estas categorías al trasladar al caso del Derecho de la UE la doctrina propia del recurso de amparo por aplicación de normas inconstitucionales (esto es, el TC emplea la misma doctrina para normas inaplicables por vulnerar el Derecho de la UE que a las normas inválidas por violar la Constitución, sin otorgar relevancia a las diferencias entre uno y otro caso, vid. sobre esta sentencia, Arroyo Jiménez, «Hacia la normalización constitucional del Derecho de la UE (A propósito de la STC 145/2012, de 2 de Julio)», Revista de Derecho Europeo n.º 45, Enero-Marzo 2013, pp.139, en especial, p. 155-156; o, desde una perspectiva más amplia, vid. Sarmiento, “Reinforcing the (domestic) constitutional protection of primacy of EU law”, Common Market Law Review vol. 50, 875 y ss). En segundo lugar, el Informe del Consejo de Estado sobre la Inserción del Derecho Europeo en el Ordenamiento Español (14 de febrero de 2008, N.º E 1/2007, p.223), sobre esta cuestión, aclara: “Con independencia de que la vulneración del Derecho comunitario por la ley nacional, determine su inconstitucionalidad, su invalidez o su ineficacia, lo cierto es que el sistema vigente no establece mecanismo alguno para la eliminación erga omnes de la ley contraria [al Derecho de la UE] », el mismo Informe, en la p. 232 y p. 252 y ss., confirma que no puede identificarse plenamente declaración de incompatibilidad con el Derecho de la UE y nulidad (si bien en ciertos casos, una norma reglamentaria puede declararse nula por incompatibilidad con el Derecho de la UE) o que la inaplicación de la ley por el Juez nacional nada dice sobre la validez de la misma, sino, más bien, sobre su eficacia; en “Situaciones tributarias internas y Derecho de la Unión Europea: Nuevas perspectivas sobre la Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea”, en Revista Española de Derecho Financiero n.º 163 (2014).

- En primer lugar, haremos mención de lo que el Tribunal Supremo en reiteradas Sentencias, como la de 25 de Enero de 2013, ha denominado “principio de autoridad de cosa interpretada”, según el cual:

La eficacia directa de la directiva no puede generar obligaciones para el particular frente al Estado que no la ejecutó en plazo o de forma adecuada

“Al efecto conviene recordar que la Comunidad Europea, como comunidad de derecho que es, necesita que sus normas se apliquen de forma uniforme en todos los Estados miembros y es, precisamente, la cuestión prejudicial, y la sentencia que la responde, el instrumento procesal idóneo para conseguir una interpretación y una aplicación uniforme de las normas comunitarias por parte de los tribunales nacionales, a los que corresponde, como jueces comunitarios, la aplicación en los correspondientes procesos del ordenamiento jurídico comunitario, y esa interpretación y aplicación uniforme sólo podrá conseguirse proporcionando a las sentencias del Tribunal de Justicia el carácter de vinculantes pues de otro modo esa finalidad esencial del mecanismo prejudicial quedaría frustrada. Abunda en los criterios anteriores evidentes razones de seguridad jurídica pues la aplicación dispar de una misma norma comunitaria en diferentes Estados miembros pondría en cuestión la propia construcción y funcionamiento de la Unión Europea.

Este Tribunal, sensible a esa necesidad uniformadora, ha reconocido lo que denomina “autoridad de cosa interpretada” respecto de las Sentencias del TJCE, en paralelo con la autoridad de cosa juzgada que corresponde a todo pronunciamiento judicial (STS, Sala Tercera, de 3 de Diciembre de 1993, Rec. 152/1989), llegando incluso a afirmar que el principio de prevalencia o primacía del Derecho comunitario, continuamente afirmado por el TJCE y reconocido con claridad en nuestro ordenamiento (art. 93 de la Constitución y jurisprudencia del Tribunal Supremo también reiterada), lo es también de la jurisprudencia comunitaria sobre la doctrina o jurisprudencia de los tribunales de los países miembros en la interpretación o aplicación de los preceptos o disposiciones del Derecho comunitario (STS, Sala Cuarta de 17 de Diciembre de 1997, Rec.Unificación de Doctrina 4130/1996).”

- Y en segundo lugar, también procede hacer mención de las relaciones con el Tribunal Constitucional, en trance de evolución, tras un primer rechazo del tema y posterior reconducción en la Declaración 1/2004, de 13 de Diciembre, y de lo que es exponente la Sentencia 61/2013, de 14 de Marzo en la que se indica:

“Nuestra jurisprudencia” ha venido reconociendo pacíficamente la primacía del Derecho comunitario europeo sobre el interno en el ámbito de las “competencias derivadas de la Constitución”, cuyo ejercicio España ha atribuido a las instituciones comunitarias con fundamento... en el art. 93 CE” (por todas, Declaración 1/2004, de 13 de Diciembre, F 4; o STS 145/2012, de 2 de Julio, F 5). Ahora bien, también hemos declarado que el Derecho de la Unión Europea “no integra en sí mismo el canon de constitucionalidad bajo el que hayan de examinarse las leyes del Estado español, ni siquiera en el caso de que la supuesta contradicción sirviera para fundamentar la pretensión de inconstitucionalidad de una ley por oposición a un derecho fundamental, atendiendo a lo dispuesto en el art. 10.2 CE... pues en tal supuesto la medida de la constitucionalidad de la ley enjuiciada seguiría estando integrada por el precepto constitucional definidor del derecho o libertad, si bien interpretado, en cuanto a los perfiles exactos de su contenido, de conformidad con los tratados o acuerdos internacionales de que se trate... incluidos, en su caso, los Tratados de la Unión Europea y la Carta de derechos fundamentales

Los principios generales del derecho en el Ordenamiento Jurídico de la Unión son normas no escritas que se deducen fundamentalmente por los Jueces de las normas escritas del derecho de la Unión, de normas internacionales en escasa medida y, sobre todo, de los derechos internos de los Estados miembros.

de la Unión Europea" (STC 41/2013, de 14 de Febrero, Fj2; o SSTC 28/1991, de 14 de Febrero, Fj 5; 64/1991, de 22 de Marzo, Fj 4). En relación con este último aspecto, y según ha señalado asimismo este Tribunal (SSTC 292/2000, de 30 de Noviembre, Fj3; 136/2011, de 13 de Septiembre, Fj 12), tanto los tratados y acuerdos internacionales, como el Derecho comunitario derivado pueden constituir "valiosos criterios hermenéuticos del sentido y alcance de los derechos y libertades que la Constitución reconoce", valor que se atribuye con fundamento en el art. 10.2CE, a cuyo tenor, y según hemos destacado en otros pronunciamientos, "las normas relativas a los derechos fundamentales y libertades públicas

contenidas en la Constitución deben interpretarse de conformidad con los tratados y acuerdos internacionales sobre las mismas materias ratificados por España (art. 10.2 CE); interpretación que no puede prescindir de la que, a su vez, llevan a cabo los órganos de garantía establecidos por esos mismos tratados y acuerdos internacionales" (STC 116/2006, de 24 de Abril, Fj 5; o STC 198/2012, de 6 de Noviembre, Fj9). Dentro, pues, de estos parámetros, es indudable la relevancia que adquiere el criterio seguido en la ya referida STJUE de 22 de Noviembre de 2012, asunto Elbal Moreno, relativa, como se ha dicho a los mismos elementos normativos que son objeto de consideración en la cuestión de inconstitucionalidad que ahora nos ocupa."

La distinción entre primacía y supremacía contenida en la citada Declaración 1/2004, de 13 de Diciembre, discurrió en los siguientes términos:

"Esta distinción resulta sumamente artificiosa –tal como explica, en uno de los tres votos disidentes, el magistrado Rodríguez Arribas– y, desde luego, no resuelve el problema, probablemente irresoluble para un Tribunal Constitucional nacional y mucho más sencillo de zanjar por un Tribunal supranacional. No obstante, también debe reconocerse que el referido artificio interpretativo tenía como finalidad evitar la necesidad de una reforma expresa de la Constitución por considerar que el procedimiento del artículo 93 de la Constitución era suficiente, como estimó la mayoría del Tribunal Constitucional; esta solución parece, por lo demás, la más conveniente, dado que una nueva dicción para ratificar el Tratado de Lisboa, no cambiaría en nada las cosas y también debe comprenderse la actitud obviamente defensiva, del Tribunal Constitucional español, como haría cualquier Tribunal Supremo al que se le cuestiona su "soberanía" o, como antes se decía, su "supremacía".

3. Los principios generales

Los principios generales del derecho en el Ordenamiento Jurídico de la Unión¹⁸ son normas no escritas que se deducen fundamentalmente por los Jueces de las normas escritas del derecho de la Unión, de normas internacionales en escasa medida y, sobre todo, de los derechos internos de los Estados miembros. El Tribunal de Justicia ha recurrido a estos principios generales del derecho con intensidad, debido al carácter fragmentario del derecho comunitario y a la necesidad de darle estructuración como un ordenamiento jurídico completo y cerrado¹⁹; además y según el Auto del Tribunal Constitucional 86/2011, esos derechos son principios generales del Derecho de la Unión Europea que se derivan de las tradiciones constitucionales comunes a los Estados miembros (vid. entre otras, las SSTJUE de 15 de Mayo de 1986 (TJCE 1986, 86), Johnston, 222/84, Rec. p. 1651, apartados 18 y 19; de 15 de Octubre de 1987 (TJCE 1988), Heylens y otros, 222/86, Rec. p. 4097, apartado 14; y de 25 de Julio de 2002 TJCE 2002, 232), Unión de Pequeños Agricultores/Consejo, C-50/00 P, Rec. p. I-6677, apartado 39) y que han sido consagrados en el art. 6 del Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y las Libertades Fundamentales.

Ha sido recordado por la doctrina la singularidad del sistema de fuentes del Derecho de la Unión Europea, donde sus principios generales o informadores juegan un papel preponderante en el orden jerárquico y normativo —a diferencia de nuestro ordenamiento nacional en el que los principios ocupan una posición inferior en rango frente a la ley y la costumbre—, hasta el punto de considerarse los principios comunitarios como normas de carácter «cuasi constitucional», incluso por encima o al mismo nivel que las normas constitutivas de la Comunidad Europea (así se recoge por ejemplo en las Sentencias de 7 de Septiembre de 2006 (C-310/2004) y 22 de Noviembre de 2005 (C- 144/2004) entre otras).²⁰

18 Al entender de Ordóñez Solís "El Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en su misión de garante del respeto del Derecho en la interpretación y aplicación del Tratado, formula con mucha frecuencia categorías generales (principios) que unas veces tienen el carácter de desarrollo de categorías ya contempladas normativamente, y otras, las más, implican una construcción *ex novo* ante el silencio normativo al respecto. Para el desarrollo de esta labor creativa, el Tribunal acude con normalidad a los Derechos de los distintos Estados miembros de la Unión Europea. En efecto, es doctrina reiterada por el máximo órgano judicial europeo la que señala que en el ejercicio de los poderes que los confieren las directivas comunitarias los Estados miembros deben respetar los principios generales del Derecho que forman parte del Ordenamiento Jurídico Comunitario [véanse, en este sentido, las Sentencias de 8 de Junio de 2000, *Schlossstrasse* (1), ap 44, y de 26 de Abril de 2005, *Caed Wonen* (2), a p. 32]", en su obra "El cosmopolitismo judicial en una sociedad global. Globalización, Derecho y Jueces". Editorial Thomson-Aranzadi (2008) pág. 185; por su parte el Tribunal Constitucional, en su Sentencia 67/2015, de 14 de Abril tiene declarado: "A lo anterior debemos añadir que en el sistema de *civil law* en que se desenvuelve la labor jurisprudencial encomendada al Tribunal Supremo español, la jurisprudencia no es, propiamente, fuente del Derecho -las sentencias no crean la norma-, por lo que no son miméticamente trasladables las reglas que se proyectan sobre el régimen de aplicación de las leyes. A diferencia del sistema del *common law*, en el que el precedente actúa como una norma y el overruling, o cambio de precedente, innova el ordenamiento jurídico, con lo que es posible limitar la retroactividad de la decisión judicial; en el Derecho continental los tribunales no están vinculados por la regla del prospective overruling, rigiendo, por el contrario, el retrospective overruling (sin perjuicio de la excepción que, por disposición legal, establezca el efecto exclusivamente prospectivo de la sentencia, como así se prevé en el art. 100.7 LJCA en el recurso de casación en interés de ley)."

19 Véase "Los principios generales del derecho como fuente del Derecho Comunitario" del Profesor Pescatore, en "Noticias CEE", nº 40 (1988) págs. 39 y siguientes y "Principios generales del Derecho y Constitución", del Profesor Leguina Villa, en "Jornadas de Estudio sobre el Título Preliminar de la Constitución". Dirección General del Servicio Jurídico del Estado, Volumen V (1988) págs. 3015 y siguientes; véase asimismo "Declaración del Tribunal Constitucional 1/2004, de 13 de Diciembre, acerca de la inexistencia de contradicción entre la Constitución española y el Tratado por el que se instituye una Constitución para Europa", de Díez Moreno, en Diario La Ley de 4 de Mayo de 2005 reproducido en "Tiempos de pensar y de cosecha", Diputación Provincial de Toledo (2014), págs. 565 y siguientes. Analizando las diversas aportaciones de la Jurisprudencia, nos topamos con la Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de Mayo de 2013 que alude al efecto directo "inverso" de determinada Directiva.

20 Me remito a lo expuesto por Alamo González en "El Derecho comunitario y la protección del consumidor en los procedimientos de reducción del crédito." Diario de La Ley, nº 8275, de 20 de Marzo de 2014.

La cita del derecho extranjero es cada vez más frecuente por parte de los Tribunales de Justicia; y así el Tribunal Supremo en Sentencia de la Sala Primera de 26 de Mayo de 2015, ha expuesto:

“La doctrina jurisprudencial sobre el daño desproporcionado, del que se desprende la culpabilidad del autor (así, las SSTS de 13 de Diciembre de 1997 y 9 de Diciembre de 1998) que, como expresa la STS 29 de Junio de 1999, «corresponde a la regla “res ipsa loquitur” (la cosa habla por sí misma) que se refiere a una evidencia que crea una deducción de negligencia y ha sido tratada profusamente por la doctrina angloamericana y a la regla del Anscheinsbeweis (apariencia de prueba) de la doctrina alemana y, asimismo, a la doctrina francesa de la faute virtuelle (culpa virtual), lo que requiere que se haga efectivo un evento dañoso de los que normalmente no se producen sino por razón de una conducta negligente, que dicho evento se origine por alguna conducta que entre en la esfera de la acción del demandado aunque no se conozca el detalle exacto y que el mismo no sea causado por una conducta o una acción que corresponda a la esfera de la propia víctima»—, no es de aplicación al supuesto debatido, al no quedar demostrado en autos que la parálisis facial surgida al demandante se haya producido por una acción u omisión integrada en el ámbito de la actuación quirúrgica del médico don Clemente.”

Y en sentido similar se pronuncia la Sentencia del Tribunal Supremo, Sala Segunda de 17 de Marzo de 2015, que precisa:

“La Sala ha de coincidir necesariamente con el valor histórico del precedente representado por la Sentencia New York Times Co. v. Sullivan. Aquella resolución -ponencia del Juez William Brennan- fijó una doctrina que ha venido inspirando otros muchos precedentes de la Corte Suprema Americana (cfr. Rossenblatt v. Baer -1964-; Curtis Publishing Co v. Butts -1967-; Associated Press v. Nalker -1967-; Time Inc. v. Hill -1967- o Rosenbloom v. Metromedia -1971-. Incluso, buena parte de sus argumentos han servido para la solución por el Tribunal Europeo de Derechos Humanos de reclamaciones frente a la vulneración de la libertad de expresión (cfr. STEDH sentencia 8 de junio de 1986, caso Lingens.)”

Expuesto lo anterior, daremos cuenta de algunos de los principios generales fruto de la labor del Tribunal de Justicia, de vigencia en todos los sectores del Ordenamiento Jurídico europeo, si bien algunos son de aplicación específica en materias concretas, recordando que como expuso la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 10 de Septiembre de 2014:

“No obstante, de conformidad con reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, para interpretar una disposición del Derecho de la Unión debe tenerse en cuenta no sólo su tenor literal, sino también su contexto y los objetivos perseguidos por la normativa de la que forma parte (véase, en particular, la sentencia Feltgen y Bacino Charter Company, C-116110, EU: C: 2010:824, apartado 12 y la jurisprudencia citada). Del mismo modo, cuando una disposición del Derecho de la Unión pueda ser objeto de varias interpretaciones, deberá darse prioridad a la que permita garantizar su eficacia (véase la sentencia Lassal, C-162/09, EU: C: 2010:592, apartado 51 y la jurisprudencia citada).”

Añadiéndose en la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 29 de Septiembre de 2015.

“Para determinar el alcance de una disposición del Derecho de la Unión hay que tener en cuenta tanto sus términos como su contexto y sus finalidades. Además, de las exigencias tanto de la aplicación uniforme del Derecho de la Unión como del principio de igualdad se desprende que el texto de una disposición de

Derecho de la Unión que no contenga una remisión al Derecho de los Estados miembros para determinar su sentido y su alcance debe ser objeto normalmente en toda la Unión Europea de una interpretación autónoma y uniforme (sentencia Comisión/Suecia, C-480/10, EU:C:2013:263, apartado 33 y jurisprudencia citada)."

3.1. Principio de seguridad jurídica

A él se ha referido la doctrina del Tribunal Constitucional como "suma de certeza, legalidad, jerarquía y publicidad normativa, irretroactividad en lo no favorable e interdicción de la arbitrariedad"²¹; también se ha ocupado del citado principio el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, que en Sentencia de 3 de Octubre de 2013 expuso que en tales circunstancias, dicha normativa no permite determinar previamente y con una precisión suficiente el ámbito de aplicación de la misma. En consecuencia, no cumple los requisitos de seguridad jurídica conforme a los cuales las normas jurídicas deben ser claras, precisas y previsibles en cuando a sus efectos, en particular cuando puedan entrañar consecuencias desfavorables para los individuos y las sociedades. Pues bien, una regla que no cumple los requisitos del principio de seguridad jurídico no puede considerarse proporcionada a los objetivos perseguidos.

En el mismo sentido se pronunció el Tribunal Constitucional en su Sentencia 150/1990 de 4 de Octubre.

"Hay que comenzar por recordar que los principios de seguridad jurídica y de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos exigen que la norma sea clara para que los ciudadanos sepan a qué atenerse ante la misma. En este orden de exigencias no cabe subestimar la importancia que para la certeza del Derecho y la seguridad jurídica tiene el empleo de una depurada técnica jurídica en el proceso de elaboración de las normas, singularmente en un sector como el tributario que, además de regular actos y relaciones jurídicas en masa que afectan y condicionan la actividad económica global de todos los ciudadanos, atribuye a éstos una participación y un protagonismo crecientes en la gestión y aplicación de los tributos. Resulta inexcusable en este contexto el esfuerzo del legislador tanto estatal como autonómico, por alumbrar una normativa tributaria abarcable y comprensible para la mayoría de los ciudadanos a los que va dirigida; puesto que una legislación confusa, oscura e incompleta, dificulta su aplicación y, además de socavar la certeza del Derecho y la confianza de los ciudadanos en el mismo, puede terminar por empañar el valor de la justicia."

3.2. Principio de protección de la confianza legítima

Este principio, actualmente positivizado²², aparece desarrollado entre otros pronunciamientos, en la Sentencia del Tribunal Supremo de 4 de Junio de 2013, en la que se expone:

21 Sentencias 27/1981, 99/1987, 227/1988, 150/1990, entre otras.

22 Me refiero al conocido artículo 3 (1,2) de la Ley 30/1992, de 26 de Noviembre, en la redacción procedente de la Ley 4/1999, de 13 de Enero y reiterado en el art. 3.1.e) de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, según el cual en el proceder de las Administraciones Públicas habrán de respetarse "los principios de buena fe y de confianza legítima"; véase "El principio de protección de la confianza legítima en el Derecho administrativo", de García Luengo. Editorial Civitas – Gobierno del Principado de Asturias (2002), así como: "El principio de protección de la confianza legítima en el ámbito tributario: Jurisprudencia del Tribunal Constitucional y del Tribunal Supremo", de Barciela Pérez, en "Quincena Fiscal", nº 21 (2012)

“El principio de confianza legítima, que tiene su origen en el Derecho Administrativo Alemán, y que constituye en la actualidad desde las sentencias del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea de 22 de Marzo de 1961 y 13 de Julio de 1965 (asunto Lemmerz-Werk) un principio general del Derecho Comunitario, ha sido objeto de recepción por la jurisprudencia de esta Sala del Tribunal Supremo (entre otras, en las sentencias de 1 de Febrero de 1990, 13 de Febrero de 1992, 17 de Febrero, 5 de Junio, 28 de Julio de 1997, 10 de Mayo, 13 y 24 de Julio de 1999, 4 de Junio de 2001 y 15 de Abril de 2002) consagrándose también en la Ley 30/92 de 26 de Noviembre, tras su modificación por la Ley 4/1999, que en su art. 3, número 1, párrafo 2, contiene la siguiente redacción “igualmente, deberán (las Administraciones Públicas) respetar en su actuación los principios de buena fe y de confianza legítima.

El alcance de este principio ha sido recordado en la reciente Sentencia de 13 de Mayo de 2009 (casación 2357/07), reproduciendo lo declarado en la sentencia de 15 de Abril de 2002:

“El principio de protección a la confianza legítima, relacionado con las más tradicionales, en nuestro ordenamiento, de la seguridad jurídica y la buena fe en las relaciones entre la Administración y los particulares, comporta, según la doctrina del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea y la jurisprudencia de esta Sala, el que la autoridad pública no pueda adoptar medidas que resulten contrarias a la esperanza inducida por la razonable estabilidad en las decisiones de aquélla, y en función de las cuales los particulares han adoptado determinadas decisiones. O, dicho en otros términos, la virtualidad del principio que se invoca puede suponer la anulación de un acto de la Administración o el reconocimiento de la obligación de ésta de responder de la alteración (producida sin conocimiento anticipado, sin medidas transitorias suficientes para que los sujetos puedan acomodar su conducta y proporcionadas al interés público en juego, y sin las debidas medidas correctoras o compensatorias) de las circunstancias habituales y estables, generadoras de esperanzas fundadas de mantenimiento (Cfr. SSTs de 10 de Mayo, 13 y 24 de Julio de 1999 y 4 de Junio de 2001). Pero ello en el bien entendido de que, no pueden apreciarse los necesarios presupuestos para la aplicación del principio invocado en la mera expectativa de una invariabilidad de las circunstancias, y que ni el principio de seguridad jurídica ni el de la confianza legítima garantizan que las situaciones de ventaja económica que comportan un enriquecimiento que se estima injusto deban mantenerse irreversibles”. (FD Sexto).

Más recientemente el Tribunal Supremo, en Sentencia de 27 de Abril de 2015 ha vuelto sobre el citado principio exponiendo:

“Como dijimos en nuestra Sentencia de 7 de abril de 2014 (casación 3699/12, FJ 3º), el principio que exige proteger la confianza legítima no resulta novedoso ni extravagante en nuestra jurisprudencia. Son varias las sentencias que le han dado operatividad en distintos ámbitos para amparar a administrados que han actuado bajo la cobertura del mismo. Pueden así consultarse las sentencias de 23 de Noviembre de 1984 (repertorio de jurisprudencia 1984/5956), 30 de Junio de 2001 (casación 8016/95), 26 de abril de 2010 (casación 1887/05), 28 de Noviembre de 2012 (casación 5300/09) y 22 de enero de 2013 (casación 470/11), las dos penúltimas dictadas en materia tributaria, que no hacen sino adoptar los criterios ya sentados en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, conforme a la que el principio que nos ocupa vincula a todos los poderes públicos (i) si la creencia del administrado que lo sustenta se basa en signos externos y no en meras apreciaciones subjetivas o convicciones psicológicas y, (ii) ponderados los intereses en juego, la situación de quien legítimamente se ha fiado de la Administración es digna de protección [sentencias de 26 de abril de 1988, *Krüechen* (316/96); 1 de abril de 1993, *Lageder*

y otros (asuntos acumulados C-31/91 a C-44/91); 5 de octubre de 1993, *Driessen* y otros (asuntos acumulados C-13/92 a C-16/92); 17 de julio de 1997, *Affish* (C-183/95); 3 de diciembre de 1998, *Belgocodex* (C-381/97); y 11 de julio de 2002, *Marks&Spencer* (C-62/00)].”

Con mayor contundencia la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 14 de Septiembre de 2006 indica:

“Los principios de protección de la confianza legítima y de seguridad jurídica forman parte del ordenamiento comunitario.”

“Las autoridades nacionales están obligadas a respetar el principio de protección de la confianza legítima de los operadores económicos”.

La importancia que tiene el principio de proporcionalidad deriva de ser un mecanismo o herramienta para comprobar si una medida es adecuada, útil y proporcionada para conseguir un fin, en aquellos casos sutiles en el que tanto el medio como el fin al que propende se encuentran legitimados

Paradigma destacado del principio que integra el orden público económico es el principio general de buena fe en la contratación, expresamente recogido hoy, como se cuida de señalar la Sala de lo Civil del Tribunal Supremo, en los Principios de Derecho Europeo de Contratos (The Principles of European Contract Law —PECL—) cuyo art. 1:201 bajo la rúbrica “Good faith and Fair dealing” (“Buena fe contractual”), que dispone como deber general: ‘Each party must act in accordance with good faith and fair dealing’ (“Cada parte tiene la obligación de actuar conforme a las exigencias de la buena fe”). Principio de buena fe cuya observancia es especialmente inexcusable cuando en una concreta contratación se produce una situación de desequilibrio, desproporción o asimetría entre las partes por razón de la complejidad del producto que se contrata y del dispar conocimiento que de él tienen los respectivos contratantes.²³

Cabe añadir a lo anterior que el Tribunal Supremo, en recientes Sentencias, ha hecho aplicación del principio de confianza legítima en asuntos diversos, alguno de ellos en cuanto al propio objeto de la comprobación inspectora —la existencia de motivos económicos válidos en una operación societaria—. A tal efecto, cabe citar la Sentencia del Tribunal Supremo de 6 de Marzo de 2014 (Recurso de Casación nº 2171/12), recaído en un asunto en que se había declarado el fraude de ley en contradicción con actos propios anteriores de la Administración; la Sentencia del Tribunal Supremo de 4 de Noviembre de 2013 (Recurso de Casación 3262/12), en que también se hace prevalecer el citado principio de confianza legítima para impedir a la Administración la posibilidad de actuaciones contrarias a esa confianza generada; y, finalmente, la Sentencia del Alto Tribunal de 18 de Noviembre de 2013 (Recurso de Casación nº 6386/11). La importancia de ésta es decisiva, no sólo porque la razón desestimatoria del recurso de casación radica en un problema probatorio en relación, no con la existencia, sino del contenido del acto propio precedente y, en particular, acerca de la identidad entre el acta de conformidad levantada a una entidad y la

23 Tomo la referencia de Lorca Navarrete, en “A la búsqueda de la anulación del laudo arbitral por vulneración del orden público económico”. Diario La Ley nº 8615 del día 29 de Septiembre de 2015; véase “Tribunal Supremo y principios europeos” del Profesor Díez Picazo en “Noticias de la Unión Europea” nº 305(2010) págs. 79 y siguientes.

extendida a otra en relación con una operación de idéntica significación. En el voto particular de ésta última, que cabe traer a colación como inspiración de nuestro criterio – en tanto no se discute aquí cuestión de hecho alguno en relación con la identidad fáctica determinante del acto propio –se dice así:

“En definitiva, cuando la Administración, con sus decisiones, crea en un administrado la presunción de que su actuación se ajusta al ordenamiento jurídico y resulta legítima, cuando se fía de aquella y en base a esa creencia programa su actividad y adopta determinaciones, tiene derecho a que estas últimas sean amparadas por el ordenamiento jurídico, matizando las consecuencias inherentes a un entendimiento estricto del principio de legalidad, para impedir a la Administración remover la situación favorable a un administrado en aras de la seguridad jurídica, principio constitucional que inspira otras instituciones, conviene no olvidarlo, como la prescripción, capaz de dejar incólumes y plenamente operativos actos administrativos eventualmente ilegales, o como la fijación de un plazo máximo para recurrirlos, cuyo transcurso los transforma en firmes e inatacables.”²⁴

3.3. Principio de proporcionalidad

Este principio aparece reflejado en el art. 6, apartado cuarto, del Tratado de la Unión Europea, en el que se expone:

“En virtud del principio de proporcionalidad, el contenido y la forma de la acción de la Unión no excederá de lo necesario para alcanzar los objetivos de los Tratados.”

Por su parte la doctrina²⁵ ha expuesto que “La jurisprudencia comunitaria ha ido construyendo el principio de proporcionalidad conforme al modelo alemán. De ahí que se estructure en torno a los tres escalones o criterios (...) idoneidad, necesidad y proporcionalidad strictu sensu. Ello no quiere decir, sin embargo, que la concepción comunitaria sea por completo fiduciaria de la dogmática germánica y que se haya producido una importación indiscriminada de aquella doctrina”²⁶ y la relación de medios afines encuentra en la base del concepto de proporcionalidad, constituye presupuesto, su patrón de comparación. El medio (intervención pública restrictiva de derechos o libertades) tiene que ser proporcionado al fin que con él se persigue y tanto uno como otro han de ser jurídicamente admisibles. Cuando el medio o los fines no son legítimos no tiene sentido entrar a analizar si la medida es o no proporcionada puesto que la quiebra del Derecho se hará evidente *a priori*. De modo que la importancia que tiene el principio de proporcionalidad deriva de ser un mecanismo o herramienta para comprobar si una medida es adecuada, útil y proporcionada para conseguir un fin, en aquellos casos

24 Me remito a lo expuesto por Sánchez Blázquez en “Sobre el alcance de algunas exenciones en operaciones asimiladas a exportaciones relacionadas con los buques en el IVA y el principio de confianza legítima (comentario a la *STJCE de 14 de Septiembre de 2006*)”, en “Noticias de la Unión Europea”, nº 292(2009) pág.115 y siguientes; véase asimismo “La Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 21 de Febrero de 2008; una novedosa extensión del principio de protección de la confianza legítima que debe ser tenida en cuenta en la lucha contra el fraude en el ámbito del IVA”, de Mochón López, en “Noticias de la Unión Europea” nº 306 (2010) pág 121; en fin como ha expuesto la Jurisprudencia Suprema “El principio de fiabilidad del sistema legal, expresión de la seguridad jurídica consagrada en dicho precepto constitucional, garantiza la confianza legítima del ciudadano, verdadero destinatario de las normas, en el Ordenamiento Jurídico”, véase: “El principio de fiabilidad del sistema legal (Sentencia del Tribunal Supremo, Sala Tercera, de 14 de Julio de 2010)”, de Ibáñez García, Diario La Ley nº 7532, del día 21 de Diciembre de 2010.

25 La cita es de Barnes en “Introducción al principio de proporcionalidad en el Derecho comparado y comunitario”, “Revista de Administración Pública” nº 135 (1994), pág. 516 y siguientes.

26 Sigo el parecer de la Profesora Duarado Sánchez en “El principio de proporcionalidad: dimensión comunitaria e incidencia en el Derecho Tributario español”, en “Noticias de la Unión Europea” nº 302 (2010), pág. 73 y siguientes.

sutiles en el que tanto el medio (intervención realizada en el marco de los poderes discrecionales de los entes públicos) como el fin al que propende (correspondiente a un interés comunitario en el caso que analizamos) se encuentran legitimados. De esta manera el exámen de la legitimidad de fines y medios ha sido visto como un prius lógico del juicio de proporcionalidad.²⁷

La Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 29 de Mayo de 2013, haciéndose eco de lo expuesto recordó que:

“A este respecto, debe recordarse que el principio de proporcionalidad forma parte de los principios generales del Derecho de la Unión. Exige que los actos de las instituciones de la Unión no rebasen los límites de lo que resulta apropiado y necesario para el logro de los objetivos legítimos perseguidos por la normativa de que se trate, entendiéndose que, cuando se ofrezca una elección entre varias medidas adecuadas, deberá recurrirse a la menos restrictiva, y que los inconvenientes ocasionados no deben ser proporcionados con respecto a los objetivos perseguidos (véase, en este sentido, la sentencia del Tribunal de 12 de Diciembre de 2007, Italia/Comisión, T-308/05, Rec. p. II-5089, apartado 153, y la jurisprudencia citada)

En particular, a la luz del principio de proporcionalidad, debe recordarse también que la falta de ejecución de las obligaciones cuyo cumplimiento tiene una importancia fundamental para el buen funcionamiento de un sistema de la Unión puede sancionarse con la pérdida de un derecho concedido por la normativa de la Unión, como el derecho a una ayuda económica (véanse, en este sentido, las Sentencias del Tribunal de 26 de Septiembre de 2002, Sgaravatti Mediterranea/Comisión, T-199/99, Rec. p. II-3731, apartados 134 y 135, y de 19 de noviembre de 2008, Grecia/Comisión, T-404/05, no publicada en la Recopilación, apartado 89, y la jurisprudencia citada).”²⁸

3.4. Principio de no discriminación

El artículo 12 del Tratado Constitutivo de la Unión Europea consagra el principio de no discriminación al establecer que “en el ámbito de aplicación del presente Tratado, y sin perjuicio de las disposiciones particulares previstas en el mismo, se prohibirá toda discriminación por razón de la nacionalidad”. Y en desarrollo de ese principio, las disposiciones del mismo Tratado garantizan a los ciudadanos de la Unión el derecho a circular y residir libremente en el territorio de los Estados miembros y prohíben las restricciones a la libertad de

27 La Ley Orgánica 1/2008 de 30 de Julio, reproduce en su artículo 2 la Carta de Derechos Fundamentales que, a su vez, consagra de manera expresa el principio de proporcionalidad. Artículo 52.1. Cualquier limitación del ejercicio de los derechos y libertades reconocidos por la presente Carta deberá ser establecida por la ley y respetar el contenido esencial de dichos derechos y libertades. Dentro del respeto del principio de proporcionalidad, sólo podrán introducirse limitaciones cuando sean necesarias y respondan efectivamente a objetivos de interés general reconocidos por la Unión o a la necesidad de protección de los derechos y libertades de los demás.

28 El principio de proporcionalidad ha tenido una especial incidencia en el ámbito tributario, y en tal sentido citamos: “La asistencia mutua tributaria a la luz del principio de proporcionalidad”, de Rozas Valdés y Villar Ezcurra (Marta), en “Noticias de la Unión Europea”, número 254 (2006) pág.23 y siguientes; “Consecuencias del incumplimiento de obligaciones tributarias formales a la luz del principio de proporcionalidad”, de Ibáñez García, en “Noticias de la Unión Europea”, nº 276 (2008) pág. 73 y siguientes y “La prevalencia del principio comunitario de neutralidad frente a las medidas nacionales no proporcionadas en la lucha contra la evasión fiscal (Comentario a la STJCE de 10 de Julio de 2008)” de los Profesores López Martínez y Pérez-Playa Moreno, en “Noticias de la Unión Europea”, nº 310 (2010) pág.143 y siguientes; véanse asimismo referencias a este principio en la obra: “Comentarios a la Ley y Reglamento del IVA”, de Chico de la Cámara y Galán Ruiz, Editorial Civitas - Thomson Reuters, Volumen II (2012) pág. 334 y siguientes; se ocupa asimismo del principio de proporcionalidad en el ámbito tributario la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 25 de Abril de 2013.

El principio de equivalencia exige que la norma nacional controvertida se aplique indistintamente a los recursos basados en la vulneración del Derecho de la Unión y a los que se fundamentan en el incumplimiento del Derecho interno y que tengan un objeto y una causa semejantes

establecimiento dentro de la Unión, a la libre prestación de servicios y a los movimientos de capitales, entre otras.

Conforme a la conocida prevalencia del Derecho Comunitario, ha de reconocerse que este ordenamiento impide situaciones discriminatorias en el ámbito de la Comunidad Europea, con carácter general, al prohibir la discriminación por razón de la nacionalidad en el art. 12 del Tratado (actual art.18 del TFUE). Esta prohibición de carácter general se concreta en otras disposiciones que tratan de garantizar la libertad de circulación de personas, servicios y capitales, concretamente en los artículos 39, apartado 2, actual art. 45 (libre

circulación de trabajadores), 43 y 48, actuales 49 y 54, (derecho de establecimiento), 49, actual art. 56, (libre circulación de servicios) y 56, actual art. 63, (libre circulación de capitales).

El Tribunal de Justicia ha tenido ocasión de reiterar la aplicabilidad directa de las cláusulas específicas que prohíben la discriminación por razón de la nacionalidad, habiendo admitido solo la invocación del art. 12 del Tratado en defecto de normas específicas para el caso.

La Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 29 de Mayo de 2013 expone que:

“Además, según jurisprudencia reiterada, el principio de no discriminación que se deriva del Tratado de FUE, en particular de las libertades fundamentales, no sólo exige eliminar toda discriminación en perjuicio de quien ejecuta obras o presta servicios por razón de su nacionalidad, sino también suprimir cualquier restricción, aunque se aplique indistintamente a los operadores nacionales y a los de los demás Estados miembros, cuando pueda prohibir u obstaculizar de otro modo las actividades del operador establecido en otro Estado miembro en el que preste legalmente servicios análogos (véase, en este sentido, la sentencia del Tribunal de Justicia de 25 de Julio de 1991, Säger, C-76-90, Rec.p.I-4221, apartado 12).”

En el ámbito tributario han sido muy numerosos los pronunciamientos recaídos sobre el principio de no discriminación; destacamos lo expuesto por la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 5 de Marzo de 2013 que expone:

“En definitiva, la interpretación de la norma fiscal española efectuada por la Administración vulnera el principio comunitario de no discriminación como manifestación del derecho a la igualdad de trato dentro de la Unión Europea, derecho que en este caso se traduce en la concesión de las mismas reducciones fiscales a las aportaciones a fondos y planes de pensiones, con independencia del Estado miembro en que estén establecidas las entidades de pensiones, al no concurrir ninguna circunstancia que justifique la existencia de un trato desigual por razón de la residencia de las sociedades de pensiones.”

El pronunciamiento del Tribunal de Justicia más destacado es el que se contiene en la Sentencia de 3 de Septiembre de 2014, que deja sin efecto las discriminaciones que existían en la Ley española del Impuesto sobre Sucesiones

y Donaciones en contra de los no residentes; la Sentencia²⁹ analizó esta problemática bajo la perspectiva de la libre circulación de capitales y de establecimiento, y dió lugar a la reforma de la Ley del Tributo por medio de la Ley 26/2014, de 27 de Noviembre; la doctrina³⁰ sigue considerando insuficiente la reforma pues debería haberse extendido a las adquisiciones por herencia o donación en favor de cualquier persona sea residente o no en otro Estado integrante de la Unión Europea, dada la configuración del principio de libre circulación de capitales en los Tratados.

Guarda relación con el principio que se examina lo expuesto por la Sentencia del Tribunal Constitucional de 18 de Marzo de 2015 en la que se argumenta que:

“Al carecer de cualquier justificación legitimadora el recurso a la residencia como elemento de diferenciación, no solo se vulnera el principio de igualdad (art. 14CE), sino que, como con acierto señala el Fiscal General del Estado, se ha utilizado un criterio de reparto de las cargas públicas carente de una justificación razonable y, por tanto, incompatible con un sistema tributario justo (art. 31.1CE).”³¹

29 Entre los comentarios a la Sentencia, pueden mencionarse los estudios de BARCIELA PÉREZ, J.A., “El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y la libre circulación de capitales» Quince Fiscal, No 6, 2015; BURLADA ECHEVESTE, J. L. y BURLADA ECHEVESTE, I. M., «Los puntos de conexión en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y la libre circulación de capitales: crónica de una reforma necesaria», Revista Aranzadi Doctrinal, N° 77, 2014; CALVO VÉRGEZ, J. «En torno a las recientes tensiones jurisdiccionales surgidas en el ámbito del ISD a las puertas de una reforma del impuesto», Quincena Fiscal, N° 5, 2015; CAYÓN GALIARDO, M. A., «La Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 3 de Septiembre de 2014», Revista Técnica Tributaria, No 707, 2014; FALCÓN Y TELLA, R. “El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y la libre circulación de capitales: una enmienda insuficiente”, Quincena Fiscal N° 78, 2014; SIMÓN ACOSTA, E., “Incompatibilidad del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones con el ordenamiento comunitario», Actualidad Jurídica Aranzadi, N°. 891, 2014; FERNÁNDEZ RIBAS, G. y HERMOSIN ALVAREZ, M., ob. cit.; FERNANDEZ JUNQUERA M., «A cerca del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, no residentes y tutela judicial. A propósito de la Sentencia del TJUE de 3 de Septiembre de 2014», Quincena Fiscal No 77, 2015 GARDE PABLOS, J.F., «La discriminación del ciudadano o residente en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (Sentencia del TJUE de 3 de Septiembre de 2014), Tribuna Fiscal: Revista Tributaria y Financiera, N°. 27 2014; GARCIA PRATS, F. A., «El Derecho de la Unión Europea ante la encrucijada del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones español», Civitas. Revista español de Derecho Financiero, N° 764, 2014; HERRERA MOLINA, P. M. Las enmiendas parlamentarias al Impuesto sobre Sucesiones siguen quebrantando el Derecho de la Unión Europea, ECJ Leading Cases, octubre 2014; EZ MURO, E., «Comentarios a las medidas adoptadas por el Gobierno para evitar la discriminación entre residentes y no residentes en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones», Diario La Ley, N° 8433, 2014; MARTÍN QUERALT, J., “El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones de la vulneración del Derecho comunitario a la mera inconstitucionalidad”, Tribuna Fiscal Revista Tributaria y Financiera No. 275, 2014; MENÉNDEZ MORENO, A. «Pobres residentes (A propósito de la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 3 de Septiembre de 2014, y del consecuente proyecto de reforma del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones», Quincena Fiscal, No 79, 2014; y, ROVIRA FERRER, I., “El posicionamiento del TJUE y sus consecuencias acerca de las desigualdades de trato injustificadas en el ámbito del ISD”, Gaceta Fiscal N° 346 (2014); tomo la referencia de Romero Ciscar en “La libre circulación de capitales con terceros países”, en Carta Tributaria n° 5/6, Agosto 2015.

30 Véase, en tal sentido, el estudio de Pelayo Jiménez “Incorrecta adecuación de la normativa del Impuesto de Sucesiones y Donaciones en España a la Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea”, en “El Notario del Siglo XXI”, Julio-Agosto de 2005.

31 Tras estimarse la cuestión de inconstitucionalidad se dictó por el Tribunal Supremo Sentencia estimatoria con fecha 30 de Abril de 2015.

3.5. Principio de efectividad

Este principio³² está adquiriendo especial relevancia con motivo de la devolución de ingresos indebidos procedentes de actos firmes³³ cuando se ha producido infracción del Derecho de la Unión Europea³⁴; con carácter general la Sentencia del Tribunal Supremo de 24 de Febrero de 2011, expuso:

“Tal interpretación literal y formalista del plazo reglamentario vulnera claramente el derecho a la deducción del IVA, en cuanto que hace ineficaz dicho derecho. El propio Abogado del Estado reconoce expresamente en el recurso de casación que nos ocupa que el derecho a la deducción (en el caso de autos devolución) no debe verse afectado por una interpretación formalista de los plazos. Siendo por tanto aplicable el llamado principio “de efectividad”, según el cual los plazos que establezca el ordenamiento interno no pueden “hacer imposible en la práctica o excesivamente difícil el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico comunitario.”

Es doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, plasmada en Sentencia como la de 6 de Septiembre de 2011, según la cual:

“A este respecto, procede recordar que el derecho a obtener la devolución de los tributos recaudados en un Estado miembro infringiendo el Derecho de la Unión Europea es la consecuencia y complemento de los derechos conferidos a los justiciables por las disposiciones del Derecho de la Unión que prohíben tales tributos. Por lo tanto, en principio, el Estado miembro está obligado a devolver los tributos recaudados en contra de lo dispuesto en el Derecho de la Unión (veáanse las Sentencias de 9 de Noviembre de 1983, San Giorgio, 199/82, Rec.p.3595, apartado 12; de 21 de Septiembre de 2000, Michailidis, C-441/98 y C-442/98,

32 El principio que se examina en el texto se extiende al abono de intereses anejos a las devoluciones, y así la Sentencia del Tribunal de Justicia de 18 de Abril de 2013 expuso por lo que se refiere al principio de efectividad, éste exige, en una situación de restitución de un impuesto recaudado por un Estado miembro con infracción del Derecho de la Unión, que las normas nacionales relativas, en particular, al cálculo de los intereses eventualmente adeudados, no tengan por consecuencia privar al sujeto pasivo de una indemnización adecuada de la pérdida ocasionada por el pago indebido del impuesto (véase la sentencia Littlewoods Retail y otros, apartado 29).

33 Es el supuesto contemplado en el art. 221, apartado tercero de la Ley 58/2003, de 17 de Diciembre, General Tributaria, a cuyo tenor cuando el acto de aplicación de los tributos o de imposición de sanciones en virtud del cual se realizó el ingreso indebido hubiera adquirido firmeza, únicamente se podrá solicitar la devolución del mismo instando o promoviendo la revisión del acto mediante alguno de los procedimientos especiales de revisión establecidos en los párrafos a).c) y d) del artículo 216 y mediante el recurso extraordinario de revisión regulado en el artículo 244 de esta ley; sobre este precepto véase: “Las devoluciones de ingresos tributarios indebidos derivadas de la vulneración de la normativa comunitaria”, de Calvo Vérguez, en “Noticias de la Unión Europea”, nº 318(2011) pág.25 y siguientes; “Una nueva causa de revisión de actos administrativos firmes en virtud del Derecho de la Unión Europea. Análisis de 1as Sentencias Kühw & Hertz y Kempter del TJUE” de Arzoz Santisteban en “Administración y Justicia. Un análisis jurisprudencial. Liber Amicorum Tomás Ramón Fernández”. Editorial Civitas, Volumen II (2012) pág.3055 y siguientes.; y, “Vías para obtener la recuperación de ingresos tributarios indebidos: la devolución de ingresos indebidos por contrarios al Derecho comunitario y la responsabilidad patrimonial del Estado por liquidaciones derivadas de normas declaradas nulas o inconstitucionales” de Martínez Micó, en “La recepción del Derecho de la Unión Europea en España, Liber Amicorum Antonio Martínez Lafuente”. Editorial Wolters Kluwer (2013) pág 503 y siguientes.

34 Se ha ocupado del tema Ibáñez García en: “La nueva regulación de la opción por la prorrata especial en el IVA. Génesis de la reforma”, en “Revista Tributaria Sepin en Internet” (2013); los principios de equivalencia y efectividad suelen tratarse conjuntamente, y tanto en sus aspectos sustantivos como procesales; véase lo expuesto por la Profesora Cobreros Mendazona en “La exigibilidad del requisito de la violación suficientemente caracterizada al aplicar en nuestro Ordenamiento el principio de la responsabilidad patrimonial de los Estados por incumplimiento del Derecho de la Unión Europea”, en Revista de Administración Pública nº 196 (2015).

Rec.p.I-7145, apartado 30, de 10 de Abril de 2008, Marks & Spencer, C-309/06, Rec.p.I-2283, apartado 35, y de 28 de Enero de 2010, DirectParcel Distribution Belgium, C-264/08, Rec.p.I-731, apartado 45).³⁵

Y la de 16 de Mayo de 2013, recuerda que:

“A la luz de la doctrina jurisprudencial y preceptos transcritos, la Sala llega a la conclusión de que se opone al principio de no discriminación una interpretación del art. 46.1.4º de la Ley 40/1998 y del art.60.1 del Real Decreto Legislativo 3/2004 que impide la reducción fiscal de las aportaciones a un plan de pensiones alemán, siempre que éste cumpla las exigencias que impone con carácter general la normativa fiscal española adecuada de la pérdida ocasionada por el pago indebido del impuesto (véase la Sentencia Littlewoods Retail y otros, antes citada, apartado 29).

En el caso de autos, es obligado declarar que una normativa como la controvertida en el caso de autos, que limita los intereses a los devengados a partir del día siguiente a la fecha de la solicitud de devolución del impuesto indebidamente percibido, no responde a esta exigencia.

Al no existir normas de Derecho de la Unión en materia de solicitudes de devolución de tributos, corresponde al ordenamiento jurídico interno de cada Estado miembro regular las condiciones en que pueden formularse tales solicitudes, siempre que dichas condiciones respeten los principios de equivalencia y de efectividad (sentencia Danfoss y Saber-Danfoss, antes citada, apartado 24 y jurisprudencia citada).”

Por último procede mencionar lo expuesto por la Sentencia de la Sala de lo Contencioso – Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Murcia de 29 de Junio de 2011, según la cual es procedente la revocación de una liquidación tributaria cuando con posterioridad a su práctica y consiguiente firmeza se ha dictado una Sentencia por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, declarando contraria la norma española al Ordenamiento que goza de primacía; y en tal sentido se expuso:

“Debe recordarse que el principio de efectividad ha sido afirmado reiteradamente por el Tribunal de Justicia como límite del principio de autonomía (así en los asuntos acumulados C-392/04 y C-422/04, I-21 Germany, de 19 de Septiembre de 2006 (TJCE 2006, 260), en que el Tribunal de Justicia encomienda al Tribunal nacional la función de comprobar si existe ilegalidad manifiesta que justifique la revocación de actuaciones administrativas firmes). Este principio, de pura creación judicial, como tantos otros principios esenciales de la aplicación del derecho comunitario, se ha visto reflejado por el Tratado de Lisboa. Así, el artículo 19 TUE señala que los Estados miembros establecerán las vías de recurso necesarias para garantizar la tutela judicial efectiva en los ámbitos cubiertos por el Derecho de la Unión. Por otra parte, el artículo 6 TUE establece que la Unión reconoce los derechos, libertades y principios enunciados en la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea de 7 de Diciembre de 2000, tal como fue adaptada el 12 de Diciembre de 2007 en Estrasburgo, la cual tendrá el mismo valor jurídico que los Tratados. Y a su vez el artículo 47 de la Carta dispone que toda persona cuyos derechos y libertades garantizados por el Derecho

35 Así se desprende de lo expuesto por la Profesora De la Tejera Hernández en “La restitución de tributos contrarios al Derecho Europeo (Devolución, responsabilidad patrimonial y reforma de la Ley General Tributaria)”. Instituto de Estudios Fiscales (2015); véase asimismo: “El régimen jurídico del principio de equivalencia en el sistema tributario español”, de Martínez Sánchez, en “Revista Española de Derecho Financiero nº 161 (2014).

de la Unión hayan sido violados tiene derecho a la tutela judicial efectiva respetando las condiciones establecidas en el presente artículo.”

En el mismo sentido se pronuncia la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Asturias de 29 de Mayo de 2015; tras mencionar la novedad plasmada en el art. 221(3) de la Ley 58/2003, de 17 de Diciembre, General Tributaria, concluye que:

“Las consecuencias de la violación de las normas de derecho comunitario no deben ser inferiores a las derivadas del incumplimiento de la Constitución. Lo contrario supondría una interpretación restrictiva de la aplicación de las normas comunitarias. En las sentencias Simmenthal (9 de Marzo de 1978) y Factortame III (5 de Marzo de 1996) el TJCE ha recordado expresamente que los jueces nacionales garantizan la plena eficacia del Derecho Comunitario y la protección de los derechos que confiere a los particulares, garantía que expresamente se extiende a la posibilidad de obtener una reparación en aquellos casos en que sus derechos son vulnerados como consecuencia de una violación del Derecho Comunitario que es directamente imputable a uno de sus Estados miembro.

A lo anteriormente indicado podríamos también añadir que ya en 1988 el TJCE, en Sentencia de 2 de Febrero, asunto C-309/85, reconoció que la firmeza de las situaciones no podía ser obstáculo decisivo para proceder a la restitución de lo ingresado indebidamente, vulnerando la legalidad comunitaria; y en la Sentencia KHÜNE, de 13 de Enero de 2004, declaró que la jurisprudencia posterior del TJCE es una circunstancia nueva que permite la revisión o revocación de actos firmes, incluidas las sentencias que han adquirido el valor de cosa juzgada.”

3.6. Principio de equivalencia

De este principio muy ligado al anterior se hace eco la Sentencia del Tribunal Supremo, de 13 de Mayo de 2013, que sobre el particular expuso:

“Y en esta tesitura, sería contrario a los principios de equivalencia y efectividad, como también recuerda el apartado 52 de la Comunicación de la Comisión 2007/C/272/05, el diseño de procedimientos nacionales para la recuperación de las ayudas de Estado ilegales menos favorables para los afectados que los previstos para acciones nacionales similares, haciendo imposible o excesivamente difícil el ejercicio de los derechos que les confiere el ordenamiento de la Unión, singularmente el acabado de citar de audiencia en los procedimientos administrativo que les afecten. Esos mismos principios son traídos a colación por la “Comunicación de la Comisión relativa a la aplicación de la normativa sobre ayudas estatales por los órganos jurisdiccionales nacionales” (2009/C 85/09) (DOUE, serie C, nº 85, de 9 de Abril de 2009, p.1, apartado 79), cuando alude a la obligación de los jueces nacionales de proteger los derechos individuales afectados por las ayudas estatales ilegales.”

El principio de equivalencia exige que la norma nacional controvertida se aplique indistintamente a los recursos basados en la vulneración del Derecho de la Unión y a los que se fundamentan en el incumplimiento del Derecho interno y que tengan un objeto y una causa semejantes. Para comprobar si el principio de equivalencia se respeta, le corresponde al órgano jurisdiccional nacional, que es el único que conoce directamente la regulación procesal de los recursos en el ámbito del Derecho interno, controlar si la regulación procesal destinada a garantizar en Derecho interno, la tutela de los derechos que el ordenamiento jurídico de la Unión confiere a los justiciables,

es conforme con este principio y examinar tanto el objeto como los elementos esenciales de los recursos de carácter interno supuestamente semejantes. Para determinar si una disposición procesal nacional es menos favorable, ha de tener en cuenta el lugar que ocupa esa disposición en el conjunto del procedimiento, el desarrollo de éste y sus particularidades.

La doctrina más reciente y de mayor impacto se contiene en la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 26 de Enero de 2010 como respuesta al planteamiento que hizo el Tribunal Supremo³⁶ que decidió “Cuestionarse a sí mismo” ante el Tribunal de Justicia, requiriéndole sobre la compatibilidad de su interpretación y aplicación con los principios del Ordenamiento de la Unión de equivalencia y de efectividad.

El Tribunal de Justicia ya ha considerado que, en el marco del régimen de autoliquidación, el principio de neutralidad fiscal exige que se conceda la deducción del IVA soportado si se cumplen los requisitos materiales, aun cuando los sujetos pasivos hayan omitido determinados requisitos formales

Así es como se produce la Sentencia Transportes Urbanos de 26 de Enero de 2010, en la que el Tribunal de Luxemburgo llegará a la conclusión de que tal diferencia de régimen – esto es, el diverso tratamiento procedimental entre las indemnizaciones solicitadas con base en una ley posteriormente declarada inconstitucional y las solicitadas con base en una ley posteriormente constatada como contraria al Derecho de la Unión Europea es incompatible con el principio de equivalencia. En concreto y el razonamiento de la Gran Sala es que, teniendo las dos reclamaciones “exactamente el mismo objeto, a saber, la indemnización del daño sufrido por la persona lesionada por un acto o una omisión del Estado” (Apdo.36), la única diferencia existente consiste en que Tribunal declara la infracción jurídica (Apdo.43), y esta diferencia “no basta para establecer una distinción entre ambas reclamaciones a la luz del principio de equivalencia” (Apdo. 44).

De acuerdo con ello el Tribunal Supremo en sendas Sentencias de 17 de Septiembre (tres) y 23 de Diciembre 2010 (cuatro), afirma el reconocimiento del principio de responsabilidad patrimonial del Estado como una

36 Sigo lo expuesto por Plaza Martín, en “Un viaje de ida y vuelta en Transportes Urbanos; Responsabilidad patrimonial del Estado legislador y principio de equivalencia (sobre la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea y la Sentencia del Tribunal Supremo de 17 de Septiembre de 2010), en “Administración y Justicia. Un análisis jurisprudencial. Liber Amicorum Tomás – Ramón Fernández, Editorial Civitas, Volumen II (2012) pág.3523 y siguientes; con respecto a otras jurisdicciones va a mencionarse, tales como “Adecuación del procedimiento judicial hipotecario a la normativa europea: Sentencia del TJUE de 14 de Marzo de 2013”, de Achón Bruñén, en Diario La Ley nº 8065 (2013); “La Sentencia del Tribunal de Luxemburgo relativa a la lucha contra cláusulas abusivas.Comentario a la STJUE de 14 de Marzo de 2013” de Ballugera Gómez, en Diario La Ley nº 8088 (2013); “El control de las cláusulas abusivas de las hipotecas en la calificación registral y en el procedimiento de ejecución tras la Sentencia del Tribunal de Justicia de Luxemburgo de 14 de Marzo de 2013”, de Díaz Fraile, en la Ley Unión Europea, nº 5 (2013); “Las cláusulas abusivas”, de Gimeno Sendra, en Diario La Ley nº 8116 (2013); “Cláusulas abusivas más habituales en las escrituras de hipotecas: análisis de los últimos pronunciamientos de Juzgados y Tribunales”, asimismo de Achón Bruñén, en Diario La Ley nº 8127 (2013); “El debido tratamiento de las ejecuciones hipotecarias a la luz de la reciente jurisprudencia del TJUE”, de Ruiz-Rico Ruiz y De Lucchi López-Toria, en Diario La Ley nº 8139(2013), y, “Estudio de las cláusulas abusivas en contratos con consumidores en Derecho comunitario y español a la luz de la Ley 1/2013 de 14 de Mayo”, de Ramírez García; se refirió asimismo a las cláusulas abusivas el Profesor Díez Picazo, en el Discurso de apertura del Curso 2013/2014 de la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación y que aparece recogido en la Memoria de Actividades del Curso 2013 bajo el título de “Perfiles”; por último el Tribunal Supremo, en Sentencia de 10 de Julio de 2015, tiene expuesto que aunque el Tribunal de Justicia de la Comunidades Europeas, en la Sentencia de 15 de Octubre 2009 (C-101/08), no ha considerado la protección de los accionistas minoritarios un principio general del Derecho Comunitario, al analizar el alcance y significado del contenido del artículo 5 de la Directiva 2004/25/ CE, en cuanto constituye «un principio rector de la aplicación de la normativa reguladora de la oferta pública de adquisición de acciones», no podemos desconocer que el objetivo de esta acción normativa europea es garantizar un nivel mínimo de protección suficiente de los titulares de valores, en caso de cambio del control de la sociedad, que obliga a formular una oferta de adquisición de acciones.

cláusula de cierre del sistema que regula las relaciones entre el Derecho Comunitario y los Ordenamientos nacionales, garantizando la plena eficacia del Ordenamiento de la Unión Europea y la tutela judicial efectiva de los particulares a la reparación de los perjuicios que pudiera causar la infracción o el incumplimiento de aquel por parte de las autoridades nacionales. El Alto Tribunal además –y esto es lo más relevante de la cuestión– confirma la existencia de una relación directa de causalidad entre la infracción de la obligación de respeto al Derecho Comunitario que incumbe al Estado y el daño sufrido por el contribuyente, sin que tal nexo causal pueda entenderse roto por el hecho de que éste no hubiera agotado los recursos administrativos o judiciales frente a liquidaciones tributarias firmes. Y en tal sentido, el Tribunal Supremo obliga al Estado a reparar el daño causado a los recurrentes por el abono de unas cantidades superiores a las que hubiera correspondido ingresar de haberse respetado por la legislación nacional los mandatos contenidos en la norma comunitaria. Tal reparación comprende el importe del exceso ingresado más sus correspondientes intereses de demora, toda vez que el principio general en materia de indemnización por responsabilidad patrimonial es el de la de la “restitutio in integrum”, teniendo en cuenta que la cantidad se reconoce en concepto de responsabilidad patrimonial y no como no devolución de ingresos indebidos.

Concluimos esta cita de doctrina jurisprudencial con lo expuesto por la Sentencia del Tribunal Supremo de 3 de Febrero de 2015 en la que se indica:

“En conclusión: a) La doctrina reiterada de este Tribunal (desde la Sentencia del Pleno de la Sala Tercera de 2 de Junio 2010, Recurso núm. 588/2008) tiene declarado que aunque los actos generadores del daño (liquidaciones tributarias, en el caso) sean firmes, ello no impide ejercitar una acción de responsabilidad patrimonial del Estado por – actos del legislador declarados inconstitucionales si tales actos fundamentaron la decisión administrativa productora del perjuicio; b) Tal doctrina debe aplicarse también (por exigencias de los principios de equivalencia y efectividad) a los supuestos en los que se plantea una reclamación de responsabilidad patrimonial por infracción del Derecho de la Unión Europea, de manera que la firmeza de los actos administrativos a los que se imputa el daño no resulta obstáculo para el ejercicio de la acción; c) Y ese mismo criterio debe ser tenido en cuenta aun cuando la vulneración del Derecho Comunitario no haya sido declarada por el TJUE en la fecha en que se ejercita la reclamación si, como ocurre en el caso analizado, la incompatibilidad de la norma española con la europea es declarada por un Tribunal nacional aplicando directamente sin necesidad de plantear cuestión prejudicial el Derecho Comunitario a tenor de los principios de efecto directo y primacía y a la vista de la claridad de las determinaciones de la normativa europea que resulta de aplicación.”

3.7. Principio de cooperación

Tal y como expone la Sentencia del Tribunal Justicia de la Unión Europea de 13 de Enero de 2004:

“El principio de cooperación que deriva del artículo 10 del Tratado obliga a un órgano administrativo ante el que se presenta una solicitud en este sentido a examinar de nuevo una resolución administrativa firme para tomar en consideración la interpretación de la disposición pertinente del Derecho comunitario efectuada entre tanto por el Tribunal de Justicia cuando:

- › Según el Derecho nacional, dispone de la facultad de reconsiderar esta resolución.

- › La resolución controvertida ha adquirido firmeza a raíz de una sentencia de un órgano jurisdiccional nacional que resuelve en última instancia.
- › Dicha sentencia está basada en una interpretación del derecho comunitario que, a la vista de una jurisprudencia del Tribunal de Justicia posterior a ella, es errónea y que se ha adoptado sin someter la cuestión ante el Tribunal de Justicia con carácter prejudicial, conforme a los requisitos previstos en el artículo 234 CE, apartado 3, y
- › El interesado se ha dirigido al órgano administrativo inmediatamente después de haber tenido conocimiento de dicha jurisprudencia.”

3.8. Principio general de aplicación de oficio del Derecho de la Unión Europea

Este principio, de carácter procesal, de aplicación en este ámbito por ser efecto reflejo de los ya citados de primacía y efecto directo, es analizado por la Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de Mayo de 2013, en los siguientes términos:

“Por otro lado, como es doctrina de este Tribunal proveniente de la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, hemos de estar a “los principios de primacía y efecto directo de las directivas proclamados por la propia jurisprudencia comunitaria, conforme a la que las disposiciones de una directiva, que desde el punto de vista de su contenido no están sujetas a condición y son suficientemente precisas, puede ser invocadas por los particulares a cuyo favor crean derechos ante sus *órganos* jurisdiccionales cuando el Estado no ha cumplido con su deber de incorporarlas al ordenamiento interno o lo haya hecho de modo incorrecto [Sentencias de 19 de enero de 1982, Becker (asunto 8/81) y 26 de febrero de 1986, Marsha/1 (asunto 152184)].

Y ese deber de aplicación de oficio de las disposiciones de una directiva que cumplan tales requisitos alcanza de manera especialmente intensa a los órganos jurisdiccionales, incluso en supuestos en que, a diferencia de lo que ocurre en el actual, los litigantes no hayan puesto en debate la conformidad del ordenamiento interno con las determinaciones de/legislador comunitario. El principio *iura novit curia* también actúa en este *ámbito* (Sentencias del Tribunal de Justicia de 14 de Diciembre de 1995, Peterbroeck, C-312/93, y Van Schijndel y Van Veen, C-430/93 y C-431/93; en el mismo sentido las de 27 de Junio de 2000, Océano Grupo Editorial y Salvat Editores, C-40/98 a C-244/98, y de 21 de Noviembre de 2002, Cofidis, C-473/00). Conforme a esta jurisprudencia, opera un principio general de aplicabilidad de oficio del derecho comunitario, siempre que el ordenamiento jurídico-procesal interno permita invocar, asimismo de oficio, una norma imperativa interna. En nuestro orden jurisdiccional, si el juez estima que no se ha planteado la cuestión en la forma debida, ha de dar el golpe de timón necesario a la controversia sin más requisito que, en virtud del principio de contradicción, oír a las partes para que se pronuncien sobre el particular {artículos 33, apartado 2, y 65, apartado 2, de la Ley 29/1998, de 13 de Julio, reguladora de este jurisdicción (BOE de 14 de Julio), (Sentencia de 12 de Abril de 2012 (rec. cas. núm. 5216/2006), FD Séptimo).”

El principio es, sin duda novedoso, y guarda alguna relación con la invocación de la prescripción en sede casacional³⁷, no habiéndolo hecho en el seno del Recurso Contencioso – Administrativo.

3.9. Principio de prohibición de abuso de derecho

Este principio, también recogido en nuestro Derecho aparece reflejado en la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 20 de Junio de 2013³⁸, que con reiteración de lo expuesto en pronunciamientos anteriores indica:

“En efecto, el Tribunal de Justicia ha estimado en diversas ocasiones que la lucha contra el fraude, la evasión de impuestos y los eventuales abusos es un objetivo reconocido y promovido por la Sexta Directiva (véase la sentencia Halifax y otras, antes citada, apartado 71 y la jurisprudencia citada) y que el principio de prohibición del abuso de Derecho lleva a prohibir los montajes puramente artificiales, carentes de realidad económica, realizados con el único objetivo de lograr una ventaja fiscal (véanse las sentencias de 22 de Mayo de 2008, Amplisientifica y Amplifin, C-162/07, Rec.p.I-4019, apartado 28; de 27 de Octubre de 2011, Tanoarch, C-504/10, Rec.p.I-0000, apartado 51, y de 12 de Julio de 2012, J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard, C-326/11, Rec.p.I-0000, apartado 35).”

37 Recuérdese que a tenor de lo previsto en el art. 69(2) de la Ley 58/2003 de 17 de Diciembre, General Tributaria: “La prescripción se aplicará de oficio, incluso en los casos en que se haya pagado la deuda tributaria, sin necesidad de que la invoque o excepcione el obligado tributario”; la Ley 34/2015, de 21 de Septiembre, no ha introducido modificación en el precepto; sin embargo aquí la conclusión no es tan rotunda; así se desprende de la Sentencia del Tribunal Supremo de 5 de Noviembre de 2012, y del voto particular a la misma de los Magistrados Excmos. Sres. Huelín Martínez de Velasco y González González; véase asimismo la Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de Junio de 2014, que confirma lo expuesto, salvo que se aleguen “cuestiones nuevas”.

38 El principio ha tenido una especial aplicación en el ámbito tributario; véase: “La doctrina estadounidense de la sustancia económica como norma general antiabuso en materia tributaria”, de Martín López, en “Revista Española de Derecho Financiero” nº 157 (2013) pág. 105 y siguientes. La Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 5 de Octubre de 2011, expuso: “Las operaciones previstas tengan una sustancia económica separada y diferente del beneficio económico alcanzado sólo mediante la reducción impositiva (más adelante se apreciará que en tal sentido ha evolucionado nuestra normativa). Los intentos en esta línea se estiman meritorios por la doctrina en cuanto permiten alejarse del proceloso ámbito de los propósitos subjetivos, con los problemas probatorios que ello genera, y ayuda al intérprete a determinar si un determinado acto jurídico o conjunto de actos está respaldado por una operación con auténtico sentido mercantil”. La doctrina del “business purpose”, la planteó el Profesor Palao Taboada en: “Los motivos económicos válidos en el régimen fiscal de las reorganizaciones empresariales”, integrante de los “Estudios Jurídicos en homenaje al Profesor Luís Díez Picazo”, Editorial Thomson Civitas, Volumen IV (2003) págs. 6597 y siguientes; véase asimismo “Una vuelta de tuerca a la interpretación europea de la cláusula antiabuso en la -directiva de fusiones- ¿Hacia motivos económicos válidos de alto voltaje?”, del Profesor Calderón Carrero, en Revista de Contabilidad y Tributación nº 347(2012) págs. 5 y siguientes y “Planificación fiscal agresiva y normas antiabuso en el Derecho de la Unión Europea: análisis de las últimas tendencias”, de Martín López, en “Quincena Fiscal”, nº 8 (2015) y en fin como expuso el Tribunal Supremo en Sentencia de 18 de Julio de 2012; En conclusión cuando una operación es “intrínsecamente asombrosa” es la parte que realiza la operación la que debe justificar su razonabilidad pese a la apariencia que de ella se infiere, actividad que en este caso no ha sido ni siquiera intentada al no pedir el recibimiento a prueba. Parece evidente que ante un Tribunal han de desplegarse razones mucho más sólidas y convincentes para que un motivo del tipo expuesto pueda prosperar”. Lo que no se impide es la auténtica “economía de opción”, pues como ha recordado la Sentencia del Tribunal de Justicia de 12 de Septiembre de 2013: “Como se desprende de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, cuando un sujeto pasivo puede elegir entre distintas operaciones, tiene derecho a elegir la estructura de su actividad de modo que pueda limitar su deuda fiscal (véanse, en particular, las sentencias de 21 de Febrero de 2006, Halifax y otros, C-255/02, Rec. p. I-1609, apartado 73, y RBS Deutschland Holdings, antes citada, apartado 54).”

3.10. Principio de coherencia del Sistema Tributario

Este principio suele traerse a colación por los Estados miembros en el Recurso por incumplimiento; de la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 17 de Octubre de 2013, se desprende lo siguiente:

“Sobre este particular, procede recordar que es cierto que de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que la necesidad de salvaguardar la coherencia de un sistema tributario puede justificar una restricción al ejercicio de las libertades fundamentales que garantiza el Tratado. Sin embargo, para que pueda admitirse tal justificación, es necesario que se demuestre la existencia de una relación directa entre la concesión de la ventaja fiscal de que se trate y la compensación de esa ventaja con un gravamen fiscal determinado (véanse las sentencias Manninen, antes citada, apartado 42, y de 17 de Septiembre de 2009, Glaxo Wellcome, C-182/08, Rec.p.I-8591, apartados 77 y 78).”

Otra Sentencia de la misma fecha, permitió al Tribunal de Justicia de la Unión Europea exponer lo siguiente:

“Además, corresponde al órgano jurisdiccional nacional comprobar si la declaración extemporánea de la anulación de la factura de que se trata no supone un fraude en el IVA. Conforme a reiterada jurisprudencia, los justiciables no pueden prevalerse del Derecho de la Unión que puede extenderse hasta llegar a cubrir las operaciones que se realicen para beneficiarse abusivamente de las ventajas establecidas en el Derecho de la Unión (véase la Sentencia de 27 de Septiembre de 2007, Collée, C-146/05, Rec. P.I7861, apartado 38 y jurisprudencia citada).”

“Pues bien, en el caso de autos, basta con señalar que la ventaja fiscal resultante, en el Estado miembro en cuyo territorio está situado el bien inmueble objeto de una sucesión, de la aplicación a la base imponible de una reducción calculada al tipo más elevado cuando en esta sucesión interviene al menos un residente de dicho Estado, no está compensada en éste con ningún gravamen fiscal determinado en virtud del impuesto sobre sucesiones (véase, por analogía, la sentencia Mattner, antes citada, apartado 54).”

“De lo anterior se desprende que no cabe justificar la normativa controvertida en el litigio principal por la necesidad de preservar la coherencia del sistema tributario alemán.”

3.11. Principio de neutralidad fiscal

Este principio tiene una especial incidencia en el ámbito tributario y en especial en el Impuesto sobre el Valor Añadido; y así la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 6 de Febrero de 2014 expuso:

“El régimen de deducciones tiene por objeto liberar completamente al sujeto pasivo del peso del IVA devengado o ingresado en el marco de todas sus actividades económicas. El sistema común del IVA garantiza, por lo tanto, la neutralidad con respecto a la carga fiscal de todas las actividades económicas, cualesquiera que sean los fines o los resultados de las mismas, a condición de que dichas actividades estén a su vez, en principio, sujetas al IVA (véanse las Sentencias de 22 de Febrero de 2001, Abbey Nacional, C-408/98, Rec. P. I-1361, apartado 24, y de 6 de Julio de 2006, Kittel y Recolta Recycling C-439/04 y C-440/04, Rec.p.I-6161, apartado 48).

De este modo, el Tribunal de Justicia ya ha considerado que, en el marco del régimen de autoliquidación, el principio de neutralidad fiscal exige que se conceda la deducción del IVA soportado si se cumplen los requisitos materiales, aun cuando los sujetos pasivos hayan omitido determinados requisitos formales (Sentencia de 8 de Mayo de 2008, Ecotrade, C-95/07, C-96/07, Rec.p. I-33457, apartado 63, y sentencia Uuszodaépítő, antes citada, apartado 39)."

El principio mencionado es de aplicación a otras facetas del citado Impuesto y así:

- Sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 27 de Febrero y 11 de Septiembre de 2014.

"Por lo que se refiere al principio de neutralidad fiscal, procede recordar que éste se opone, en concreto, a que mercancías o servicios similares, que compiten por tanto entre sí, sean tratados de forma distinta desde el punto de vista del IVA (véanse las sentencias Comisión/Francia, C-384/01, EU:C:2003:264, apartado 25, y The Rank Group, C-259/10 y C-260/10, EU:C:2011:719, apartado 32 y jurisprudencia citada)."

- Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 23 de Abril de 2015.

"El Tribunal de Justicia ha declarado también que, para garantizar la neutralidad del IVA, corresponde a los Estados miembros establecer en sus ordenamientos jurídicos; internos la posibilidad de corregir cualquier impuesto indebidamente facturado siempre que el emisor de la factura demuestre su buena fe."

El Tribunal Supremo también ha hecho uso de dicho principio de neutralidad en numerosas Sentencias como las de 9 de Octubre y 6 de Noviembre de 2014 y 15 de Enero de 2015, indicándose en esta última.

"Para resolver habrá que estar a la doctrina constante del Tribunal de Justicia de las Comunidades a cuyo tenor la normativa nacional debe entenderse siempre de acuerdo con el principio de neutralidad establecido por la Sexta Directiva, sin que formalismos sin significación alguna para la gestión del impuesto o la prevención del fraude puedan impedir el derecho a deducir."

3.12. Principio de respeto del derecho de defensa

Damos cuenta de otro de los principios que quedan reseñados y que aparece en la Sentencia del Tribunal de Justicia de 22 de Octubre de 2013³⁹ en los términos siguientes:

“El Tribunal de Justicia ha declarado con anterioridad que el respeto del derecho de defensa constituye un principio general del Derecho de la Unión que resulta de aplicación cuando la Administración se propone adoptar un acto lesivo para una persona (véase la sentencia Sopropé, antes citada, apartado 36). En virtud de este principio, debe permitirse a los destinatarios de decisiones que afecten sensiblemente a sus intereses dar a conocer oportunamente su punto de vista sobre los elementos en los que la Administración vaya a basar su decisión (véanse, entre otras, las sentencia de 24 de Octubre de 1996, Comisión/Lisrestal y ootros, C-32/95 P, Rec. P. I-5373, apartado 1, y Sopropé, antes citada, apartado 37). Esta obligación recae sobre las Administraciones de los Estados miembros cuando adoptan decisiones que entran en el ámbito de aplicación del Derecho de la Unión, aunque cuando la legislación de la Unión aplicable no establezca expresamente tal requisito formal (véanse, las sentencias Sopropé, antes citada, apartado 38, y de 10 de Septiembre de 2013, G. y R., C-383/13 PPU, apartado 32 y 35).”

Pese a ello en la mencionada Sentencia se concluye que:

“Procede, pues, responder a las cuestiones prejudiciales primera y segunda que el Derecho de la Unión tal y como resulta de la Directiva 77/799 y del derecho fundamental a ser oído, debe interpretarse en el sentido de que no atribuye al contribuyente de un Estado miembro ni el derecho a ser informado sobre la solicitud de asistencia dirigida por dicho Estado a otro Estado miembro con el fin de verificar los datos facilitados por el contribuyente en el marco de su declaración del impuesto sobre la renta, ni el derecho a participar en la formulación de la solicitud enviada al Estado miembro requerido, ni tampoco, por último, el derecho a tomar una parte en el examen de testigos efectuado por este último Estado.”

39 Véase un comentario a la misma a cargo de los profesores López Sánchez y Herrera Molina bajo el título “¿Tienen derecho los obligados tributarios a ser informados del intercambio de datos fiscales entre Administraciones Tributarias de diversos Estados?”, en Diario La Ley del día 19 de Junio de 2013; véase asimismo: “Los derechos de los obligados tributarios ante los requerimientos de información entre los Estados miembros de la Unión Europea en la Directiva 2011/16/UE”, de Miguel Arias, en “Revista Española de Derecho Financiero” nº 156 (2012) pág. 61 y siguientes, y el estudio de Cruz Amorós “Intercambio de información y derecho de los contribuyentes”, en “Impuestos”, editorial La Ley, Octubre de 2014; por su parte el Tribunal Supremo en Sentencia de la Sala Segunda de 30 de Abril de 2015, ha expuesto “En este mismo sentido, puede ser relevante tomar en consideración la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, sobre la colisión entre el derecho a no autoincriminarse y la obligación de proporcionar información en el ámbito del procedimiento administrativo sancionador. Señala el TJUE, por ejemplo en la Sentencia Dalmine (Dalmine/Comisión, Sentencia del Tribunal de Justicia, Sala Primera, de 25 de Enero de 2007), que el derecho a no declarar contra uno mismo sólo es aplicable cuando se trata de solicitudes de información que obligan al destinatario, coercitivamente, a dar una respuesta sobre una específica cuestión incriminatoria.

Esta doctrina jurisprudencial debe estimarse relevante tanto por su origen en el Tribunal de Justicia de Luxemburgo que constituye el Tribunal Supremo de la Unión Europea, como por el hecho de que en el Derecho Penal actual se ha incorporado a la responsabilidad penal de las personas jurídicas y son cada vez más numerosos los tipos penales que integran un elemento normativo de naturaleza administrativa, por lo que la concurrencia de una investigación previa de carácter administrativo, o en todo caso prejurisdiccional, será cada vez más frecuente (véase lo que sucede en el ámbito del delito fiscal, o de los fraudes de subvenciones, por ejemplo). Según dicha jurisprudencia, la Comisión tiene la potestad de obligar a una empresa, en su caso mediante decisión, a que le facilite toda la información necesaria relacionada con hechos de los que pueda tener conocimiento, **pero no puede imponer a dicha empresa la obligación de dar respuestas que impliquen admitir la existencia de una infracción** cuya prueba incumbe a la Comisión (SSTJUE de 18 de Octubre de 1989, Orkem/Comisión; de 7 de Enero de 2004, Aalborg Portland y otros/Comisión y de 14 de Julio de 2005, ThyssenKrupp/Comisión).”

Contrasta la solución a la que se llega con la concerniente a la recuperación de ayudas contrarias al Ordenamiento Comunitario; ante la disyuntiva entre ejecutividad y una solución garantista, el Tribunal Supremo se inclina por la seguridad, y así en Sentencia de la Sala Tercera de 14 de Octubre de 2013 se expuso:

“Sería posible oponer que, con tal desenlace, se desconocerían los designios de la regulación del derecho de la Unión, que pide una inmediata y efectiva ejecución de la Decisión de la Comisión al objeto de restablecer la competencia que la ayuda declarada incompatible rompió, pues, al fin y al cabo, la supresión de una ayuda ilegal mediante su recuperación es la consecuencia lógica de su declaración de ilegalidad (sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 10 de Junio de 1993, Comisión/Grecia (C-183/91, apartado 16), 27 de Junio de 2000, Comisión/Portugal (C-407/97, apartado 38), y 26 de Junio de 2003, Comisión/España (C-404/00, apartado 44). Ahora bien, no se ha de olvidar que aquellos designios deben alcanzarse sin merma de los principios que inspiran también ese ordenamiento transnacional. Dicho en otra forma, cuando las Administraciones nacionales ejecutan decisiones de la Unión Europea quedan sometidas también a su ordenamiento jurídico y, en particular, a la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea (DOUE, Serie C, nº 326, de 26 de Octubre de 2012, p.391), cuyo artículo 51 dispone que sus disposiciones se dirigen también a los Estados miembros al tiempo de aplicar el derecho de la Unión. Pues bien, dicha Carta proclama en el artículo 41.2, dentro de las garantías inherentes a la ciudadanía, el derecho de toda persona a ser oída antes de que se tome en contra suya una medida individual que le afecte desfavorablemente. Es decir, la audiencia como trámite necesario no sólo la impone nuestro ordenamiento doméstico sino también el propio de la Unión Europea, y lo hace al más alto nivel, en la Carta, que, según el artículo 6.1 del Tratado de la Unión Europea (versión consolidada en el DOUE, Serie C, nº 326, de 26 de Octubre de 2012, p.13), tiene el mismo valor jurídico que los tratados. Acudiendo a las palabras de la Comunicación de la Comisión 2007/C 272/05 (apartado 52), los Estados miembros deben “utilizar procedimientos rápidos siempre que sea posible con arreglo al derecho nacional” y que, añadimos nosotros ahora, respeten los mandatos del ordenamiento jurídico de la Unión Europea, debiendo, por tanto, ser eficaces e inmediatos, pero sin merma de las garantías que ese ordenamiento jurídico reconoce a sus ciudadanos.”

3.13. Principio de “non bis in idem”

El máximo intérprete de la legalidad europea reconoce el principio “non bis in idem” como principio fundamental de derecho comunitario⁴⁰ (Limburgse Vinyl Maatschappij) NV (LVM) y otros c. Comisión, C-238/1999 P.C.c-244/1999 P.C. 245/1999 P. C-247/1999 P.C. C-250/1999 P a C-252/1999 P&C-254/1999, punto 59, de 15 de Octubre de 2002).

40 Como recuerda la doctrina más autorizada de acuerdo con el art. 6.1 del Tratado de la UE, la Carta Europea de Derecho Fundamental posee el mismo valor jurídico que los Tratados de la UE, y los derechos y libertades y principios enunciados en la Carta se interpretarán con arreglo a las disposiciones generales del título VII de la misma por las que se rige su interpretación y aplicación teniendo debidamente en cuenta las explicaciones a que hace referencia la Carta, que indican las fuentes de dichas disposiciones. El apartado 3 del referido precepto establece igualmente que los derechos fundamentales que garantiza el CEDH y los que son fruto de las tradiciones constitucionales comunes a los Estados miembros formarán parte del Derecho de la UE como principios generales. El art. 52.3 de la referida Carta establece que aquellos derechos recogidos en la misma que se correspondan con derechos del CEDH será interpretados de la misma forma, lo cual permite la integración de la jurisprudencia del TEDH a través de esta vía (véanse las explicaciones al art. 52.3 de la Carta Europea de Derechos fundamentales 2007/C 303/01, 14.12.2007); así lo entiende el Profesor Calderón Carrero en “El TJUE confirma la aplicación del derecho fundamental de “ne bis in idem” en el marco de litigios tributarios internos.” en “Quincena Fiscal” nº 11 (2013) pág.86,

"(...) el principio non bis in idem principio fundamental de derecho comunitario, consagrado además por el art. 4, párrafo 1, del protocolo nº 7 del TEDH, prohíbe, en materia de competencia, que una empresa sea condenada o perseguida de nuevo por el hecho de un comportamiento contrario a las normas de competencia por el que ha sido sancionada o declarada no responsable por una decisión anterior no susceptible de recurso."

Añadiéndose por el Tribunal Supremo, en Sentencia de la Sala Segunda de 17 de Septiembre de 2015:

"El derecho a no ser enjuiciado penalmente más de una vez por unos mismos hechos, consagrado en el principio "non bis in *idem*", constituye una de las garantías del acusado reconocida en el ap. 1 del art. 24 de la CE, y que es proclamada también en el ap. 7 del art. 14 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos de 19 de Diciembre de 1966, que forma parte de nuestro ordenamiento, según lo dispuesto en el ap. 1 del art. 96 de nuestra CE."

Y en relación con el citado principio la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 16 de Febrero de 2013, su expuso:

"El Derecho de la Unión no regula la relación entre el Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales, firmado en Roma el 4 de Noviembre de 1950, y los ordenamientos jurídicos de los Estados miembros y no establece tampoco las consecuencias que debe deducir un juez nacional en caso de conflicto entre los derechos que garantiza dicho Convenio y una norma de Derecho nacional", para continuar afirmando que "El Derecho de la Unión se opone a una práctica judicial que supedita la obligación del juez nacional de no aplicar ninguna disposición que infrinja un derecho fundamental garantizado por la Carta... al requisito de que dicha infracción se deduzca claramente del texto de dicha Carta de la jurisprudencia en la materia, dado que priva al juez nacional de la facultad de apreciar plenamente, con cooperación del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en su caso, la compatibilidad de dicha disposición con la Carta"⁴¹

41 Me remito a "El principio ne bis in idem en la Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea", de Sarmiento Ramírez-Escudero, en la obra colectiva dirigida por Arroyo Zapatero y Nieto Martín "El principio de non bis in idem en el Derecho Penal europeo e internacional" (2007) pág.43 y siguientes.

Revista Técnica Tributaria

Jurisprudencia nacional



AEDAF
Asociación Española
de Asesores Fiscales

Jurisprudencia nacional

Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª

Sentencia de 25 de octubre de 2015, rec. 3857/2013

Ponente: Don Juan Gonzalo Martínez Micó

IVA. Devolución a no establecidos.

El derecho a la devolución del IVA, cuando su repercusión e ingreso han sido indebidos, no debe sujetarse al cumplimiento de requisitos formales excesivos. Por otra parte, la regularización debe ser íntegra para no producir un enriquecimiento injusto para la Hacienda. En este caso se debatía el derecho del contribuyente por cuanto había perdido la condición de sujeto pasivo establecido en el territorio de aplicación del impuesto.

Fundamentos de derecho

CUARTO.1. En cuanto al segundo motivo de casación esgrimido por el Abogado del Estado, referente a una supuesta infracción de los artículos 119 de la Ley 37/1992, 31 del Real Decreto 1624/1992 y 14.2.c) del Real Decreto 520/2005, relativos a la legitimación para instar el procedimiento de devolución en el caso de empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto pero establecidos en la Comunidad, Islas Canarias, Ceuta o Melilla, resulta evidente que si el IVA es improcedente (como sostiene la Administración Tributaria), la consecuencia debe ser no sólo la no deducibilidad del mismo por el destinatario de la operación, sino también el derecho a la devolución de la cuota indebidamente ingresada por CIT GROUP FINANCE (IRELAND). Este derecho a la devolución de ingresos indebidos debió reconocerse: (i) bien a favor de CIT GROUP (HUNGARY) en su condición de repercutido o, subsidiariamente, a favor de CIT GROUP FINANCE (IRELAND) en su condición de sujeto pasivo quien deberá restituir a la mercantil húngara las cantidades indebidamente repercutidas...

Decía la sentencia recurrida que "la actuación inspectora no se debió limitar a declarar aquello que era gravoso y obviar lo que era justo porque la Inspección actúa para comprobar y en su caso restablecer el orden jurídico tributario. La regularización tributaria efectuada por la Administración debió agotar sus efectos legales en la doble vertiente de lo que favorecía y no favorecía al sujeto pasivo/destinatario del servicio"...

3. Finalmente, resulta asimismo sorprendente que el Abogado del Estado alegue una supuesta infracción del 119 de la Ley 37/1992 al no haberse utilizado el procedimiento previsto para los no establecidos. En efecto, si como aduce el Abogado del Estado se trata de unas cuotas de IVA indebidamente soportadas, resulta evidente que el procedimiento que se debería haber seguido para solicitar su devolución es el de devolución de ingresos indebidos previsto en los artículos 14 y siguientes del referido Real Decreto 520/2005.

La supuesta infracción alegada por el Abogado del Estado debe ser igualmente rechazada al tratarse a lo sumo de un mero defecto formal de acuerdo con reiterada jurisprudencia de esta Sala, la cual a su vez es reflejo de la jurisprudencia emanada del Tribunal de Justicia de la Unión Europea; los requisitos formales para la deducción del IVA han de ponerse cuidadosamente en relación con el principio de neutralidad del impuesto, sin que quepa vulnerar dicho principio en atención a un defecto formal. De lo contrario, afirma la jurisprudencia, se estaría desvirtuando el espíritu y la finalidad misma del Impuesto.

Como se lee en la Resolución del TEAC (FD Sexto), en el ejercicio 2004, único concernido en esta casación, la Inspección de los Tributos negó la devolución de las cuotas de IVA soportadas por CIT GROUP FINANCE IRELAND en los periodos de enero a abril por no haber presentado la mercantil la solicitud de conformidad con el procedimiento especial de devoluciones a empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto. En dicho ejercicio 2004 presentó respecto de los periodos mensuales enero-abril, los modelos 320, y respecto de los periodos mayo a diciembre, los modelos 361, reconociéndosele por la Inspección de los Tributos el derecho a la devolución de estos últimos y negándosele respecto de los anteriores.

Entendió la Inspección de los Tributos y ratificó el TEAC que no se trató de la presentación de un modelo equivocado de solicitud de devolución, sino que, con pleno conocimiento de causa, el obligado tributario organizó una estructura empresarial y económica con la finalidad de sustraer a la tributación por el Impuesto sobre la Renta de No Residentes las rentas derivadas del arrendamiento de los equipos informáticos a las entidades españolas por CIT GROUP FINANCE IRELAND, mediante la introducción en el circuito económico de la interpuesta CIT GROUP HUNGARY. Y, en consecuencia, no aceptaron la existencia de mero error formal en la cumplimentación del modelo de solicitud de devolución, negando el derecho a la devolución de las cuotas soportadas en los periodos enero a abril de 2004.

Lo cierto es que, en este momento, es firme la negativa a reconocer la devolución interesada a CIT GROUP HUNGARY, como consecuencia de la Sentencia de esta Sala y Sección de 4 de marzo de 2015 (rec. casa. 4061/2012), en la que se concluyó que "los contratos cuestionados son simulados" y que por tanto (...) "la recurrente no puede ser sujeto pasivo del IVA y que no habiendo soportado IVA alguno, (...), es improcedente la devolución que ahora se pretende. (El eventual e hipotético derecho que por esos conceptos pueda corresponder a otra entidad, distinta de la actora, es cuestión que no conforma el objeto de este proceso)" (FD Quinto D).

Es en este proceso donde se debe dilucidar el eventual e hipotético derecho que pudiera corresponder a CIT GROUP FINANCE IRELAND y en ese cometido no puede desconocerse que esta sociedad cumplió, para los periodos enero a abril de 2004, las obligaciones formales que le correspondían como sujeto pasivo establecido en el territorio de aplicación del Impuesto a través de los modelos 320. La pérdida de esa condición y la adquisición de la nueva como sujeto pasivo no establecido para dichos periodos liquidatorios vino motivada por la negación a CIT GROUP HUNGARY de la condición de sujeto pasivo en el IVA.

Siendo esto así, el incumplimiento de los requisitos formales previstos para la devolución de las cuotas de IVA soportadas por sujetos pasivos no establecidos no puede implicar, contradiciendo el principio de neutralidad, la negación del derecho del sujeto pasivo a la devolución del IVA que le pudiera corresponder.

Esta Sala reiteradamente ha reconocido en este mismo tributo la necesidad de la regularización íntegra de los sujetos pasivos inspeccionados y la prevalencia del cumplimiento de los requisitos materiales sobre el de los requisitos formales en aplicación del principio de neutralidad del impuesto.



Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª

Sentencia de 2 de diciembre de 2015, rec. 3811/2013

Ponente: Don Juan Gonzalo Martínez Mico

Procedimiento económico-administrativo. Retroacción de actuaciones.

En relación al cómputo del plazo que establece el art. 150.5 Ley 58/2003 para fijar el *dies a quo* en el que deben desarrollarse las actuaciones inspectoras una vez que la resolución de un recurso ha ordenado la retroacción de actuaciones, el Tribunal señala que plazo debe comenzar a contarse desde la «recepción» del expediente o resolución remitida por el órgano que dictó la decisión a ejecutar. El argumento se centra en que la ejecución de la sentencia o resolución administrativa puede exigir la consulta de documentos y antecedentes que obran en el expediente y que no pueden ser sustituidos por comunicaciones de «interesados» en el procedimiento cuyos datos pueden ser insuficientes para la realización de los actos de ejecución necesarios. Sin embargo olvida que el contribuyente es totalmente ajeno a la fecha en que se recibió la resolución por el órgano que la ha de ejecutar y que desconoce la razón por la que la tardanza en producirse esta comunicación, entre dependencias del Estado, es mayor que el tiempo empleado en notificarla a él mismo.

Fundamentos de derecho

TERCERO... El debate en la instancia giró en torno a la prescripción del derecho de la Administración a liquidar a los recurrentes el IRPF, ejercicio 1991, por ser de aplicación lo señalado en el artículo 150.5 de la LGT respecto al plazo para la conclusión de las actuaciones inspectoras, en relación con lo dispuesto en el apartado 2 del mismo precepto...

... El objeto de debate que se plantea en este recurso de casación es la determinación de cuál debe ser considerada como la fecha de inicio del cómputo del plazo al que se refiere el referido artículo 150.5 de la LGT.

Pues bien, según la parte recurrente, como reconoce la Sala de instancia y la propia Administración Tributaria —y así puede comprobarse en el expediente—, en fecha 26 de noviembre de 2010, los recurrentes presentaron un escrito a la Administración, poniendo en su conocimiento la firmeza de la sentencia de fecha 21 de octubre de 2010 del Tribunal Supremo (rec. nº 3218/2008) acompañando copia de las resoluciones a ejecutar y la documentación necesaria para ello, y solicitando expresamente la ejecución.

Desde dicha fecha, esto es, desde el 26 de noviembre de 2010, la Administración estaba en perfectas condiciones de ejecutar la resolución del TEAC, conocía su firmeza y tenía toda la documentación necesaria para ello, por lo que la misma debe considerarse como el *dies a quo* del plazo establecido en el artículo 150.5 de la LGT...

Considera la parte recurrente que la interpretación que realiza la Sala sobre qué debe entenderse por “recepción del expediente” no se desprende de la literalidad de la norma, además de resultar extremadamente restrictiva y contraria a los principios básicos que rigen el procedimiento administrativo y que permiten la iniciación de los mismos a instancia del administrado interesado (art. 68 LRJPAC).

Según el tenor literal de la norma el inicio del cómputo del plazo establecido en el artículo 150.5 de la LGT, se producirá con “la recepción del expediente por el órgano competente para ejecutar la resolución”.

Por tanto, no existe limitación alguna en el citado precepto que impida que sea el particular interesado en la ejecución el que proceda a instar al órgano competente dicha ejecución y remitirle toda la documentación necesaria para ello, pues el mismo sólo puede requerir que dicho órgano conozca la firmeza del fallo que debe ejecutar.

Y es que debe entenderse que cuando el artículo 150.5 de la LGT habla de la fecha de “recepción del expediente”, sólo puede referirse a la fecha en que el órgano encargado de la ejecución tiene conocimiento del contenido y la firmeza del fallo que tiene que ejecutar, pues el “expediente” propiamente dicho siempre obra en su poder —a los tribunales económico-administrativos y judiciales se remite únicamente una copia cotejada con el original, el cual permanece físicamente en la sede de la Administración autora del acto administrativo impugnado—...

CUARTO... Esta Sala y Sección ya se ha pronunciado acerca de la determinación de cual debe ser considerada como fecha de inicio del cómputo del plazo a que se refiere el artículo 150.5 de la LGT, que ha el objeto de debate suscitado...

... Recientemente en la sentencia de 17 de junio de 2015 (rec. nº 2302/2013), a propósito de un litigio con un supuesto de hecho idéntico al que aquí nos ocupa, hemos dicho:

Es patente que el tenor literal del artículo 150.5 de la LGT alude a la “recepción de la resolución o del expediente devuelto por el Ministerio Fiscal, o por el órgano competente que deba continuar el procedimiento” expresión que no es absolutamente diáfana pero sí clara. El precepto alude a la “recepción de la resolución o del expediente...” lo que sólo puede tener lugar mediante una remisión de lo que constituye la “resolución” expedida por el órgano que la dictó, o del “expediente remitido por el órgano que lo tenía en su poder”. Lo que parece evidente es que el texto legal no puede ser sustituido por una comunicación de documentos hecha por quien interviene en el procedimiento.

Tampoco merece mejor resultado la alegación sobre la vulneración de los principios básicos que rigen el procedimiento administrativo, Y en concreto su iniciación. De entrada, ha de tenerse presente que no estamos en presencia de “actos de iniciación” del procedimiento administrativo, pues es evidente que el precepto controvertido contempla un procedimiento administrativo ya en curso, que ha sido interrumpido y que se reanuda. Además, una cosa es el “inicio de un procedimiento”, y, otra, bien distinta, es la reanudación de otro ya existente, razón por la que las reglas aplicables a aquél y sus efectos no pueden ser las mismas que las de éste.

Por último, es rechazable la idea de que el cumplimiento del plazo, cuando de comunicación de órganos jurisdiccionales se trata, como es el caso, quede en poder y al arbitrio de la Administración, pues la remisión

de expediente es efectuada por un órgano jurisdiccional, ajeno por naturaleza al órgano administrativo encargado de la ejecución.



Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª

Sentencia de 21 de diciembre de 2015, rec. 2068/2014

Ponente: Don Joaquín Huelin Martínez de Velasco

IRPF. Incrementos patrimoniales. Valor de adquisición. Principios de unicidad/estanqueidad. Casación para unificación de doctrina.

En el tema ya antiguo de la unicidad/estanqueidad de valores, y en relación con la posibilidad de utilizar la valoración alcanzada en el ITP a un inmueble a efectos de cuantificar el incremento patrimonial en el IRPF, el TS confirma, como doctrina al respecto, la fijada en la sentencia en la que se declaraba «parece, pues, razonable y coherente que la valoración previa de un bien realizada por una Administración tributaria, vincule a todos los efectos respecto a estos dos tributos a las demás Administraciones competentes, más si se trata de impuestos estatales, si bien el segundo cedido a las Comunidades Autónomas».

Fundamentos de derecho

TERCERO... Las dos sentencias de contraste abordan la tributación en el impuesto sobre sociedades de incrementos patrimoniales obtenidos por sendos contribuyentes como consecuencia de la enajenación de bienes inmuebles...

En dichos dos pronunciamientos se analiza si, en la determinación del precio de enajenación de los inmuebles, la Administración del Estado queda vinculada por la valoración realizada por la Administración autonómica a efectos de un tributo cedido como el de transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentos,... aquí se trata de si esa vinculación se produce también a la hora de determinar el precio de adquisición de los bienes que después fueron enajenados. Esta singularidad no rompe la identidad de supuestos, pues en definitiva se trata de precisar si, a efectos de los impuestos directos que gravan la renta (de las personas físicas o de las sociedades), para la determinación de la ganancia o la pérdida patrimonial derivada de la venta de unos bienes inmuebles, en la fijación del precio de adquisición o de enajenación el principio de unicidad de la Administración obliga a la Inspección de los Tributos a tomar en consideración el valor asignado por la Administración autonómica en relación con el impuesto sobre transmisiones patrimoniales.

Visto que se dan los presupuestos de procedibilidad de esta modalidad especial de recurso de casación, debemos declarar que la doctrina correcta es la que se contiene en las sentencias de contraste, que son hitos recientes de una larga evolución jurisprudencial de la que es exponente relevante la sentencia de 25 de junio de 1998 (apelación 3027/92, FJ 4º; ES:TS:1998:4254). En palabras de la sentencia de 9 de diciembre de 2013 (FJ 5º), «parece, pues, razonable y coherente que la valoración previa de un bien realizada por una Administración tributaria, vincule a todos los efectos respecto a estos dos tributos a las demás Administraciones competentes, más si se trata de impuestos estatales, si bien el segundo cedido a las Comunidades Autónomas».

Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª

Sentencia de 27 de Enero de 2016, rec. 3625/2014

Ponente: Don Manuel Martín Timón

Prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria. Interrupción. Por actuaciones tendentes a liquidar otro Hecho Imponible.

Los contribuyentes hicieron constar en una escritura su renuncia a la exención del IVA, si bien la oficina gestora consideró que la operación estaba sujeta al ITPO por lo que dictó liquidación por este impuesto. Recurrída la liquidación del ITPO, fue anulada por el TEA, por lo que la Comunidad Autónoma dicta una nueva liquidación por AJD (aplicando el 1'5 % en lugar del 0'5 de la autoliquidación).

Fundamentos de derecho

PRIMERO Únicamente interesa al presente recurso de casación, la argumentación de la sentencia, en cuanto desestima la pretensión de PROMOCIONES PRY PRYCONSA, de que se declarara la prescripción del derecho a liquidar el Impuesto de Actos Jurídicos Documentados, dado que la misma no había quedado interrumpida por la actuación de la Administración tendente a liquidar el concepto de Transmisiones Patrimoniales, cuyo hecho imponible es diferente del concepto que finalmente fue objeto de liquidación.

... Siguiendo el hilo del razonamiento expresado por la Sala de Baleares, es la incompatibilidad en este caso de ambos tributos, ITP y AJD, la que se encuentra en el sustrato de nuestra decisión, incompatibilidad que no desaparece hasta que el TEAR anula la liquidación por ITP, abriendo así paso a poder girar la liquidación por AJD al tipo correcto del 1,5%.

Ciertamente, no podemos considerar que la nueva liquidación por AJD al tipo del 1,5%, que se gira por la Administración tras la resolución del TEAR que anula la liquidación por ITP, haya sido dictada "en ejecución" de dicha resolución del TEAR, ejecución que quedaría consumada con la mera anulación de la liquidación por ITP. Pero no es menos cierto que aquella resolución del TEAR es la que abrió el paso a la Administración para corregir el error inicialmente cometido mediante la práctica de esta nueva liquidación por AJD, debiendo entenderse interrumpida la prescripción por las actuaciones anteriores vinculadas a la inicial liquidación por ITP anulada por el TEAR (que no lo ha sido por nulidad de pleno derecho) porque tales actuaciones, seguidas en relación con el mismo sujeto pasivo, recayeron sobre los mismos hechos con trascendencia tributaria y, por ello, no cabe negarles su finalidad de comprobación, calificación y liquidación de los mismos, poniendo de manifiesto, en definitiva, la intención de la Administración de no abandonar su derecho a liquidar esos mismos hechos con trascendencia tributaria."

... En su nueva redacción, el art 68.1.a) LGT añade a la anterior redacción que en nada modifica, la "aclaración" que a continuación se recoge con subrayado: "(1)cualquier acción de la Administración tributaria, realizada con conocimiento formal del obligado tributario, conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento y liquidación de todos o parte de los elementos de la obligación tributaria que

proceda, (2) aunque la acción se dirija inicialmente a una obligación tributaria distinta (3) como consecuencia de la incorrecta declaración del obligado tributario”.

A la vista de la anterior redacción entiendo que el legislador ha establecido una regla general (1), y una excepción a dicha regla general (2) pero solo para un supuesto (3). De esta forma, la pregunta que se plantea en el caso de autos, de si interrumpe la prescripción la acción de la Administración dirigida inicialmente a una obligación tributaria distinta de la que procedía cuando el obligado tributario declaró correctamente, estimo debe ser negativa, pues de otra manera, quiebra el sistema de regla general y excepción regulado, haciendo superflua la acotación realizada en el punto (3), vaciando de contenido la aclaración que el legislador pretendía realizar.

QUINTO... Como se dijo en la Sentencia de 19 de abril de 2006 (Recurso de casación en interés de la ley número 58/2004), la apreciación de la prescripción requiere al menos dos requisitos:

- 1º. Que haya silencio en la relación jurídica que prescribe, pues el precepto se refiere claramente a “cualquier acción” administrativa —expresión que pone de relieve que lo trascendente, a efectos de interrumpir la prescripción, es el silencio de la relación jurídica.
- 2º. Que la norma jurídica reconozca la prescripción que se declara...

Ahora bien, en el presente caso, no podemos mantener la existencia de actividad de la Administración Pública, porque su actuación no fue encaminada a la liquidación del Impuesto de Actos Jurídicos Documentados, sino a la de un impuesto totalmente diferente, como es el Transmisiones Patrimoniales, en cuanto grava las de carácter oneroso, por más que ambos se encuentren regulados en el mismo texto normativo.

... Si para interrumpir la prescripción en el caso de impuestos distintos e incompatibles bastara la actividad de la Administración aún cuando fuera en cualquier actuación desacertada o errónea, hubiera sido suficiente que en la modificación de la redacción del artículo 68 de la Ley General Tributaria por Ley 7/2012, de 13 de octubre, se indicara que la interrupción de la prescripción se produce “aunque la acción se dirija inicialmente a una obligación tributaria distinta”. Sin embargo, resulta patente que no ha sido así, sino que la referida Ley exige que esa actuación tenga su origen en una incorrecta declaración del obligado tributario...

Por tanto, es patente que el legislador considera que cuando se trata de impuestos distintos, solo la actuación errónea de la Administración basada en incorrecta declaración del obligado tributario produce efecto interruptivo de la prescripción y no, por el contrario, cuando la causa de aquella sea otra distinta de la expresada.



Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 4ª

Sentencia de 18 de Febrero de 2016, rec. 12/2015

Ponente: Doña María del Pilar Teso Gamella

Responsabilidad de las Administraciones Públicas. Estado legislador. Céntimo sanitario.

Se dan a conocer las primeras sentencias del Tribunal Supremo en relación al céntimo sanitario y a las vías de devolución a los contribuyentes de los ingresos indebidamente percibidos o de indemnización por el daño causado.

Además de la sentencia que resumimos, con el mismo contenido se ha dictado también la de la misma fecha, con Nº de Recurso: 194/2015.

Fundamentos de derecho

PRIMERO. El acto administrativo recurrido

En el presente recurso se impugna el Acuerdo del Consejo de Ministros de 27 de febrero de 2015, que desestimó la reclamación formulada, entre otros, por la parte ahora recurrente, Transportes Muñiz S.L., por responsabilidad patrimonial del Estado legislador, debido a los daños derivados de la aplicación del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de determinados Hidrocarburos...

Las razones por las que el acuerdo aquí impugnado deniega la reclamación se concretan, además de la inexistencia de nexo causal, en la intangibilidad de la situaciones firmes y la falta de antijuridicidad del daño, en que la vulneración que identifica la citada Sentencia del TJUE, no es una "violación suficientemente caracterizada", al no concurrir una inobservancia a su facultad de apreciación...

CUARTO. Los elementos para determinar la naturaleza de la infracción

... La determinación de la naturaleza de esa violación del Derecho de la Unión Europea, singularmente si se trata de una violación suficientemente caracterizada, exige tomar como punto de partida el contraste entre lo dispuesto por la norma infractora y por la norma infringida (1), la jurisprudencia de aplicación al caso (2), además de las circunstancias inmediatamente anteriores y posteriores a la creación del controvertido impuesto (3)...

UNDÉCIMO. La conclusión: la violación es suficientemente caracterizada

La síntesis, antes expuesta, de las comunicaciones, entre las autoridades españolas y las comunitarias, pone de relieve que en todas y cada una de las ocasiones en las que las autoridades comunitarias se han pronunciado, con motivo de cuestiones formuladas por órganos nacionales, o por propia iniciativa, sobre la naturaleza del impuesto, han llegado a la misma conclusión: el Impuesto sobre las Ventas Minoristas de determinados Hidrocarburos contravenía lo dispuesto por el artículo 3.2 de la Directiva de impuestos especiales. Desde 2001 insistió una y otra vez en dicha conclusión.

Nos encontramos, en definitiva y recapitulando lo anterior, ante una infracción suficientemente caracterizada...

DUODÉCIMO. La relación de causalidad

... La relación de causalidad es exclusiva toda vez que el daño ocasionado al recurrente deriva de la aplicación de una ley estatal, la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, que alumbra el Impuesto sobre las Ventas Minoristas de determinados Hidrocarburos...

DÉCIMO CUARTO. El enriquecimiento injusto

... Esta regla general de devolución de lo ingresado por impuestos incompatibles con el Derecho de la Unión, puede denegarse cuando dé lugar a un enriquecimiento sin causa del sujeto pasivo.

Esta excepción ha de ser interpretada de forma restrictiva, como señala la STJUE...

DÉCIMO QUINTO. La determinación de la indemnización

Los razonamientos anteriores nos conducen a la estimación del recurso contencioso administrativo. En consecuencia, la Administración General del Estado deberá indemnizar a la parte recurrente en la cantidad resultante de la aplicación de las siguientes bases.

- A) La indemnización se integra por la suma de todas las cantidades abonadas durante la vigencia del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de determinados Hidrocarburos contrario al Derecho de la Unión Europea, y reclamadas en el presente recurso contencioso administrativo (ejercicios 2003 a 2012).
- B) La cantidad anterior únicamente podrá verse minorada con las cantidades que, en el momento de efectuarse el pago de la indemnización por responsabilidad, la recurrente ya hubiera percibido, por devolución de ingresos indebidos, respecto de ese mismo impuesto contrario al Derecho de la Unión Europea y ejercicios.
- C) También podrá minorarse la citada cantidad por las cantidades que, en el momento de efectuarse el pago de la indemnización por responsabilidad, la recurrente ya hubiera percibido por las devoluciones del tramo autonómico respecto del gasóleo profesional, respecto de ese mismo impuesto y ejercicios.
- D) Se abonarán los intereses legales de la cantidad reclamada una vez restadas, en su caso, las cantidades recibidas por devolución de ingresos indebidos o respecto del gasóleo profesional (apartados B y C), desde el día de la presentación de la reclamación hasta la fecha de notificación de esta sentencia. Con aplicación, a partir de ese momento, de lo dispuesto en el artículo 106.2 de la LJCA.

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

Sentencia de 12 de noviembre de 2015, rec. 327/2013

Ponente: Doña Trinidad Cabrera Lidueña

Procedimiento. Tributario. Momento en que han de aportarse las pruebas.

Respecto al momento en el que deben aportarse las pruebas en la vía administrativa, la sentencia viene a reconocer, en contra de otros criterios, que las pruebas deben aportarse en los procedimientos de aplicación de los tributos, si bien, en el caso, parece que la ausencia de pruebas válidas tanto en la reclamación administrativa como en la vía contenciosa, son dos factores determinantes del fallo.

Fundamentos Jurídicos

CUARTO En relación con la deducibilidad de los supuestos gastos de investigación y desarrollo e innovación tecnológica, la parte actora denuncia una situación de indefensión, puesto que la Unidad Regional de Gestión de Grandes Empresas rechazó la aplicación de la deducción por falta de aportación de documentación justificativa y, además, se negó a requerir información a la demandante y a remitir las actuaciones al órgano competente para que llevara las actuaciones necesarias de comprobación e investigación respecto del cumplimiento de los requisitos para la procedencia de la deducción pretendida.

Ante esta alegación de la actora, deben recordarse los siguientes hechos mencionados en el Fundamento de Derecho Primero y no discutidos por la demandante: ...

... De los hechos expuestos resulta una absoluta falta de acreditación de la deducción pretendida en vía administrativa que no cabe trasladar ni imputar a la Administración,... la parte actora desde el momento de recibir la propuesta de liquidación tuvo ocasión de justificar el derecho a la práctica de la referida deducción, y aportó únicamente en el recurso de reposición documentos internos de la sociedad sin virtualidad probatoria alguna...

Por otro lado, es claro también que no puede resultar trascendente la documentación aportada por la recurrente en la vía económico administrativa, a los efectos de determinar la deducción controvertida, dado que los Tribunales Económico Administrativos no tienen facultades o competencia para efectuar comprobaciones inspectoras, sino únicamente facultades de revisión de tales actuaciones, no pudiendo por tanto admitir y valorar documentos o pruebas que debieron aportarse en su momento ante la Inspección. Únicamente es posible la retracción de actuaciones a dichos efectos, por aplicación del artículo 158.3, b) de la Ley 58/2003, General Tributaria (aunque referido a la estimación indirecta, como hemos señalado es un importante criterio interpretativo — Sentencia de 25 de enero de 2007, entre otras—), que establece que:

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

... b) Cuando el obligado tributario demuestre que los datos, documentos o pruebas presentados con posterioridad a la propuesta de regularización fueron de imposible aportación en el procedimiento. En este caso, se ordenará la retroacción de las actuaciones al momento en que se apreciaron las mencionadas circunstancias.”

Lo que no concurre en el presente supuesto, pues los documentos adjuntados pudieron haber sido aportados durante la fase de verificación, dado que son de fecha anterior al procedimiento de verificación...

Por otra parte, la entidad no ha aportado en el presente procedimiento prueba tendente a enervar la conclusión alcanzada por la Administración, sin que las meras alegaciones puedan sustituir la actividad probatoria que, en el presente caso...

Sentado lo anterior, no cabe admitir una acreditación suficiente por parte de la recurrente acerca del cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 35.1 TRLIS para la deducción.



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

Sentencia de 3 de diciembre de 2015, rec. 202/2013

Ponente: Doña Concepción Mónica Montero Elena

Impuesto sobre Sociedades. Deducción por doble imposición de dividendos.

Según el art. 30 RDL 4/2004 (TR Ley IS), a las entidades residentes en España que perciben dividendos de otras entidades también residentes en España en las que participan en porcentaje igual o superior al 5 por ciento, se les aplica la deducción del 100 por ciento de la cuota íntegra, lo que equivale a la exención impositiva; mientras que si, en las mismas circunstancias, los dividendos se perciben de una entidad no residente, como es el caso de autos, se aplica el sistema de imputación, y por ello, la deducción tan solo alcanza a lo efectivamente pagado, que lo es en un tipo notablemente inferior al que corresponde en España por el concepto de Impuesto de Sociedades. Tal situación es contraria al Tratado de Funcionamiento de la UE (Libertad de establecimiento y Libre circulación de Capitales). En consecuencia, le asiste el derecho a la devolución del Impuesto de Sociedades indebidamente recaudado en la medida en que éste exceda el incremento del impuesto sobre sociedades que el Estado miembro de que se trate podía exigir para compensar el tipo impositivo nominal inferior que se aplicó a los beneficios subyacentes a los dividendos de origen extranjero respecto del tipo impositivo nominal aplicable a los beneficios de la sociedad matriz residente. (Vid., en el mismo sentido, STJUE, de 13 de noviembre de 2012, asunto nº C-35/11.)

Fundamentos jurídicos

SEGUNDO Veamos en primer término la normativa aplicable. El artículo 30 del Real Decreto Legislativo 4/2004 ...

Se observa sin esfuerzo alguno, que el régimen de deducción difiere si los dividendos provienen de una entidad residente en España, o, por el contrario, los dividendos se perciben de una entidad no residente en territorio español. En el primer caso, la deducción es el 50% o el 100%, según la participación en la entidad de la que se perciben los dividendos, de la cuota íntegra correspondiente a base imponible derivada de los dividendos.

En el segundo, la deducción alcanza al impuesto efectivamente pagado... Para la correcta resolución de la presente controversia, debemos partir de la doctrina elaborada por el TJUE en relación a la diferenciación fiscal en el tratamiento de los dividendos.

La sentencia del Tribunal de Justicia de 2 de septiembre de 2015, asunto C-386/14, declara en su parte dispositiva:

“El artículo 49 TFUE debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa de un Estado miembro relativa a un régimen de consolidación fiscal en virtud de la cual una sociedad matriz que lo integra se beneficia de la neutralización de la integración de una parte proporcional de gastos y cargas fijados de forma uniforme en el 5 % del importe neto de los dividendos percibidos por ella de las sociedades residentes que forman parte de la consolidación, mientras que dicha neutralización le es denegada, en virtud de dicha normativa, respecto a los dividendos que le son distribuidos por sus filiales situadas en otro Estado miembro

que, si hubiesen sido residentes, habrían tenido derecho objetivamente a que se les aplicara, opcionalmente, el régimen de consolidación.” ...

De la doctrina expuesta en la mencionada sentencia, debemos destacar: a) que, respecto a la doble imposición de beneficios distribuidos, la sociedad accionista que percibe dividendos de origen extranjero es comparable a la de una sociedad accionista que percibe dividendos de origen nacional, b) que los artículos 49 (antes 43 del TUE) y 63 del TFUE obligan a conceder un trato equivalente a los dividendos que los residentes perciben de sociedades no residentes, c) que, cuando el tipo efectivo aplicado a los dividendos de la entidad no residente, es inferior al tipo nominal del país de residencia de la perceptora de los dividendos, se rompe la equivalencia...

TERCERO Siguiendo la doctrina contenida en la sentencia del TJUE de 13 de noviembre de 2012, asunto c-35/11, y dados sus claros términos, no podemos por mas que declara contraria a Derecho la Resolución impugnada...

Por ello, a la actora le asiste el derecho a la devolución del Impuesto de Sociedades indebidamente recaudado en la medida en que éste exceda el incremento del impuesto sobre sociedades que el Estado miembro de que se trate podía exigir para compensar el tipo impositivo nominal inferior que se aplicó a los beneficios subyacentes a los dividendos de origen extranjero respecto del tipo impositivo nominal aplicable a los beneficios de la sociedad matriz residente, en los términos solicitados en el suplico de la demanda.

Tribunal Superior de Justicia de Madrid. Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 5ª

Sentencia de 21 de septiembre de 2015, rec. 549/2013

Ponente: Don Francisco Javier Canabal Conejos

Procedimiento tributario. Aportación de pruebas.

La restricción que, en cuanto al momento para la aportación de pruebas, establece el artículo 96.4 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, al limitarlas a un momento anterior al trámite de audiencia, no afecta al recurso de reposición.

Fundamentos de derecho

TERCERO Es cierto que el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos establece en su art. 96.4 que "Una vez realizado el trámite de audiencia o, en su caso, el de alegaciones no se podrá incorporar al expediente más documentación acreditativa de los hechos, salvo que se demuestre la imposibilidad de haberla aportado antes de la finalización de dicho trámite, siempre que se aporten antes de dictar la resolución."

Tal y como dijimos en nuestra Sentencia de 16 de junio de 2015 (recurso 365/2013) "se pone con ello de manifiesto en el citado precepto que trata de delimitar el contenido del expediente administrativo a los efectos de acotar el objeto y motivación de la liquidación que se pueda dictar por la Administración, pero en modo alguno se refiere a la tramitación del recurso de reposición o reclamación económico administrativa que pudiera interponerse frente a la liquidación.

El citado art. 96 del Real Decreto 1065/2007 se encuentra dentro de las Normas comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios contenidas en su Capítulo III, procedimientos tributarios que concluyen con la terminación mediante resolución en la forma que establece el art. 101 de la misma norma. Mientras que la regulación del recurso de reposición no se encuentra en el indicado Real Decreto 1065/2007, sino en el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, que regula dicho recurso de reposición en sus arts. 21 y siguientes y concretamente en el art. 23.1 establece que "El escrito de interposición deberá incluir las alegaciones que el interesado formule tanto sobre cuestiones de hecho como de derecho. A dicho escrito se acompañarán los documentos que sirvan de base a la pretensión que se ejercite".

El referido art. 23.1 del Real Decreto 520/2005, no limita en modo alguno los documentos que pueden presentarse que sirvan de base a la pretensión que se ejercita en el recurso de reposición, por lo que no existe base normativa alguna que ampare la interpretación que se realiza por el Abogado del Estado en la contestación a la demanda.

Como esta Sala ya ha declarado con anterioridad en otras ocasiones, de tales preceptos debe deducirse, que si en vía jurisdiccional pueden alegarse motivos y presentarse documentos aunque no se hubieran formulados ante la Administración, nada impide que por vía de recurso de reposición ante la propia Administración puedan invocarse igualmente motivos y presentarse documentos en relación con tales motivos, aunque fueran diferentes a los presentados en el escrito de alegaciones o en relación con el requerimiento inicial, cuando no existe tampoco limitación alguna en las normas que regulan el recurso de reposición en cuanto a la presentación de documentos que sirvan de base a la pretensión que se formula en el recurso.”

En base a dichas consideraciones el recurso debe estimarse en los términos formulados en el último párrafo del primer motivo de la demanda pues no se trata de una mera constatación fáctica de los datos advertidos en la liquidación impugnada sino del propio derecho a la exención prevista en el artículo 22 del TRLIS cuestión no definida fácticamente ni resuelta en ninguna de las dos vías precedentes a esta jurisdiccional por lo que, en su caso, deberá la Oficina resolver en base a los documentos indebidamente rechazados.



Tribunal Superior de Justicia de Castilla – León (Valladolid). Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sentencia de 14 de octubre de 2015, rec. 1102/2013

Ponente: Don Francisco Javier Pardo Muñoz

Procedimiento tributario. Responsables de la deuda tributaria. Responsabilidad solidaria de los colaboradores en la ocultación maliciosa de bienes que se hubieran podido embargar.

Al efecto de derivar la responsabilidad tributaria establecida en el artículo 42 de la LGT es necesario que exista una ocultación maliciosa de los bienes que se hubiesen podido embargar, lo que no es posible si la transmisión (2009) es anterior al nacimiento de la deuda o de la responsabilidad del transmitente (2011). En el caso, un sujeto, administrador de una sociedad que debía haber disuelto, fue declarado responsable de la misma (2011), si bien anteriormente (2009) había efectuado donaciones a favor de la persona reclamante, a quien la Administración se dirigió con fundamento en el mencionado artículo de la LGT.

Fundamentos de derecho

SEGUNDO. Sobre la responsabilidad solidaria de los colaboradores en la ocultación maliciosa de bienes que se hubieran podido embargar. Doctrina interpretativa.

El artículo 42.2 de la Ley 58/2003, General Tributaria, a cuyo amparo se ha dictado el acuerdo de derivación de responsabilidad, señala que “ También serán responsables solidarios del pago de la deuda tributaria pendiente y, en su caso, del de las sanciones tributarias, incluidos el recargo y el interés de demora del período ejecutivo, cuando procedan, hasta el importe del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar por la Administración tributaria, las siguientes personas o entidades: a) Las que sean causantes o colaboren en la ocultación o transmisión de bienes o derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria ”; y el parejo artículo 131 de la derogada Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, cuya doctrina jurisprudencial referimos a continuación, señalaba que “ 5. Responderán solidariamente del pago de la deuda tributaria pendiente, hasta el importe del valor de los bienes o derechos que se hubieren podido embargar, las siguientes personas: a) Los que sean causantes o colaboren en la ocultación maliciosa de bienes o derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir su traba “...

En Sentencia de esta Sala y Sección de 8 de febrero de 2013 (recurso 1880/2009) hemos dicho lo siguiente: “Sobre esta responsabilidad se ha dicho que requiere de la concurrencia de una deuda tributaria pendiente de pago y de la realización o colaboración en una conducta consistente en la ocultación de bienes o derechos del deudor realizada con el designio de sustraer esos bienes o derechos al procedimiento ejecutivo de cobro, impidiendo su posterior embargo. Su origen radica en que desde que se realiza el hecho imponible el ordenamiento sujeta al obligado tributario al cumplimiento de las prestaciones que caracterizan la relación jurídico-tributaria, cuyo núcleo lo constituye la prestación material de la obligación tributaria, es decir, la obligación de pago de la deuda nacida. La deuda tributaria está, por tanto, pendiente desde su mismo nacimiento, sin perjuicio de que deba ser posteriormente líquida y exigible. La obligación de pago de la deuda nace, para el deudor principal, con la realización

del hecho imponible, de forma que a partir de ese momento su patrimonio presente y futuro queda vinculado a la prestación material asumida legalmente consistente en el pago de la deuda tributaria. Desde entonces, el deudor que realice operaciones de despatrimonialización puede incurrir en un ilícito y el causante o colaborador en la ocultación puede ser consciente del fin ilegítimo de la operación. Además, sobre esta responsabilidad, es unánime el criterio de que la impugnación del declarado responsable al amparo del artículo 131.5) de la LGT, debe quedar circunscrita al denominado “presupuesto habilitante”, es decir a si fue o no causante o colaborador en la ocultación maliciosa de bienes y “al alcance global de la responsabilidad”, por lo que las actuaciones inspectoras, actas y liquidación e incluso actividad recaudatoria contra el deudor principal no afecta al responsable solidario (STS de 27 de septiembre de 2012, rec. 3103/2009). Esta responsabilidad encuentra su fundamento en la presunción de legalidad del procedimiento de apremio y en la ejecutividad de los actos que lo integran, tratando de evitar conductas que obstaculicen o impidan aquella mediante disposición de los bienes embargados, en beneficio propio o de un tercero. Tal objetivo se alcanza exigiendo una responsabilidad específica, hasta el importe del valor de los bienes y derechos que se hubieren podido embargar (STS de 10 de julio de 2012, rec. 4802/2009).

Y sobre el habitual enjuiciamiento de estos hechos, que salvo que las partes lo hubieran documentado o alguno de ellos lo confiese, normalmente no será posible una prueba directa sobre la intencionalidad de los sujetos, por quedar en su círculo íntimo o en el arcano de sus conciencias, por lo que generalmente habrá de deducirse ese ánimo de los actos coetáneos, anteriores y posteriores y será necesario acudir a la prueba indiciaria,...

TERCERO. Aplicación de la anterior doctrina al presente caso. Transmisión anterior a la posible deuda. Ocultación no concurrente. Estimación de la demanda.

Como hemos visto, el principal reproche que se efectúa en la demanda se refiere a la inexistencia de intención de defraudar al formalizar mediante escritura pública la donación de la casa en la que ya vivía y ello en relación con unas deudas tributarias de su padre que todavía no existían, ni podía sospechar en ese momento iban a existir...

Del expediente administrativo y documental obrante en los autos se desprende que con anterioridad a la cuestionada escritura pública de donación de fecha 13 de julio de 2009 se habían devengado a cargo de la sociedad FONCALID-INS, S.L., deudas en virtud de autoliquidaciones... por lo que, según la doctrina expuesta, es claro que a esa fecha ya se habían realizado por la sociedad los descritos hechos imposables, de forma que a partir de ese momento su patrimonio presente y futuro quedaba vinculado a la prestación material asumida legalmente consistente en el pago de la deuda tributaria.

Ahora bien, en el presente caso no nos encontramos ante una actuación realizada entre la sociedad inicialmente deudora y la aquí recurrente sino ante una responsabilidad solidaria seciente a una actuación realizada entre ésta y el administrador único de aquélla, quien luego fue declarado responsable subsidiario de las deudas de la sociedad ex artículo 43.1 b) de la LGT, y aunque lo decisivo a los efectos de apreciar o no la ocultación que ahora nos ocupa no es la fecha de 24 de octubre de 2011 en la que se declaró esta responsabilidad subsidiaria, ni siquiera la fecha de 25 de marzo de 2011 en que se dictó la necesaria y previa declaración de fallido de la sociedad deudora principal, sin embargo, y a diferencia de otros supuestos en los que la potencial responsabilidad del administrador surge al mismo tiempo en que nace la deuda o se comete la infracción tributaria por la sociedad, aquí sí es relevante la fecha en que tuvo lugar la concurrencia del primero de los presupuestos habilitantes de su declaración de responsabilidad subsidiaria, que en este caso no es otro que el cese a finales del año 2010 de las actividades empresariales de la sociedad sin que el administrador desplegara la diligencia precisa para llevar a cabo su disolución y liquidación.

Así las cosas, parece claro que dado que hasta que a finales del año 2010 no se produjo el cese de hecho de la actividad social —único título de imputación de responsabilidad al administrador donante por no acudir a su disolución y liquidación ordenada— no puede afirmarse que al tiempo de la donación en julio de 2009 la donataria recurrente colaborase en una transmisión de bienes susceptibles de embargo con la finalidad, precisamente, de impedir la actuación ejecutiva de la Administración tributaria en relación con una deuda tributaria —la del administrador, padre y donante— que ni siquiera a esa fecha había podido devengarse.



Revista Técnica Tributaria

Doctrina Administrativa



AEDAF
Asociación Española
de Asesores Fiscales

Doctrina Administrativa

Tribunal Económico-Administrativo Central

Resolución 01789/2015 de 2/12/2015

Unidad resolutoria: Vocalía Duodécima

Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio.

LGT. Prueba. Suministro de información por las autoridades tributarias de otros Estados en el marco de la asistencia mutua.

La Resolución se ocupa de la prueba sobre la titularidad de unas cuentas bancarias no declaradas, cuyo conocimiento por la Administración ha sido adquirido por medio de la información suministrada por otros Estados en el marco de la asistencia mutua.

El TEAC declara, que, en ello no discrepamos, la información suministrada por las autoridades tributarias de otros Estados en el marco de la asistencia mutua, no es una información que proviene de un registro fiscal u otro de carácter público a la que se refiere el art. 108.3 de la Ley 58/2003 (LGT). Ahora bien, también afirma, y esto no resulta tan evidente, que tampoco le resulta aplicable lo establecido en el apdo. 4 del mismo art. 108, por lo que no procede exigir a la Administración tributaria española que requiera de las autoridades tributarias de los otros Estados la ratificación de la información que previamente han remitido, pues no se trata de datos incluidos en declaraciones tributarias de otro obligado tributario o de contestaciones a requerimientos en cumplimiento de la obligación de suministro de información recogida en los arts. 93 y 94 de la Ley 58/2003 (LGT). En consecuencia esta información se regirá por las normas generales sobre medios y valoración de la prueba contenidas en el Código Civil, la Ley 1/2000 (LEC) y la Ley 58/2003 (LGT).

Estos dos razonamientos, entendemos, podrían haberse obviado pues el problema planteado se debió resolver con fundamento en las normas que rigen la posición de la Administración respecto de los expedientes que han sido tramitados previamente ante la jurisdicción penal, habiendo recaído en ellos sentencia firme.

Fundamentos de derecho

TERCERO... La información utilizada por la Administración Tributaria española ha sido obtenida a través de un procedimiento de cesión de información por parte de las autoridades del País A tras la correspondiente solicitud

instada por el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT con fundamento en la legislación anteriormente mencionada.

Esta información ha sido obtenida en virtud del artículo 27 del Convenio sobre doble imposición con País A y la Directiva 77/799 de asistencia mutua entre los Estados miembros de la UE. Se trata por tanto de una prueba directa suministrada por las autoridades tributarias del País A, con validez como prueba documental y como prueba testifical de...

Una vez recibida esta información, y tras ser contrastada con la información de datos identificativos de que dispone la AEAT, se constata su alta fiabilidad en los aspectos parciales referidos a la identificación de determinados obligados tributarios, al resultar coincidentes los datos personales y profesionales del obligado tributario, datos que, en general, resulta improbable que hubieran sido conocidos por X... si el obligado tributario no hubiera tenido relación con el banco. Otras personas, por el contrario, no pudieron ser identificadas.

Este alto grado de fiabilidad de la prueba se ve reforzado por las manifestaciones que realizan las autoridades del Paraíso fiscal P... en donde reconocen que esos datos eran reales y... de igual manera, esta información ha sido admitida como prueba en los procesos penales seguidos ante la jurisdicción española por delito fiscal. Pueden destacarse, por todas, las siguientes sentencias:...

En la sentencia de apelación que confirma la de instancia se destaca lo siguiente en relación con la alegación de ilicitud de la prueba:

"(...) En este actual contexto internacional debemos entender la problemática que ha sido suscitada en el caso de autos, en el que no se cuestiona el legítimo interés del Estado por perseguir la perpetración de este tipo de delitos en un contexto de gravísima crisis económica, sino la forma en la que el Estado ha conseguido la información fiscal que ha sido precisa para descubrir y sancionar el ilícito. Aún cuando cierto es que no ha mediado en este caso una directa petición de información que haya sido acogida por el Paraíso fiscal P, en función de tratado o acuerdo a los que antes hemos hecho referencia, no hay duda que la cesión de los datos efectuada por las autoridades del País A en función de los convenios internacionales suscritos por nuestro país, no ofrece objeción de clase alguna, siendo que investigar más allá la fuente de dicho cocimiento no parece que resulte exigencia admisible para la bondad de la prueba que se trate. (...)".

Todas las sentencias referidas han admitido la prueba aportada por las autoridades fiscales del País A y han condenado a los obligados tributarios sin estimar necesario realizar pruebas o confirmaciones adicionales, máxime tratándose de unos procedimientos penales en donde las pruebas deben ser claras y precisas al tratarse de procedimientos especialmente garantistas por la gravedad de las consecuencias y en donde rige de manera indiscutible la carga de la prueba de la parte acusadora y la presunción de inocencia.

CUARTO... Este Tribunal Central, y ya anticipamos nuestro criterio, no considera aplicable a la información suministrada por las autoridades tributarias de otros Estados en el marco de la asistencia mutua, las previsiones contenidas en los apartados 3 y 4 del artículo 108 LGT.

La Administración, en estos supuestos, no utiliza la prueba de presunciones para demostrar la titularidad de las cuentas del Paraíso fiscal P, tal y como señala el artículo 108.3 LGT, sino que se ha utilizado una prueba directa como

es la información patrimonial deducida de las fichas BUP aportadas por las autoridades del País A y cumpliendo con ello la carga de la prueba que exige el artículo 105.1 de la misma Ley...

La información procedente de las autoridades del País A en el marco de la asistencia mutua tiene el valor de un documento oficial emitido por autoridades competentes en otro Estado miembro cuya fuerza probatoria es muy diferente al tratamiento que puede darse, a efectos de prueba, a la inclusión de datos relativos a un obligado tributario, por parte de otro obligado tributario distinto en una declaración tributaria o en una contestación a un requerimiento de la Administración. Puesto que estas informaciones no son declaraciones tributarias ni proceden de obligados tributarios o de las "autoridades" a las que se refiere específicamente el artículo 94 (en ningún caso, las Administraciones tributarias de otros Estados, sino determinados fedatarios o funcionarios públicos), obtenidas en cumplimiento de la obligación de suministro de información contenido en los artículos 93 y 94 de la LGT, no resulta de aplicación lo dispuesto en el apartado 4 del artículo 108 de la LGT y no exigen ser contrastadas con las propias autoridades fiscales del Estado que ha remitido la información, sino que en el caso de que el obligado al que se refiere la información suministrada en el marco de la asistencia mutua, alegue la inexactitud o falsedad de la misma, serán aplicables los principios generales sobre medios y valoración de la prueba...

Entre los principios generales que presiden en nuestro ordenamiento jurídico la materia probatoria, destacan, a los efectos que aquí nos interesan, tanto el principio de valoración conjunta de la prueba practicada como en particular el de facilidad probatoria, el cual cobra especial relevancia en este caso en el que nos encontramos, como bien dice el Director recurrente y como se le indicó en el procedimiento de inspección con él seguido, el contribuyente podría haber aportado certificado del banco en el que se acreditase que no era titular de las cuentas que se le atribuyen. En tal caso, debe este Tribunal Central señalar que no se estaría imponiendo al obligado tributario "prueba diabólica" alguna,...

Por otra parte, en cuanto a la posibilidad de que fuera en lugar del propio obligado tributario, la Administración tributaria española quien debiera solicitar directamente dicho certificado a la entidad bancaria, no parece, para la correcta aplicación del principio general de facilidad o normalidad probatoria, que pueda olvidarse a este respecto las limitaciones existentes a la hora de que otro Estado pretenda obtener información bancaria de cuentas existentes en el Paraíso fiscal P en general, y de X... en particular. A este respecto resulta significativo hacer referencia a la sentencia del Tribunal Supremo..., que resuelve, desestimándolo, recurso de casación interpuesto precisamente por X..., contra sentencia de la Audiencia Nacional sobre expediente sancionador por infracciones en materia de prevención del blanqueo de capitales, entre ellas, por incumplimiento de identificación de clientes.



Tribunal Económico-Administrativo Central

Resolución 03398/2012 de 2/12/2015

Unidad resolutoria: Vocalía Tercera

Procedimiento sancionador. Reducción por conformidad. Aplicación sobre la nueva sanción en caso de resolución parcialmente estimatoria.

El TEAC reitera su criterio respecto de los supuestos en los que el contribuyente hubiera presentado recurso frente a una sanción siendo dicho recurso parcialmente estimado, para los que declara que, en la nueva sanción a imponer debe aplicarse la reducción prevista en el artículo 188.3 LGT siempre que se cumplan las condiciones en él exigidas.

Fundamentos de derecho

SEGUNDO. Se plantea, como cuestión a resolver, si la entidad interesada tiene derecho a obtener, en relación a la nueva sanción impuesta el 27 de noviembre de 2014, la reducción establecida en el artículo 188.3 LGT.

Dispone al respecto dicho artículo 188.3 LGT, por lo que aquí interesa:

“El importe de la sanción que deba ingresarse por la comisión de cualquier infracción, una vez aplicada, en su caso, la reducción por conformidad a la que se refiere el párrafo b) del apartado 1 de este artículo, se reducirá en un 25% si concurren las siguientes circunstancias:

a) Que se realice el ingreso total del importe restante de dicha sanción en el plazo del apartado 2 del artículo 62 de esta Ley o en el plazo o plazos fijados en el acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento que la Administración tributaria hubiera concedido con garantía de aval o certificado de seguro de caución y que el obligado al pago hubiera solicitado con anterioridad a la finalización del plazo del apartado 2 del artículo 62 de esta Ley.

b) Que no se interponga recurso o reclamación contra la liquidación o la sanción.

El importe de la reducción practicada de acuerdo con lo dispuesto en este apartado se exigirá sin más requisito que la notificación al interesado, cuando se haya interpuesto recurso o reclamación en plazo contra la liquidación o la sanción”.

Coincide la doctrina en afirmar que la finalidad de la norma es contribuir a la disminución de la litigiosidad en el ámbito tributario.

Este Tribunal Central ha mantenido que, en los supuestos en los que el contribuyente hubiera presentado recurso o reclamación frente a una sanción siendo dicho recurso parcialmente estimado, como es el caso, en la nueva sanción a imponer debe aplicarse la reducción objeto de controversia siempre que se cumplan las condiciones exigidas, esto es, que el contribuyente no presente recurso o reclamación frente a la resolución parcialmente estimatoria ni impugne la nueva sanción y además cumpla lo dispuesto en el apartado a) del artículo 188.3 LGT respecto de la nueva sanción liquidada fruto de la estimación parcial. Dicho criterio – expuesto en la Resolución dictada por el Pleno de este Tribunal Central en 27 de octubre de 2014, RG 3763/11– se fundamenta en que el hecho de que se cumplan con respecto a la nueva sanción impuesta los requisitos exigidos en la regla de

reducción y, particularmente, los referidos a las omisiones de su impugnación, llevan cabalmente a pensar que si la Administración tributaria hubiere ya “ad initio” propuesto al contribuyente la práctica de sanción finalmente resultante de la estimación parcial, éste hubiere prestado conformidad a la misma (o cuanto menos no la habría impugnado) de forma tal que, entendemos, no puede verse el contribuyente económicamente perjudicado de las disconformidades a derecho contenidas en la disposición sancionadora original practicada por la Administración.

Conforme a lo anterior, procede la anulación de la sanción impuesta, procediendo su sustitución por otra en la que se reconozca el derecho del sujeto pasivo a obtener la reducción prevista en el artículo 188.3 LGT siempre que se cumplan las condiciones anteriormente referidas, esto es, que el contribuyente no haya presentado ni presente recurso frente a la resolución parcialmente estimatoria ni impugne la nueva sanción y además cumpla lo dispuesto en el apartado a) del artículo 188.3 LGT respecto de la nueva sanción liquidada.



Tribunal Económico-Administrativo Central

Resolución 03063/2013 de 15/12/2015

Unidad resolutoria: Vocalía Cuarta

LGT y RGAT. Procedimiento de comprobación limitada. Obligación de adecuación del alcance de las actuaciones a la comprobación efectivamente realizada, con carácter previo a la formulación de propuesta de liquidación y concesión de trámite de audiencia.

La regularización practicada no puede comprender un objeto que no estaba incluido en la comunicación de inicio de las actuaciones de comprobación limitada.

En el caso, la comunicación de inicio se fijó como objeto la constatación de los datos que figuran en los libros registros del IVA y su correcta transcripción en las autoliquidaciones y en la declaración resumen anual, así como la comprobación de los requisitos formales de las facturas que se soliciten, mientras que la regularización declaraba que se habían incumplido los requisitos materiales establecidos en la Ley 37/1922 (Ley IVA) para ejercer el derecho de la deducción.

Ahora bien, discrepamos en cuanto a la naturaleza del vicio que se imputa a la regularización, pues no es un vicio de procedimiento, sino que podría tratarse de un acto dictado con desviación de poder; ni compartimos que puedan retrotraerse actuaciones para subsanar el vicio ampliando el alcance de las inicialmente comunicadas, pues eso sería utilizar la vía del recurso para corregir defectos no subsanables.

Fundamentos de derecho

SEGUNDO Determinado el alcance expresado en la comunicación de inicio de las actuaciones de comprobación limitada y la regularización efectuada por la Oficina Gestora, la cuestión que este Tribunal debe resolver es si dicha regularización se corresponde con el alcance comunicado. Así, este Tribunal Central considera que en la medida en que el alcance se circunscribe a constatar que los datos que figuran en los Libros Registros del IVA han sido transcritos correctamente en las autoliquidaciones y en la declaración resumen anual, así como comprobar los requisitos formales de las facturas que se soliciten, y que la regularización considera que se han incumplido los requisitos materiales establecidos en los artículos 92 y siguientes de la Ley 37/1922 para ejercer el derecho de la deducción, la Administración, en su comprobación, no se ha ajustado al alcance comunicado al inicio del procedimiento de comprobación limitada, y tampoco procedió a la modificación de dicho alcance en los términos previstos en el artículo 164.1 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, anteriormente transcrito.

En consecuencia, este TEAC aprecia un defecto procedimental trascendente, pues la adecuada delimitación del alcance de las actuaciones de comprobación limitada efectivamente realizadas, resulta relevante a los efectos previstos en el artículo 140 de la Ley General Tributaria, que prohíbe una nueva regularización en relación con el objeto comprobado, salvo que en un procedimiento posterior se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en el procedimiento que es objeto de la presente reclamación. Se trata de un defecto procedimental invalidante de la resolución con liquidación provisional dictada, cuya subsanación exige retrotraer las actuaciones para que, con carácter previo a la apertura del plazo de

alegaciones, se dicte acuerdo en el que de forma motivada se amplíe el alcance de las actuaciones y se notifique debidamente dicho acuerdo al obligado tributario.

Es decir, no se trata de un defecto insubsanable, determinante de la nulidad de pleno derecho del acuerdo de liquidación, pues la Oficina gestora no ha dictado dicho acto prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido. La Oficina gestora realiza actuaciones de comprobación limitada en el seno de un procedimiento diseñado por la norma para realizar dichas actuaciones y lo que ha incumplido es la obligación (artículo 164.1 RRVA) de ampliar el alcance inicialmente comunicado al sujeto pasivo antes de la apertura del plazo de alegaciones. Se trata, por tanto, de un defecto procedimental trascendente que vicia de anulabilidad el acuerdo de liquidación y que obliga a retrotraer las actuaciones al momento inmediato anterior a aquél en que se produce el defecto, para su subsanación.



Tribunal Económico-Administrativo Central

Resolución 04872/2012 de 13/01/2016

Unidad resolutoria: Vocalía Segunda

Procedimiento de Inspección. Duración de las actuaciones. Efectos del incumplimiento del plazo máximo de duración.

Superado el plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras, el TEAC había declarado en algunas ocasiones que la simple comunicación al interesado de este hecho, así como de la continuación de las mismas respecto de los conceptos tributarios y ejercicios no prescritos, no tenía, por sí sola, contenido bastante para interrumpir la prescripción. De ahí que se las calificara como diligencia o comunicación «argucia». Sin embargo, a raíz de alguna STS interpretando el artículo 150 de la LGT, el Tribunal Central modifica su criterio al respecto y considera que dicha comunicación ha de entenderse que tiene contenido bastante como para interrumpir la prescripción.

Fundamentos de derecho

QUINTO Se refiere la tercera alegación planteada por la entidad a la prescripción del derecho de la AEAT a practicar liquidación...

De acuerdo con lo anterior, pasaremos a continuación a indicar que el artículo 150 de la LGT, referido al “Plazo de las actuaciones *inspectoras*” dispone por lo que aquí interesa:

No se considerará interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones inspectoras desarrolladas hasta la interrupción injustificada o durante el plazo señalado en el apartado 1 de este artículo.

En estos supuestos, se entenderá interrumpida la prescripción por la reanudación de actuaciones con conocimiento formal del interesado tras la interrupción injustificada o la realización de actuaciones con posterioridad a la finalización del plazo al que se refiere el apartado 1 de este artículo. En ambos supuestos, el obligado tributario tendrá derecho a ser informado sobre los conceptos y períodos a que alcanzan las actuaciones que vayan a realizarse.

... Este Tribunal sigue manteniendo su criterio (v. gr. Rs. RG 5217/12 de esta misma fecha) de que, a la vista de la redacción del artículo 150 de la LGT/03 antes transcrito, una vez superado el plazo máximo de duración del procedimiento inspector basta con la “realización de actuaciones con posterioridad a la finalización del plazo” para que deba entenderse interrumpida de nuevo la prescripción, actuaciones que, obviamente, han de tener un contenido bastante para interrumpir la prescripción. Y si bien en resoluciones tales como la de 20-12- 2010 (RG 757/09) y 17-02-2012 (RG 1073/10) ha mantenido el criterio de que la simple comunicación al interesado de la superación del plazo máximo de duración de las actuaciones y la continuación de las mismas respecto de los conceptos tributarios y ejercicios no prescritos no tenían, por sí solas, contenido bastante para interrumpir la prescripción, a la vista de las STS anteriormente señaladas no podemos sino modificar nuestro criterio al respecto y considerar que dicha actuación, en un contexto de superación de plazo de duración máxima del procedimiento, sí

que ha de entenderse que tiene contenido bastante como para interrumpir la prescripción no pudiendo calificarse la misma como de diligencia o comunicación “argucia”.



Tribunal Económico-Administrativo Central

Resolución 5570/2013 de 13/01/2016

Unidad resolutoria: Vocalía Décima

Impuesto sobre Sociedades. Comprobación de valores. Tasación Pericial Contradictoria (TPC). Falta de notificación al interesado del derecho a promover la TPC.

El TEAC modifica su criterio respecto de la necesidad de notificar, junto a la comprobación de valores o de la liquidación, la posibilidad de acudir a la tasación pericial contradictoria. Este cambio de criterio significa que, en caso de omisión, la notificación realizada sigue siendo válida, aunque se puedan corregir algunos de sus aspectos –omisiones- pero sin necesidad de retrotraer el procedimiento.

Fundamentos de derecho

TERCERO... En cuanto a si existe la obligación por parte de la Inspección de informar al sujeto pasivo de la posibilidad de promoverla (así como órgano y plazo) frente a la liquidación derivada de la valoración administrativa realizada, este Tribunal ha venido sosteniendo en numerosas resoluciones, tales como las de 17-02-2010 (RG 470/09), 30-06-2011 (RG 2749/11) Y 15-03-2012 (RG 5002/10), que la tasación pericial contradictoria (en adelante, TPC) es un medio de impugnación de los valores comprobados administrativamente en los casos en que se prevea esta posibilidad. Por ello, ha de comunicarse al obligado tributario el derecho que le asiste a promoverla, de acuerdo con el art 135 de la LGT. Consiguientemente se considera que la falta de notificación del derecho a promover la TPC priva al interesado de la posibilidad de rebatir los valores comprobados por la Administración tributaria, ocasionándole indefensión, puesto que el enjuiciamiento de los criterios técnicos que han servido de base a las valoraciones controvertidas está vedado a los órganos competentes para conocer los recursos y las reclamaciones en vía administrativa...

... La TPC es un procedimiento contradictorio que actualmente se configura como la única vía administrativa que permite rebatir o combatir una actuación administrativa de índole pericial, por lo que ha de calificarse como un "medio de impugnación" que se ejerce a través de un procedimiento específico...

... En síntesis, era doctrina de este Tribunal Central:...

... Que, en caso de falta de notificación al interesado de su derecho a promoverla, procedía retrotraer las actuaciones, a fin de que se practicara una nueva notificación de la liquidación en la que se indicase tal derecho.

Ahora bien, este TEAC ha de matizar esta doctrina, en el sentido de que, si bien ciertamente la TPC es un medio de impugnación, no constituye en puridad un recurso, por lo que no cabe calificar como defectuosa la notificación de la liquidación en que concluyó el procedimiento inspector en cuyo seno fueron comprobados administrativamente determinados valores, sin que en ningún momento se advirtiese al obligado tributario de su derecho a instar dicha tasación pericial contradictoria.

En este sentido ha de citarse la sentencia del Tribunal Supremo, de 5 de mayo de 2014 (recurso de casación 5690/2011)...

Sin perjuicio de ello, como este TEAC ha manifestado también en diversas resoluciones, en el caso de que el órgano revisor advierta que tal comunicación al interesado no se ha producido y el mismo no hubiera instado dicho procedimiento de tasación, ha de ordenar que se proceda a dicha comunicación, sin entrar en el análisis de las cuestiones de fondo planteadas...

CUARTO... Asimismo, deberá procederse a otorgar a la obligado tributario nuevo plazo de interposición de recurso de reposición o reclamación económico administrativa pues es dentro del plazo del primer recurso o reclamación que proceda contra la liquidación cuando puede la interesada promover dicha tasación y, en cualquier caso, aun no usando la interesada de su derecho a promoverla, tiene igualmente el derecho de que en el eventual recurso o reclamación económico administrativa se entre a analizar el fondo de las cuestiones planteadas...



Tribunal Económico-Administrativo Central

Resolución 03005/2013 de 21/01/2016

Unidad resolutoria: Vocalía Quinta

Procedimiento inspector. Petición de datos e informes. Solicitud de información a un Ayuntamiento sobre régimen urbanístico de unas parcelas y solicitud de información a la oficina de valoraciones.

Al efecto de computar el plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras, no toda petición de datos e informes constituye una interrupción justificada de las actuaciones inspectoras, pues este efecto no tiene lugar cuando, pedida una documentación y hasta su entrega, la Inspección no detuvo su tarea investigadora sino que la continuó, demorando además la adopción de la decisión final. Es decir, la tardanza en liquidar no cabe imputarla exclusivamente a la necesidad de contar con la información recabada.

Por otra parte, y se trata de un matiz importante, corresponde a la Administración acreditar que no pudo actuar con normalidad y finalizar en el plazo de doce meses las actuaciones, pudiendo hablarse, desde una perspectiva material, de una auténtica interrupción justificada de las actuaciones.

Fundamentos de derecho

SEGUNDO La primera de las cuestiones planteadas por la entidad es el incumplimiento del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras...

La Inspección ha descontado 100 días por interrupción justificada como consecuencia de dos requerimientos de información remitidos al Ayuntamiento de Collbató (municipio donde estaban ubicadas las parcelas) y al Gabinete de Valoraciones de la AEAT en base a lo establecido en el artículo 103.a) del RD 1065/2007; en el primer requerimiento se solicita información al Ayuntamiento del aprovechamiento urbanístico de las distintas fincas, y en el segundo la valoración de las fincas.

La entidad considera que no se acredita la necesidad de los informes solicitados, y que no se motiva su importancia en el curso de las actuaciones inspectoras, y que han impedido el normal desarrollo de la misma... este Tribunal no discute la necesidad de la información solicitada a otros organismos puesto que es una información que, con las palabras utilizadas por el Tribunal Supremo, por su naturaleza y contenido, impide proseguir con la tarea inspectora o adoptar la decisión a la que se endereza el procedimiento. En este caso la ausencia de esa información no impide continuar el procedimiento inspector (como así se hace, a la vista de las diligencias practicadas y la documentación solicitada y aportada entre el momento en que se solicitaron las informaciones y el momento en que se recibieron), pero sí impide practicar la regularización con la que debe finalizar el procedimiento, ya que hasta que no se recibe la información del Ayuntamiento no se puede decidir si cabe aplicar alguna exención de IVA, y hasta que no se reciben las valoraciones no se puede determinar la base imponible de la transmisión a efectos de IVA.

Pero el Tribunal Supremo sostiene, y lo comparte este Tribunal, que aun siendo totalmente necesaria la información requerida a otros organismos, si durante el tiempo en que hubo de esperarse a la recepción de la información pudieron practicarse otras diligencias, dicho tiempo no debe descontarse necesariamente y en todo caso para computar el plazo máximo de duración. Deberán valorarse las circunstancias concurrentes en cada caso para

determinar si está justificado el hecho de descontar el plazo de recepción de las informaciones solicitadas del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras...

En este caso, la Inspección, como se desprende de las diligencias extendidas, durante el periodo de interrupción justificada siguió desarrollando actuaciones de comprobación, recabando otros elementos de juicio precisos para dictar la liquidación, y en consecuencia el tiempo de espera a la recepción de la información del Ayuntamiento y del Gabinete de Valoraciones no debe descontarse necesariamente y en todo caso para computar el plazo máximo de duración.

Además debe señalarse que desde la fecha que llegó la última información solicitada (29/03/2012) y aquella en la que se levantó el acta de inspección (03/07/2012) transcurrieron más de tres meses, y aún tuvieron que transcurrir dos meses más para que se dictara el acuerdo de liquidación el 13/09/2012, notificado el 26/09/2012.... Le corresponde a la Administración acreditar que, pese a todo ello, no pudo actuar con normalidad y finalizar en plazo, pudiendo hablarse, desde una perspectiva material, de una auténtica interrupción justificada de las actuaciones.

En este caso la Administración no ha acreditado por qué no pudo finalizar en plazo, ni tan siquiera ha hecho una mención a ello, pues debemos destacar que en las diligencias practicadas no se informó al obligado tributario de las peticiones de información y su consideración como interrupción justificada, y en el acta y el Acuerdo de liquidación únicamente se hace constar el periodo y a quien se solicitó información (sin indicar la información pedida). Al no haberse acreditado ni motivado por la Administración la necesidad de excluir del cómputo del plazo de doce meses de duración de las actuaciones los periodos en los que se solicitaron estas informaciones, a juicio de este TEAC resulta improcedente excluir del cómputo del plazo de doce meses el tiempo que medió entre las solicitudes y la recepción de las informaciones solicitadas.



Tribunal Económico-Administrativo Central

Resolución 07036/2015 de 18/02/2016

Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio

Unidad resolutoria: Vocalía Duodécima

Infracciones y sanciones. Culpabilidad. Motivación. Ejemplo de utilización de fórmula generalizada o estereotipada que no es motivación suficiente de la culpabilidad.

En contra del recurso interpuesto por la propia Administración, el TEAC declara que, en materia sancionadora – tampoco en otras, aunque la Resolución se limita a las sanciones –, no es conforme a la Ley motivar genéricamente con fórmulas válidas para cualquier expediente. Este defecto además no puede considerarse subsanable.

Fundamentos de derecho

SEGUNDO La cuestión controvertida consiste en determinar si puede entenderse como motivación suficiente en un acuerdo sancionador, para considerar que se ha acreditado por la Administración la concurrencia del elemento subjetivo de la culpabilidad, la expresión siguiente: *“analizadas las circunstancias concurrentes la conducta del obligado tributario ha sido negligente sin que se aprecie ninguna causa de exoneración de la responsabilidad”*...

CUARTO... Las mismas sentencias y resoluciones administrativas mencionadas rechazan la posibilidad de que baste el cumplimiento de los elementos objetivos de la infracción (por ejemplo dejar de ingresar) para que pueda considerarse que existe culpabilidad, es decir, la Administración ha de probar, además del elemento objetivo, el subjetivo, la culpabilidad, ya sea a título de dolo o de simple negligencia...

El análisis de la existencia de la culpabilidad se debe realizar en el procedimiento administrativo sancionador, de entre cuyos elementos toma protagonismo la motivación, no sólo por ser la cuestión debatida aquí, sino porque es a través de la motivación como se debe llegar a la conclusión de si la conducta fue culpable (en el caso que aquí interesa, si fue una conducta negligente).

Así la sentencia ya mencionada del Tribunal Supremo de 6 de Junio de 2008... la sentencia también de nuestro Alto Tribunal de 12 de Julio de 2010... la sentencia citada de 20 de diciembre de 2013...

Estas sentencias, al referirse a la motivación, lo hacen imponiendo a la Administración una exigencia y detalle que implica un importante esfuerzo de definición y de razonamiento. Así cuando se dice: *“hechos enjuiciados que es lo que pone de relieve la concurrencia del elemento culpabilístico”* o *“Se revela imprescindible, por lo tanto, una motivación específica en torno a la culpabilidad o la negligencia, y las pruebas de las que se infiere”* o *“sino por datos de hecho suficientemente expresivos y detallados”*, se está rechazando cualquier fórmula objetiva y objetivada, imprecisa o generalizada; bien al contrario, se está exigiendo a la Administración que se traigan los elementos concretos de la conducta que indiquen la culpabilidad, es más, incluso detallados, para incorporarlos al razonamiento que concluya con la existencia de culpabilidad.

A su vez se rechaza cualquier automatismo, de tal forma que los elementos objetivos del tipo infractor han de darse como elemento necesario, pero no suficiente. Pero el que exista el elemento subjetivo de la culpabilidad ha de hacerse patente en el procedimiento sancionador mediante la motivación. Hasta tal punto se es exigente, que una motivación basada en juicios de valor o fórmulas generalizadas, ni siquiera es subsanable, siendo criterio de este TEAC que, una vez anulada una sanción por resolución o sentencia por falta de motivación, al tratarse de un elemento esencial, le queda vedado a la Administración el inicio de un nuevo procedimiento sancionador.

Por ello, los elementos fácticos y jurídicos en los que la Administración fundamente la existencia de la culpabilidad deben constar en el expediente sancionador y en el propio acuerdo sancionador, sin que resulte admisible intentar acreditar su existencia por remisión a los hechos que resulten acreditados en el expediente de regularización de la deuda o a otros documentos distintos del expediente sancionador diferentes de la propia resolución sancionadora.



Tribunal Económico-Administrativo Central

Resolución 08483/2015 de 2/03/2016

Unidad resolutoria: Vocalía Duodécima

Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio

Impuesto Sociedades. Operaciones vinculadas. Supuesto en el que una entidad realiza una actividad de prestación de servicios que son prestados personalmente por la administradora única de esa entidad, siendo ésta la circunstancia determinante para la contratación de los citados servicios por terceros independientes.

Para valorar una operación vinculada entre una sociedad y su administradora única, cuando los terceros contratan con la sociedad en atención a la cualificación de su administradora y los servicios que ésta viene prestando a la entidad son sustancialmente iguales a los que la sociedad presta a terceros, el TEAC no encuentra inconveniente en que se aplique el método de libre precio comparable utilizando como elemento de comparación el valor de los servicios que la sociedad presta a terceros.

Fundamentos de derecho

CUARTO... La norma fiscal define, pues, el valor normal de mercado como el precio que hubiera sido acordado entre partes independientes en condiciones de libre competencia. La determinación de ese valor de mercado es siempre una cuestión de hecho bastante compleja, por la dificultad de encontrar precios comparables de referencia. Así lo reconoce, en efecto, el Tribunal Supremo, en su sentencia de 9 de diciembre de 2011 (Rec. nº 3856/2009), al señalar que *“Ciertamente que la fijación de un precio de mercado, con el que poder comparar el posible precio de transferencia, es tarea harto difícil dado que, a veces, las transacciones entre sociedades vinculadas son tan peculiares que no existe un mercado claramente definido de las mismas en el ámbito de las empresas independientes”*.

A tenor de lo dispuesto en el apartado 5 del artículo 16 del RIS, arriba transcrito, el análisis de comparabilidad se configura como el paso previo necesario para determinar en cada caso el método más adecuado de determinación del valor de mercado de entre los que contempla el artículo 16.4 del TRLIS.

Dicho análisis de comparabilidad tiene por objeto determinar si la operación entre partes independientes tomada como comparable y la realizada entre partes vinculadas son equiparables. Pues bien, según el apartado 4 del art. 16 del TRLIS, dos operaciones son equiparables cuando no existan entre ellas diferencias significativas en las circunstancias a que se refiere el apartado 2 de dicho precepto que afecten al precio del bien o servicio o al margen de la operación, o cuando existiendo diferencias, puedan eliminarse efectuando las correcciones necesarias...

QUINTO... Dos operaciones son equiparables cuando no existan entre ellas diferencias significativas en las circunstancias a que se refiere el apartado 2 del artículo 16 del RIS que afecten al precio del bien o servicio o al margen de la operación, o cuando existiendo diferencias, puedan eliminarse efectuando las correcciones necesarias...

... Para dicha comparación sólo habrán de tenerse en cuenta, de entre las circunstancias señaladas, aquéllas que sean relevantes.

La primera conclusión que cabe extraer es que el análisis de comparabilidad estará sujeto a una importante casuística, tan amplia como diferentes sean los tipos de operaciones vinculadas que puedan suscitarse, resultando muy difícil extraer reglas generales en esta materia, esto es, extensibles a múltiples supuestos de operaciones vinculadas.

Ahora bien, en el supuesto aquí analizado que da lugar al criterio debatido, concurren las notas características siguientes:

- La entidad M realizaba la actividad de prestación de servicios de radiodifusión y televisión, servicios que eran prestados personalmente por la Sra. X, administradora de la entidad, circunstancia ésta determinante para la contratación por terceros de los citados servicios, puesto que en los contratos con terceros independientes se requiere que sea la persona física vinculada la que preste el servicio, pues el tercero independiente contrata con la sociedad un servicio condicionado a la participación indispensable de la persona física: De ello se infiere que el servicio prestado por la persona física a la sociedad vinculada es, por tanto, el mismo que el que la sociedad M presta a esos terceros independientes.
- Los servicios facturados por la entidad M a los terceros independientes son exclusivamente los prestados por la Sra. X...
- Características del mercado: se trata de un mercado en el que se busca a una persona concreta, no siendo indiferente contratar a una persona u otra.

Así las cosas, debe examinarse si en un supuesto como el aquí analizado, caracterizado esencialmente por las notas indicadas, cabe tomar como comparable de la prestación de trabajo realizada por la Sra. X a la entidad M, el valor de los servicios prestados por la entidad M a los terceros clientes...

Con fecha 22 de julio de 2010 se aprobó por el Consejo de la OCDE una nueva Guía de Precios de Transferencia que modificó los capítulos I, II y III de las directrices aprobadas en 1995...

La citada Guía, al desarrollar el análisis de comparabilidad, señala en el punto 36 de su Capítulo I que *"para poder determinar el grado real de comparabilidad es necesario valorar las características de las operaciones, o de las empresas, que hubieran podido influir en las condiciones de la negociación en el mercado libre, y realizar así los ajustes apropiados para establecer las condiciones de plena competencia (o un rango de las mismas). Las características o "factores de comparabilidad" que pueden ser importantes para determinar la comparabilidad son las características de la propiedad o de los servicios transmitidos, las funciones desempeñadas por las partes (teniendo en cuenta los activos utilizados y los riesgos asumidos), las cláusulas contractuales, las circunstancias económicas de las partes y las estrategias empresariales que éstas persiguen".* Y añade en el punto 37 del mismo Capítulo que *"la importancia de estos factores en la determinación de la comparabilidad dependerá de la naturaleza de la operación vinculada y del método de determinación de precios adoptado".* Por su parte, el punto 1.38 establece que *"si cabe suponer razonablemente que la diferencia no ajustada no va a*

afectar significativamente a la comparabilidad, la operación en cuestión realizada en el mercado libre no debe rechazarse como comparable potencial, aunque no se disponga de alguna información”.

Pues bien, este Tribunal Central no encuentra obstáculo respecto a la comparabilidad o equiparabilidad de ambas operaciones. Por un lado, no existen diferencias significativas en cuanto a las características de los servicios prestados, toda vez que éstos son sustancialmente iguales, pues en los servicios que presta la entidad M a los terceros independientes se exige que sea la propia Sra. X quien los preste. Tampoco se aprecian diferencias significativas en cuanto a las características de los mercados en los que se prestan los servicios, puesto que en ambos casos se trata del mercado de las telecomunicaciones en el que la contratación se realiza atendiendo a las características y condiciones personales de la persona que habrá de prestar el servicio. Tratándose de servicios prestados por la misma persona, la Sra. X, no se aprecian tampoco entre ambas operaciones diferencias destacables en cuanto a las responsabilidades, riesgos o beneficios para las partes contratantes derivados de los términos contractuales.

En relación con este aspecto... Señala el TEAR que el análisis funcional realizado por la Inspección no va más allá de la afirmación de que, a su juicio, la entidad carece de medios humanos y materiales para realizar función alguna. Sin embargo, en el acuerdo de liquidación la Inspección al considerar como factor de comparabilidad “las funciones asumidas por las partes”, indica que:

“La función esencial de la prestación del servicio la asume la persona física (Sra. X), quien asume la mayoría de los riesgos, dado que responde del buen fin de los servicios prestados.

Los principales activos empleados en la prestación de los servicios son sus propias cualidades como profesional del periodismo,... Tales contratos deben considerarse “intuitu personae”, siendo las especialidades cualidades profesionales de la Sra X las que determinan la celebración de los mismos...”

Es decir, la Inspección destacó como principal activo en la prestación de los servicios las cualidades profesionales de la Sra. X, que asume la función esencial en la prestación de los mismos...

Piénsese, en este sentido, que conforme a la presunción establecida en el artículo 16.6 del RIS una de las condiciones para que el obligado tributario pueda considerar que el valor convenido coincide con el valor normal de mercado cuando se trate de una prestación de servicios por un socio profesional, persona física, a una entidad vinculada es que la entidad “cuenta con medios materiales y humanos adecuados”...

Pues bien, no se aprecia en el presente caso un particular valor añadido por la sociedad M que exija el reconocimiento de un margen de beneficio para dicha entidad como ajuste a practicar sobre el precio de las operaciones con terceros independientes. Teniendo en cuenta el carácter personalísimo de los servicios prestados por la sociedad, que exigen la necesaria intervención de la Sra. X, resulta claro que no puede prestar dichos servicios con independencia de la persona física vinculada...

En definitiva, pues, la sociedad M como tal no aporta un valor añadido relevante al aportado por la propia Sra. X en su servicio a la sociedad M. De ahí que, en opinión de este Tribunal Central, no sea necesario practicar ajuste alguno en el seno del análisis funcional, toda vez que las diferencias entre las operaciones comparables no son significativas.

Cosa distinta es que en la aplicación del método del precio libre comparable deban tenerse en cuenta determinadas correcciones como consecuencia de los gastos fiscalmente deducibles en los que ha incurrido la sociedad, que es lo que precisamente ha hecho la Inspección.



Revista Técnica Tributaria

Comentario de Jurisprudencia del TJUE

Colaboradores:

- José Manuel Calderón Carrero
Universidad de A Coruña
- Francisco Alfredo García Prats
Universidad de Valencia
- María Amparo Grau Ruiz
Universidad Complutense de Madrid
- José Manuel Almudí Cid
Universidad Complutense de Madrid
- Aurora Ribes Ribes
Universidad de Alicante



AEDAF
Asociación Española
de Asesores Fiscales

Comentario de Jurisprudencia del TJUE

Slavka Dimitrova Slavcheva

Investigador en Formación de la Universidad de Valencia

Sentencia del TJUE (Gran Sala) de 6 de octubre de 2015

Asunto: C-69/14

Partes: *Dragoș Constantin Târșia, Statul român y Serviciul public comunitar regim permise de conducere și înmatriculare a autovehiculelor*

Síntesis:

Principios generales y derechos fundamentales en el derecho tributario de la UE: Principios de equivalencia y de efectividad — Fuerza de cosa juzgada: no obligación de revisión de una sentencia con fuerza de cosa juzgada que vulnera el derecho de la Unión Europea — Devolución de cantidades indebidamente pagadas — Devolución de las cuotas percibidas por un Estado miembro en infracción del Derecho de la Unión — Responsabilidad del Estado legislador por vulnerar el Derecho de la Unión.

1. Antecedentes

En 2007, el Sr. Târșia, nacional rumano, abona en Rumanía el impuesto especial sobre los turismos a efectos de matricular su vehículo de segunda mano adquirido previamente en Francia.

Al considerar que dicho impuesto es incompatible con el artículo 110 TFUE, el Sr. Târșia interpone ante el Juzgado de Primera Instancia de Sibiu un recurso de naturaleza civil para obtener la devolución del importe de dicho impuesto. El Juzgado estima el recurso de Sr. Târșia, condenando al Estado rumano a la devolución del importe percibido por el impuesto.

El Estado rumano recurre la sentencia de Primera Instancia en casación. En consecuencia, el Tribunal de apelación de Sibiu limita la devolución del impuesto especial sobre los turismos que fue abonado por el Sr. Târșia a un importe igual al de la diferencia entre dicho impuesto y el impuesto, posterior, de contaminación de los automóviles, que fue creado por una normativa de 2008.

En 2011 el Sr. Târșia recurre esta sentencia en revisión ante el mismo Tribunal que resolvió en casación. El contribuyente alega dos argumentos: 1. la anulación de la decisión de dicho Tribunal y, 2: que se pronunciara de nuevo sobre el fondo del asunto, dado que el Tribunal de Justicia había declarado en su sentencia Tatu (C-402/09, EU:C:2011:219) que el artículo 110 TFUE se opone a un impuesto como el impuesto de contaminación establecido la normativa rumana de 2008.

El Sr. Târșia considera que el recurso de casación interpuesto por el Estado rumano se estimó en infracción del principio de primacía del Derecho de la Unión y, por tanto, la cuota del impuesto especial sobre los turismos que abonó debía devolverse en su totalidad.

En consecuencia, el Tribunal de Sibiu decide suspender el procedimiento y plantear ante el Tribunal de Justicia una cuestión prejudicial.

2. Cuestión prejudicial

Si la imposibilidad de revisión de la sentencia pronunciada en el ámbito civil (o penal) por violación del principio de primacía del Derecho de la Unión, pero reservando dicha posibilidad para el ámbito contencioso-administrativo, podría vulnerar: los artículos 17, 20, 21 y 47 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, el artículo 6 TUE, el artículo 110 TFUE y el principio de seguridad jurídica emanado del Derecho de la UE.

3. Comentario

En primer lugar, el TJUE desestima las alegaciones de inadmisibilidad del Gobierno rumano por razón del derecho aplicable que consideró el fallo del Tribunal de Sibiu emanado erróneamente en virtud del derecho civil y en perjuicio de la normativa contenciosa; así como el argumento de que el contribuyente tenía la posibilidad procesal de solicitar la anulación de la sentencia ante la sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal de apelación. En opinión del TJUE, la presunción de pertenencia de las cuestiones planteadas y la competencia que corresponde a los tribunales nacionales de definir el derecho interno aplicable, así como su interpretación son la base que fundamenta la desestimación de las alegaciones planteadas por el Gobierno rumano. En la medida en la que las cuestiones planteadas tienen relación con el litigio y, por tanto, no son hipotéticas, el TJUE declara su admisibilidad.

A continuación, el TJUE reitera su jurisprudencia recaída sobre la devolución de impuestos percibidos indebidamente por parte del Estado en infracción del Derecho de la Unión que ordena tanto la restitución del impuesto recaudado, como las cantidades pagadas o retenidas en relación con dicho tributo¹; y, confirma las exigencias procesales de equivalencia y efectividad para garantizar la tutela de los derechos de los contribuyentes².

En tercer lugar, el TJUE consagra importantes consideraciones sobre la fuerza de la cosa juzgada con el fin de garantizar tanto la estabilidad del Derecho y de las relaciones jurídicas, como la buena administración de la justicia. En este sentido, el TJUE incide en la necesidad de que no puedan impugnarse las resoluciones judiciales que han

1 Sentencias Littlewoods Retail y otros, C-591/10, EU:C:2012:478; Irimie, C-565/11, EU:C:2013:250, y Nicula, C-331/13, EU:C:2014:2285.

2 Sentencias Rewe-Zentralfinanz y Rewe-Zentral, 33/76, EU:C:1976:188; Transportes Urbanos y Servicios Generales, C-118/08, EU:C:2010:39, y Test Claimants in the Franked Investment Income Group Litigation, C-362/12, EU:C:2013:834.

adquirido firmeza tras haberse agotado las vías procesales previstas o expirado los plazos de recurso legalmente contemplados.

En consecuencia, el Derecho de la Unión no obliga a un órgano jurisdiccional nacional a inaplicar las normas procesales nacionales que confieren fuerza de cosa juzgada a una resolución, aunque ello permitiera subsanar una situación nacional incompatible con ese Derecho (sentencia *Impresa Pizzarotti*, C-213/13, EU:C:2014:2067).

Sin embargo, según el TJUE, si las normas procesales nacionales aplicables implican la posibilidad de que el tribunal nacional reconsidere una resolución con fuerza de cosa juzgada con objeto de restablecer la conformidad de una situación con el Derecho nacional, esta posibilidad debe prevalecer (de acuerdo con los principios de equivalencia y de efectividad) a fin de que se restablezca la conformidad de la situación de que se trate con la normativa de la Unión.

En cuanto al principio de equivalencia, el TJUE adopta una postura disociativa respecto a las acciones de distinta clase y afirma que aquel principio no requiere un trato equivalente entre las normas procesales aplicables a los procesos civiles, por una parte, y los administrativos, por otra; sino que dicho principio implica una exigencia de trato igual entre recursos basados en infracciones del Derecho interno y aquellos otros basados en violaciones del Derecho de la Unión.

De esta forma, el Tribunal de Justicia, justifica el diferente trato que en el Derecho nacional podría darse a las acciones de distinta clase y priva al juez nacional de la obligación de realizar una comparativa entre la norma procesal civil y la respectiva de la jurisdicción contencioso-administrativa.

Por lo que al principio de efectividad se refiere, el Tribunal de Justicia reitera su jurisprudencia sobre los principios básicos del sistema judicial nacional que han de tenerse en cuenta para garantizarse dicha efectividad; entre ellos, la protección del derecho de defensa, el principio de seguridad jurídica y el buen desarrollo del procedimiento³. El Tribunal de Justicia atribuye especial relevancia a la fuerza de la cosa juzgada de tal manera que el Derecho de la Unión no exige al órgano jurisdiccional interno reconsiderar su resolución que goza de dicha fuerza si en una fecha posterior el TJUE ha interpretado un precepto de aquel Derecho en sentido distinto que el contemplado en la mencionada resolución. Aplicables estas consideraciones en el caso concreto, el TJUE determina que en virtud del Derecho de la Unión el juez nacional no queda obligado a inaplicar las normas procesales internas que confieren fuerza de cosa juzgada a una resolución judicial, aunque ello permitiría poner fin a una situación nacional incompatible con ese Derecho.

A pesar de lo anterior, el TJUE concreta que, en la medida en que la resolución judicial controvertida cuya revisión el Sr. Târșia pretende, ha sido adoptada por un tribunal nacional de última instancia, es jurisprudencia reiterada⁴ que una vulneración de los derechos conferidos por el Derecho de la Unión por tal resolución no puede normalmente ser objeto de reconsideración, los particulares no pueden verse privados de la posibilidad de iniciar un procedimiento de responsabilidad patrimonial del Estado a fin de obtener por este medio una protección jurídica de sus derechos. Es decir, aunque el Tribunal de Justicia considera en su fallo la importancia de los efectos de la cosa juzgada de las

3 Sentencias *Fallimento Olimpiclub*, C-2/08, EU:C:2009:506, y *Agroconsulting-04*, C-93/12, EU:C:2013:432

4 *Köbler*, C-224/01, EU:C:2003:513, y *Tragetti del Mediterraneo*, C-173/03, EU:C:2006:391

sentencias internas que incorporan aspectos contrarios al Derecho de la Unión, no por ello priva a los justiciables de reclamar la responsabilidad patrimonial del Estado por los efectos que aquellas sentencias.

Esta sentencia tiene una importancia considerable en relación a la nueva regulación sobre responsabilidad patrimonial del Estado legislador que el ordenamiento español prevé en las Leyes 39/2015 y 40/2015, todavía sin aplicación, y que corregirá los efectos de la Sentencia C-118/08 (Transportes Urbanos).

No obstante, la primacía de la cosa juzgada encuentra su principal excepción en materia de recuperación de ayudas de Estado. Así lo establecen, entre otras, las SSTJUE Lucchini, C- 119/05, EU:C:2007:434 y la STJUE Impresa Pizzarotti, C-213/13, EU:C:2014:2067, y así lo prevé también el régimen de recuperación de ayudas de Estado incorporado en la LGT tras la última reforma de 2015.

4. Fallo

El Derecho de la Unión, en particular, los principios de equivalencia y efectividad, debe interpretarse en el sentido de que no se opone, en circunstancias como las del litigio principal, a que un juez nacional no tenga la posibilidad de revisar una resolución judicial firme dictada en un procedimiento civil, cuando esta resolución resulta incompatible con una interpretación del Derecho de la Unión adoptada por el Tribunal de Justicia con posterioridad a la fecha en la que dicha resolución ha devenido firme, mientras que tal posibilidad existe en lo que atañe a las resoluciones judiciales firmes incompatibles con el Derecho de la Unión dictadas en procedimientos administrativos.

Sentencia del TJUE (Sala Cuarta) de 29 de octubre de 2015

Asunto: C-174/14

Partes: *Saudaçor - Sociedade Gestora de Recursos e Equipamentos da Saúde dos Açores SA Fazenda Pública*

Síntesis:

Impuesto sobre el valor añadido — Directiva 2006/112/CE — Artículo 13, apartado 1 — No sujeción al IVA de las actividades de los entes públicos: servicios prestados entre entes públicos — Concepto de “organismo de Derecho público” — Sociedad anónima encargada de la prestación de servicios en materia de planificación y de gestión del Servicio de Salud de la Región Autónoma de las Azores

1. Antecedentes

Saudaçor es una sociedad anónima portuguesa (de la región autónoma de las Azores) con capital social exclusivamente público. El objeto de esta la sociedad pública es la planificación y la gestión del Servicio Regional de Salud que incluye la realización de todas las tareas relacionadas con dicho servicio cuya realización sea oportuna para el interés público.

A raíz de una inspección practicada en 2011 la Administración tributaria portuguesa considera que la sociedad pública Saudaçor no podría invocar la regla de no sujeción al IVA prevista en el Código del IVA interno para los Organismos de Derecho Público, puesto que la entidad realiza actividades que forman parte de la iniciativa privada.

La Administración tributaria practica las liquidaciones del IVA para los ejercicios 2007-2010 que, junto con los intereses de demora devengados para dicho periodo, ascienden a más de 5 millones de euros; cantidad que es reclamada al ente público.

Saudaçor recurre las liquidaciones del IVA y los intereses de demora ante el Tribunal Fiscal de Ponta Delgada (Portugal), que desestima el recurso de la entidad. El Tribunal confirma el criterio de la Administración tributaria y concluye que regla de no sujeción al IVA no se puede aplicar a Saudaçor dado que esta realiza actividades de carácter económico propias de la iniciativa privada que podrían, por tanto, distorsionar la competencia.

La empresa Saudaçor recurre esta decisión ante el Tribunal Supremo Administrativo de Portugal.

2. Cuestión prejudicial

El Tribunal Supremo decide suspender el procedimiento y plantear ante el Tribunal de Justicia la cuestiones de 1) si el concepto de organismo de derecho público contemplado en la regla de no sujeción del art. 13.1 de la Directiva IVA, coincide con el concepto previsto en el art. 9.1 de la Directiva 2004/18/CE, en materia coordinación de los procedimientos de adjudicación de los contratos públicos; y 2) si en el presente caso resulta aplicable la regla de no sujeción del art. 13.1 de la Directiva IVA.

3. Comentario

En primer lugar, el TJUE analiza la concurrencia de una actividad económica en virtud del artículo 9.1 de la Directiva IVA. Para ello, el TJUE establece las pautas que de seguir el órgano jurisdiccional nacional a efectos de verificación, reiterando que ha de existir una relación directa entre la prestación del servicio y la contrapartida recibida por el sujeto pasivo. Este vínculo directo entre partes queda acreditado cuando en el marco de la relación jurídica ya establecida se intercambian prestaciones recíprocas y la retribución percibida constituye el contravalor efectivo del servicio prestado.

En juicio del Tribunal este vínculo no puede cuestionarse por el hecho de que las contraprestaciones de la entidad no se fijan en función de prestaciones individualizadas, sino en tanto alzado y sobre una base anual. Puesto que los servicios prestados por la entidad gozan de carácter permanente y continuidad el Tribunal considera que no es exigible fijar una cantidad determinada para cada prestación, aunque sí que es exigible que la regla de un tanto alzado respete los criterios de la objetividad.

Tampoco se rompería el vínculo directo por sujetar el importe de la compensación a posibles ajustes posteriores practicados cuando tal importe resulte manifiestamente insuficiente para permitir la realización de las prestaciones. A juicio del Tribunal, siempre que el nivel de la compensación sea determinado según criterios claramente establecidos que garanticen que ese nivel sea suficiente para cubrir los gastos de funcionamiento de Soudaço, cabría considerar que los ajustes a posteriori tienen por objeto adaptar el importe de la contrapartida a tanto alzado a las prestaciones suministradas de manera continua y permanente por dicha sociedad.

A continuación, el TJUE analiza si procede aplicar la regla de no sujeción del artículo 13. 1 de la Directiva IVA. De acuerdo con la jurisprudencia reiterada del TJUE recaída en los asuntos Mihai, C-456/17 y Comisión/Países Bajos, C-79/09 han de cumplirse dos requisitos simultáneos para que la regla de no sujeción al IVA despliegue sus efectos, a saber, que el ente tenga la consideración de un Organismo de Derecho público y que ejercite las actividades como una autoridad pública.

El Tribunal de Justicia examina el concepto de Organismo de Derecho público contemplado en la Directiva IVA y el previsto en la Directiva 2004/18/CE, de contratación, y rechaza la coincidencia de ambas definiciones en base a los distintos objetivos perseguidos por ambas directivas. Frente al contenido amplio del concepto de Organismo de Derecho Público contemplado en la Directiva de contratación que obedece a criterios de transparencia y no discriminación; esta definición goza de una interpretación estricta en el marco de la Directiva IVA porque determina la aplicación de la regla de no sujeción al IVA del artículo 13. 1, que a su vez es una excepción a la regla general de sujeción de toda la actividad económica.

El TJUE considera que también el concepto de “demás organismos de Derecho público” del artículo 13. 1, ha de obedecer a una interpretación autónoma y uniforme en toda la Unión. Asimismo, dado que el artículo 13. 1, en cuanto excepción a la regla general, debe ser objeto de interpretación estricta permite considerar en opinión del TJUE, que la enumeración recogida en dicha disposición es exhaustiva. Por tanto, el concepto de “demás organismos de Derecho público” constituye una categoría residual de organismos que forman parte de la autoridad pública pero que son distintos de los que específicamente se mencionan en esa disposición.

A partir de la jurisprudencia Mihai, C-456/07, el TJUE determina que para calificar un ente como Organismo de Derecho público, no basta con que la persona lleve a cabo actividades que formen parte de las prerrogativas

del poder público de manera independiente. Se requieren además que el sujeto no disponga de una autonomía instrumental frente a la Administración en su función y gestión ordinaria, propia de los sujetos privados. A este respecto, Soudaço se asemeja en ciertos aspectos a una persona jurídica de Derecho privado y dispone de una cierta autonomía frente al Estado en su funcionamiento y en su gestión ordinaria.

No obstante, el Tribunal de Justicia destaca una serie de características de Soudaço permiten considerar a la entidad, desde una valoración más amplia y global, como un Organismo de Derecho público en el sentido del artículo 13. 1, de la Directiva IVA. Concretamente: la autonomía real de Soudaço parece limitada por el hecho de que su capital, 100% de propiedad pública, no está abierto a la participación de particulares; lleva a cabo su misión conforme a las orientaciones de la Región de las Azores, y está sometida a su supervisión; el Derecho privado ocupa un lugar secundario con respecto al régimen jurídico de Soudaço en cuanto empresa pública; Soudaço es la única que presta los servicios contratados, sin que tales servicios se adjudican a operadores privados, a través de contratos de licitación; además, la Región de las Azores es el único cliente de la entidad.

En cuanto al segundo requisito para aplicar la regla de no sujeción del art. 13. 1 de la Directiva IVA – Organismo de Derecho público que “actúe como autoridad pública” –, el Tribunal de Justicia reitera su jurisprudencia de los casos Fazenda Pública, C-446/98, y, Isle of Wight Council, C-288/07, según la cual constituyen actividades de esta índole las realizadas por dichos organismos en el ámbito del régimen jurídico que le es propio. Es decir, el ámbito del Derecho público. Por tanto, los Organismos de Derecho público no actúan como autoridad pública cuando desarrollan sus actividades en las mismas condiciones jurídicas que los operadores económicos privados.

Ahora bien, si las actividades de Soudaço, a pesar de ser de naturaleza económica, no están estrechamente vinculadas a las prerrogativas de poder público, la entidad no podrá acogerse a la excepción de no sujeción. Este sería el caso si las prerrogativas de poder público de las que dispone la entidad no sean utilizadas para las actividades de planificación y gestión del Servicio Regional de Salud de las Azores cuya sujeción al IVA se impugna.

No obstante, el artículo 13. 1, párrafo segundo, no permitirá que opere la no sujeción del IVA si el juez nacional considera esta excepción lleva a distorsiones significativas de la competencia. El TJUE finaliza su razonamiento precisando que tales distorsiones deben evaluarse con respecto a la actividad de que se trate, sin que dicha evaluación recaiga sobre un mercado específico, y con respecto, no sólo a la competencia actual, sino también a la competencia potencial, siempre y cuando la posibilidad de que un operador privado entre en el mercado de referencia sea real y no meramente hipotética.

En este último aspecto, aun siendo claros e inequívocos los criterios del TJUE respecto la excepción de la no sujeción que manifiesta la distorsión de la competencia, se observa que la Ley del IVA español no contempla una previsión de este tipo. El artículo 7.8º de la Ley de IVA que regula la no sujeción al IVA de las actividades de los entes públicos no incorpora una excepción como la recogida en el artículo 13. 1, parr. 2º de la Directiva IVA, incluso tras la reforma operada por la Ley 28/2014; situación que podría dar lugar a problemas interpretativos y litigiosidad adicional.

4. Fallo

1. El artículo 9, apartado 1, de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, debe interpretarse en el sentido de que constituye una actividad económica, a efectos de dicha disposición, una actividad como la controvertida en el litigio principal,

consistente en la prestación a una Región, por parte de una sociedad, de servicios en materia de planificación y de gestión del Servicio Regional de Salud conforme a los contratos programa celebrados entre esa sociedad y esa Región.

2. El artículo 13, apartado 1, de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que la regla de no sujeción al impuesto sobre el valor añadido establecida en esa disposición no se aplica a una actividad como la controvertida en el litigio principal, consistente en la prestación a una Región, por parte de una sociedad, de servicios en materia de planificación y de gestión del Servicio Regional de Salud, en el supuesto de que tal actividad constituya una actividad económica en el sentido del artículo 9, apartado 1, de la citada Directiva, si cabe considerar —extremo cuya verificación incumbe al órgano jurisdiccional remitente— que la mencionada sociedad debe calificarse de organismo de Derecho público y que lleva a cabo esa actividad actuando como autoridad pública, siempre y cuando el órgano jurisdiccional remitente compruebe que la exención de dicha actividad no puede dar lugar a distorsiones significativas de la competencia.

En ese contexto, el concepto de «demás organismos de Derecho público» del artículo 13, apartado 1, de dicha Directiva no debe interpretarse recurriendo a la definición del concepto de «organismo de Derecho público» formulada en el artículo 1, apartado 9, de la Directiva 2004/18/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 31 de marzo de 2004, sobre coordinación de los procedimientos de adjudicación de los contratos públicos de obras, de suministro y de servicios.

Sentencia del TJUE (Sala Tercera) de 1 de octubre de 2015

Asunto: C-201/14

Partes: *Smaranda Bara y otros vs Președintele Casei Naționale de Asigurări de Sănătate, Casa Națională de Asigurări de Sănătate, Agenția Națională de Administrare Fiscală (ANAF)*

Síntesis:

Gestión tributaria – Colaboración social en la aplicación de los tributos – Intercambio automático o suministro de información tributaria – Tratamiento de datos personales: Transmisión por una administración pública de un Estado miembro de datos fiscales personales para su tratamiento por otra administración pública – Límite: Información a los interesados – Los artículos 10, 11 y 13 de la Directiva 95/46/CE⁵ se oponen a medidas nacionales que permiten a una administración pública de un Estado miembro transmitir datos personales a otra administración pública y el subsiguiente tratamiento de estos, sin previa información a los interesados sobre dicha transmisión y tratamiento.

1. Antecedentes

La Sra. Smaranda Bara, de nacionalidad rumana, junto con otros ciudadanos son trabajadores por cuenta propia. La Administración tributaria rumana (ANAF) transmite datos sobre sus ingresos declarados a la Caja Nacional de Seguro de Enfermedad (CNAS) y basándose en estos datos CNAS reclama el pago de atrasos de cotizaciones al régimen de tal seguro.

A tales efectos, el ordenamiento jurídico rumano permite a las entidades públicas transmitir datos personales a las cajas de seguro de enfermedad a efectos de determinar la condición de asegurados de los individuos. Los datos cuya transmisión está permitida conciernen la identificación de la persona – nombre, apellidos y dirección –, pero no incluyen información tributaria sobre los ingresos de las personas.

Debido a ello, los interesados recurren ante el Tribunal de apelación de Cluj (Rumanía) la legalidad de la transmisión de los datos fiscales relativos a sus ingresos desde el punto de vista de la Directiva 95/46 relativa a la protección de los datos personales y a su transmisión.

2. Cuestión prejudicial

El Tribunal de Apelación de Cluj decide suspender el procedimiento y preguntar al TJUE si el Derecho de la Unión se opone la transmisión entre administraciones públicas de datos personales con vista a su ulterior tratamiento sin que los interesados hayan sido informados de dicha transmisión y tratamiento.

⁵ Directiva 95/46/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 24 de octubre de 1995, relativa a la protección de las personas físicas en lo que respecta al tratamiento de datos personales y a la libre circulación de estos datos (DO L 281, P.31)

3. Comentario

El Tribunal de Justicia considera que la exigencia de tratamiento leal de los datos personales que exige el artículo 6 de la Directiva 95/46/CE obliga a las administraciones públicas informar a los interesados respecto a la transmisión para el ulterior tratamiento de sus datos a otras administraciones en calidad de destinatarias de los mismos. Además, el Tribunal precisa que cualquier limitación de la obligación de información ha de adoptarse mediante medidas legales.

Al respecto, el Tribunal de Justicia reconoce que la existencia previa de una ley que prevé la transmisión de datos personales podría dispensar la administración responsable del tratamiento de su obligación de informar a las personas afectadas; aunque, no obstante, en el presente asunto la ley rumana no cumple con el estándar previo de información exigido en el artículo 10 de la Directiva. Dicha norma no define los datos que puedan transmitirse, tampoco las condiciones de la transmisión que, de hecho, figuran en un protocolo interno celebrado bilateralmente entre la Administración tributaria y la Caja Nacional del Seguro de Enfermedad.

En continuación, el Tribunal de Justicia realiza una interpretación restrictiva del artículo 13 de la Directiva que establece las excepciones de la obligación de informar contenidas en el artículo 10. La omisión de información en la normativa rumana no podría ampararse en la necesidad de “salvaguardar un interés económico y financiero importante del Estado”, incluidos los asuntos de naturaleza fiscal (art.13). Aun así, hubiera sido necesaria, por mandato expreso del citado artículo, que tales limitaciones a la obligación general de informar se adoptasen mediante medidas legales.

A juicio del TJUE, la norma rumana tampoco cumple con el mandato del artículo 11 de la Directiva que requiere al responsable del ulterior tratamiento de los datos, en este caso la Caja Nacional del Seguro de Enfermedad, que comunique a los interesados su propia identidad, los fines del tratamiento y la categoría de datos de que se trate; así como la posibilidad de acceso y de rectificación. Queda constatado que la Caja Nacional del Seguro de Enfermedad no facilitó dicha información.

La presente sentencia resulta de relevancia considerable en el actual contexto de intercambio automático de información en materia fiscal. Junto con la jurisprudencia del caso Schrems, C-362/14, por la que el TJUE determina que la normativa estadounidense no cumple el estándar europeo de protección de datos, ponen en manifiesto los límites al intercambio automático de información, sea interna o internacional (entre otros, en el seno de los acuerdos FATCA), que resultaría de dicha protección.

También resultaría interesante la implicación de esta doctrina sobre el “country by country reporting” introducido por el Common Reporting Standard de la Acción 13 del BEPS, aunque en este caso habrá que sopesar entre la protección brindada a los datos personales en las Directivas sobre el intercambio automático de información, generalmente más restrictiva⁶, y la otorgada por la Directiva 95/46/CE.

6 Generalmente, el TJUE limita los derechos de participación del contribuyente en el intercambio de información tributaria, Asunto Sabou, C-276/12

4. Fallo

Los artículos 10, 11 y 13 de la Directiva 95/46/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 24 de octubre de 1995, relativa a la protección de las personas físicas en lo que respecta al tratamiento de datos personales y a la libre circulación de estos datos, deben interpretarse en el sentido de que se oponen a medidas nacionales, como las que son objeto del procedimiento principal, que permiten a una administración pública de un Estado miembro transmitir datos personales a otra administración pública y el subsiguiente tratamiento de esos datos, sin que los interesados hayan sido informados de esa transmisión ni de ese tratamiento.



Sentencia del TJUE (Sala Tercera) de 17 de diciembre de 2015

Asunto: C-388/14

Partes: *Timac Agro Deutschland GmbH y Finanzamt Sankt Augustin*

Síntesis:

Libertad de establecimiento — Establecimiento permanente no residente: transmisión entre sociedades del mismo grupo situadas en Estados miembros diferentes — Prevención de la doble imposición mediante la exención de los ingresos del establecimiento permanente no residente — Reintegración de las pérdidas precedentemente deducidas en caso de enajenación del establecimiento no residente: las pérdidas precedentemente deducidas derivadas del establecimiento enajenado no pueden compensarse gravando los ingresos de dicho establecimiento — Pérdidas definitivas: el régimen fiscal que no admite la deducibilidad de pérdidas definitivas generadas por un establecimiento permanente situado en otro Estado miembro cuando resulta de aplicación el mecanismo de exención, no resulta contrario a la libertad de establecimiento.

1. Antecedentes

La sociedad alemana Timac Agro, que pertenece a un grupo francés, tiene un establecimiento permanente en Austria en situación de pérdidas durante los periodos 1997-1999 y 2001-2004. En 2005 el establecimiento permanente es vendido a otra sociedad del mismo grupo situada en Austria.

La normativa alemana aplicable a los ejercicios fiscales 1997 y 1998 permite la deducción de las pérdidas obtenidas por un establecimiento permanente, a pesar de que los beneficios obtenidos por el establecimiento permanente quedan exentos del impuesto alemán en virtud estando del Convenio de Doble Imposición entre Alemania y Austria.

No obstante, la normativa alemana también prevé la reintegración de las pérdidas previamente deducidas en el caso de enajenación posterior del establecimiento permanente, incluso tras la derogación de la norma de reconocimiento de deducción de pérdidas que ya no se aplicó en los ejercicios 1999-2004.

La empresa Timac Agro se opone a estas rectificaciones presentando un recurso ante el Tribunal en materia económica de Colonia por el que alegó que con la venta del establecimiento permanente, las pérdidas del mismo ya devienen definitivas y, por tanto, la reintegración de dichas pérdidas registradas en los ejercicios 1997-1998; así como, la imposibilidad de deducir las pérdidas registradas en los ejercicios 1999-2004, son incompatibles con la libertad de establecimiento.

2. Cuestión prejudicial

El Tribunal de Colonia plantea dos cuestiones prejudiciales en las que básicamente se pregunta si el artículo 49 TFUE se opone a una legislación como la alemana que prevé la reintegración de pérdidas previamente deducidas por un EP (1), o excluye el cómputo de las mismas (2), en caso de que el mismo sea transmitido entre sociedades residentes del mismo grupo establecidas en dos Estados miembros, incluso siendo aplicable un Convenio de Doble imposición que prevé la exención, en el Estado miembro de la casa central, de las rentas obtenidas por el EP.

3. Comentario

El TJUE determina que la normativa alemana no infringe la libertad de establecimiento basando su razonamiento en su reiterada doctrina recaída en los asuntos Nordea Bank y National Grid Indus.

En primer lugar, según la jurisprudencia consolidada del TJUE⁷, la reintegración de pérdidas aplicada únicamente en caso de transmisión de un EP no residente constituye un trato desfavorable y, por tanto, una restricción de la libertad de establecimiento respecto a las sociedades residentes que posean EP en el mismo Estado. No obstante, de esta misma jurisprudencia se desprende que la restricción sería compatible con la libertad de establecimiento si afecta a situaciones que no son objetivamente comparables o resulta justificada por una razón imperiosa de interés general.

La comparabilidad resulta, por tanto, necesaria para determinar la restricción de la libertad de establecimiento. El TJUE recuerda⁸ que los establecimientos permanentes situados en un Estado miembro distinto del Estado miembro de que se trate no se encuentran en una situación comparable a los EP residentes respecto a las medidas previstas por ese Estado miembro a fin de evitar o atenuar la doble imposición de los beneficios de una sociedad residente. Ahora bien, al admitir la deducción de las pérdidas imputadas a un EP situado en Austria, Alemania concede una ventaja fiscal a su sociedad residente, de la misma forma que si el EP hubiera estado situado en Alemania. Por tanto, ambas circunstancias son comparables en el régimen alemán hasta la derogación de la normativa de imputación de pérdidas en 1999. Es decir, respecto a los ejercicios posteriores a 1999, las pérdidas del EP situado en Austria no podrán computarse en Alemania, al ostentar el Estado austriaco la competencia exclusiva para gravar los resultados de dicho EP. De acuerdo con la jurisprudencia Nordea Bank, no podría apreciarse el criterio de comparabilidad entre situaciones a partir de 1999, lo que conlleva a decaer la pretensión del carácter restrictivo de la norma alemana que inadmite la compensación de las pérdidas derivadas del EP no residente.

Además, el TJUE determina que la reintegración de las pérdidas para los ejercicios 1997 y 1998 está justificada por varias razones imperiosas de interés general.

En primer lugar, la restricción está justificada por la necesidad de garantizar un reparto equilibrado de la potestad tributaria entre Estados, puesto que de lo contrario, la privación del Estado alemán de su facultad de reintegrar

7 Sentencia Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087

8 Sentencia Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087

las pérdidas del EP no residente enajenado equivaldría a la concesión al contribuyente de un derecho de libre alegación de pérdidas en más de un Estado miembro⁹.

Además, puesto que Alemania no ejerce ninguna potestad de imposición sobre los ingresos obtenidos por el EP situado en Austria, la reintegración controvertida refleja una lógica de simetría y constituye el complemento indisoluble de la deducción previamente practicada. Por tanto, la restricción también está justificada, según el TJUE, por la necesidad de mantener la coherencia del régimen fiscal nacional alemán.

En tercer lugar, la reintegración practicada por el Estado miembro alemán de pérdidas derivadas del EP no residente y previamente deducidas obedece a fines de prevenir la evasión fiscal; contra aquellas prácticas que tienen como fin eludir el impuesto sobre los beneficios generados por un EP que, una vez haya pasado a ser rentable, se transfiere a otra entidad extranjera del mismo grupo.

Tampoco el régimen alemán de reintegración de las pérdidas previamente deducidas del EP extranjero va más allá de lo necesario para alcanzar estos objetivos. El TJUE considera la proporcionalidad de la medida reiterando su jurisprudencia recaída en los asuntos *Nordea Bank*, *National Grid Indus* y *Oy AA* con particular incidencia en la necesidad de mantener el equilibrio entre el derecho a gravar los beneficios y la facultad de deducir las pérdidas.

El Tribunal de justicia determina que las pérdidas de los periodos 1997 y 1998 en principio han de ser tenidas en cuenta a raíz de la comparabilidad de situaciones observada en la normativa alemana, pero al mismo tiempo niega el carácter definitivo de dichas pérdidas, apoyándose en su doctrina del caso *Marks & Spencer*. El TJUE indica que las pérdidas no podrán considerarse definitivas debido a que el Estado de residencia del EP, Austria, admite la compensación de las mismas en ejercicios posteriores. Es decir, sólo podrán considerarse definitivas si el EP no obtenga rentas con posterioridad.

Finalmente, parece ser que la doctrina de las pérdidas definitivas¹⁰, en sentido de permitir su compensación, tanto respecto a las que devienen ordinarias, como las derivadas de la transmisión del EP, podría resultar de aplicación si el Estado alemán hubiese adoptado el método de exención con recaptura de pérdidas o el de imputación, pero no cuando las rentas derivadas del EP no se integran en la base imponible de la casa central.

4. Fallo:

1. El artículo 49 TFUE debe interpretarse en el sentido de que no se opone a un régimen fiscal de un Estado miembro, como el controvertido en el litigio principal, en virtud del cual, en el caso de que una sociedad residente transmita un establecimiento permanente situado en otro Estado miembro a una sociedad no residente perteneciente al mismo grupo que la primera sociedad, las pérdidas precedentemente deducidas correspondientes al establecimiento transmitido se reintegran al resultado imponible de la sociedad transmitente cuando, en virtud de un convenio para evitar la doble imposición, los ingresos de dicho establecimiento permanente están exentos de imposición en el Estado miembro en el que tiene su sede la sociedad de la que dependía el referido establecimiento.

⁹ Sentencia *Lidl Belgium*, C-414/06, EU:C:2008:278, apartado 34

¹⁰ Sentencia *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt*, C-157/07, EU:C:2008:588

2. El artículo 49 TFUE debe interpretarse en el sentido de que no se opone a un régimen fiscal de un Estado miembro, como el controvertido en el litigio principal, que, en el caso de que una sociedad residente transmita un establecimiento permanente situado en otro Estado miembro a una sociedad no residente perteneciente al mismo grupo que la primera sociedad, excluye la posibilidad de que la sociedad residente compute las pérdidas del establecimiento transmitido en su base imponible cuando, en virtud de un convenio para evitar la doble imposición, la competencia exclusiva para gravar los resultados de dicho establecimiento corresponde al Estado miembro en el que está situado.



Revista Técnica Tributaria

Novedades editoriales



AEDAF
Asociación Española
de Asesores Fiscales

Novedades editoriales

AA.VV. XI Congreso Tributario: La Justicia y los contribuyentes ante la reforma de la Ley General Tributaria. Ediciones Foro Jurídico. Valencia, 2016.

Una vez más, el Consejo General del Poder Judicial y la Asociación Española de Asesores Fiscales se reunieron para celebrar una nueva edición de su ya tradicional Congreso Tributario, que bajo el lema "La Justicia y los contribuyentes ante la reforma de la Ley General Tributaria" se celebró del 6 al 8 de mayo de 2015 en Sevilla. El entorno y los temas de actualidad perfilaron este encuentro como el lugar idóneo para la reflexión y la formación referidas al ámbito del Derecho Fiscal y la Hacienda Pública, que dieron cómo fruto esta obra.

AA.VV. Sección Empresa Familiar de la AEDAF. El Testamento del Empresario: Guía Civil y Fiscal. AEDAF 2016.

Las empresas familiares sufren una elevada mortalidad empresarial asociada al relevo generacional y deben asumir el reto de planificar dicho relevo mediante una adecuada planificación que incremente sus posibilidades de éxito y, por tanto, la continuidad de sus actividades en las mejores condiciones.

Desde la Sección de Empresa Familiar, de la Asociación Española de Asesores Fiscales (AEDAF), queremos facilitar esta compleja tarea planteando propuestas prácticas, que contribuyan a una planificación adecuada, realizando el análisis de un elemento crucial en la planificación de la sucesión como es "el testamento del empresario", sus contenidos y numerosas implicaciones tributarias.

En este trabajo, el lector encontrará respuestas a múltiples cuestiones del proceso sucesorio, aspectos civiles del testamento y su relevancia fiscal. Así, se aborda el estudio de figuras como la legítima, la renuncia, el fideicomiso, los usufructos, la colación, la partición, incorporando modelos de cláusulas. Tanto el empresario como el profesional podrán encontrar en este documento una guía que les facilite la tarea de afrontar la preparación del testamento desde una perspectiva multidisciplinar.

La Asociación Española de Asesores Fiscales (AEDAF), constituida en 1967, reúne a más de 2.000 Abogados, Economistas y Titulados Mercantiles de reconocida solvencia ética y profesional, dedicados a la asesoría fiscal. Entre sus objetivos destacan la formación permanente de todos sus miembros mediante la difusión de sus publicaciones periódicas, la celebración de Conferencias, Seminarios, Jornadas de Estudio y Congresos, así como el intercambio constante de la información proporcionada por sus integrantes. Del mismo modo, estimula la creación de una conciencia fiscal entre los ciudadanos, colaborando a la divulgación y clarificación de los aspectos más complejos de la normativa legal. Aporta su visión sobre los temas fiscales de actualidad en defensa de los intereses legítimos de los contribuyentes y en la salvaguarda de los principios fundamentales del Estado de Derecho. En este sentido, presenta recomendaciones a la Administración Tributaria en materia fiscal, colaborando en la preparación o modificación de los textos legales, tratando de perfeccionarlos y de simplificar su práctica. La Asociación Española de Asesores Fiscales es miembro de pleno derecho de la Confédération Fiscale Européenne, órgano consultivo en materia de impuestos de la Comisión de la UE y que reúne a las organizaciones de Asesores Fiscales más importantes de la Unión Europea. También forma parte de la International Fiscal Association (IFA) y de la Asociación Española de Derecho Financiero.

Comisión Directiva de la AEDAF

Presidente:

José Ignacio Alemany Bellido

Vicepresidente:

Llorenç Maristany i Badell

Secretario General:

Luis Ferrándiz Atienza

Vicesecretario:

Francisco José Gallo Masero

Vocal Resp. de Asuntos Económicos:

Francisco José Espinosa Barro

Vocal Resp. de Estudio e Investigación:

José Francisco Alfonso Palop

Vocal Apoyo a Estudio e Investigación:

Beatriz Ladero de las Cuevas

Vocal Resp. de Demarcaciones Territoriales:

Dulce María Villalba Sáinz de Aja

Vocal Resp. de Atención al Asociado:

María Teresa Azcona San Julián



AEDAF
Asociación Española
de Asesores Fiscales

Demarcaciones Territoriales

Madrid-Zona Centro

Ignacio Arréiz Bertolín
Teléfono: +34 91 563 01 11
Fax: +34 91 532 37 94
sedemadrid@aedaf.es
Claudio Coello, 106 - 6ª Dcha.
28006 Madrid

Aragón

Victor Sebastián Lasaosa
Teléfono: +34 976 23 50 34
victorm@vsebastian.com
Pº Independencia, 32 - 3º Izda.
50004 Zaragoza

Cataluña

Jordi Baqués Artó
Teléfono: +34 93 317 68 78
Fax: +34 93 317 69 32
consol@aedaf.es
Provença, 281 - local
08037 Barcelona

País Vasco

Pablo Martín Ruiz de Gordejuela
Teléfono: +34 94 424 72 57
pabломartin@martinabogados.com
C/ Gran Vía, 38 - 5º
48009 Bilbao

Asturias y León

José Jesús Pérez Álvarez
Teléfono: +34 985 24 42 04
jperez@telenti.com
C/ San Francisco, 21 - 1º
33003 Oviedo

Valencia-Castellón

Francisco Serantes Peña
Teléfono: +34 96 323 76 00
serantes@icav.es
Psje. Doctor Serra, 33 - 2º - 1º
46004 Valencia

Andalucía-Málaga

Francisco Urbano Solís
Teléfono: +34 952 60 17 57
Fax: +34 952 60 12 41
sedemalaga@aedaf.es
Avda. Cánovas del Castillo, 14 - local 29016
Málaga

Andalucía-Sevilla y Extremadura

José Ángel García de la Rosa
Teléfono: +34 954 22 29 24
joseangel@tuasesor.eu
C/ Luis Montoto, 91-93 estudio 1º
41018 Sevilla

Canarias

Estrella Martín Domínguez
Teléfono: +34 928 36 84 70
Fax: +34 928 36 41 71
canarias@aedaf.es
Rafael Nebot, 5 - 1º
35001 Las Palmas de Gran Canaria

Galicia

Atilano Vázquez Martínez
Teléfono: +34 981 29 05 00
coema@coema.es
C/ San Andrés, 143 - Esc. 2 - 1º
15003 A Coruña

Alicante y Albacete

Rogelio García García
Teléfono: +34 965 98 65 22
Fax: +34 965 98 43 25
alicante@aedaf.es;
colegio_cv_alc@icjce.es
Pintor Cabrera, 22 - 5ºA
03003 Alicante

Navarra

Isabel Guembe Elizalde
Teléfono: +34 948 29 26 83
isabel@lagunco.com
C/ Multiva Baja, 8 - bajo
31006 Pamplona

Murcia

Carmen Cano Castañeda
Teléfono: +34 647 70 67 11
carmencanoc@icamur.org
C/ Los Lirios, 12
30506 Altorreal-Molina del Segura

La Rioja

Pablo Arrieta Villareal
Teléfono: +34 941 24 48 99
pablo@arrietaasesores.es
C/ Miguel Villanueva, 8 - 2ºE
26001 Logroño

Baleares

Luis Llorens Morillo
Teléfono: +34 971 46 32 23
luis@llopasesores.com
Avda. Alejandro Roselló, 40-7º-1ºA
07002 Palma de Mallorca

Cantabria

Antonio Relea Sarabia
Teléfono: +34 942 36 21 24
releaa@hotmail.com
Psje. de Peña, 2 - 2º
39008 Santander

Normas de Autor

Revista Técnica Tributaria es una publicación de la Asociación Española de Asesores Fiscales, dirigida a todos los profesionales del Derecho tributario, configurándose como una publicación científica que, desde una óptica crítica, intenta analizar todos y cada uno de los aspectos que pudieran incidir en la aplicación del tributo.

La periodicidad de Revista Técnica Tributaria es trimestral.

Los trabajos recibidos deberán ajustarse a los siguientes criterios:

1. Deberán versar sobre Derecho tributario, contabilidad, administración, economía o Derecho de la empresa, en su proyección fiscal.
2. Ser originales, no habiéndose publicado previamente en ninguna revista de ámbito local, nacional o internacional. La Asociación Española de Asesores Fiscales entenderá cumplido este requisito con la recepción del trabajo, siendo responsabilidad de su autor las consecuencias que pudieran derivarse de su incumplimiento.
3. Los originales tendrán una extensión mínima de 6000 palabras y máxima de 25000, debiendo ser remitidos por correo electrónico a gabinete.estudios@aedaf.es en formato compatible con los programas de tratamiento de texto más extendidos en España. Sólo en casos excepcionales, y tras la oportuna revisión de los originales, se admitirán trabajos cuya extensión esté fuera de los límites indicados.
4. Junto con el original, el autor o autores remitirán un resumen del trabajo, en español y en inglés, que se publicará con el original. La extensión del resumen estará entre cincuenta y cien palabras, pudiendo el Gabinete de Estudios adaptar el mismo al contenido real del artículo y a su interés. Asimismo, deberá remitirse una relación de palabras clave para su indización en las correspondientes bases de datos; esta relación también figurará en versión inglesa (Keywords).
5. Las citas de sentencias, consultas y legislativas deberán estar preferentemente relacionadas con las bases de datos de la AEDAF. De no ser así, AEDAF se reserva el derecho a su modificación referencial.
6. En el trabajo se indicará el autor o autores, así como titulación y demás datos que, en su caso, debieran figurar en la publicación.
7. Habrá referencias bibliográficas.

Revisión de los originales:

1. Una vez recibidos los originales, el Gabinete de Estudios procederá a un primer análisis del texto. De no ser aceptado, se comunicará inmediatamente a los remitentes, indicando las causas de su rechazo.
2. En caso contrario, si el Gabinete de Estudios entendiera que puede ser apto para su publicación en Revista Técnica Tributaria, se procederá a borrar los datos identificativos del autor o autores y se remitirá a evaluadores externos para un análisis ciego del manuscrito. Del resultado de este análisis se dará cuenta motivada al autor o autores, pudiendo, si así se estima oportuno, realizar observaciones al texto original para su posible adaptación.
3. El plazo para comunicar al autor o autores la decisión adoptada no superará los tres meses desde su recepción en la cuenta de correo electrónico indicada más arriba.

