

número 113

abril - junio / 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

Abelardo Delgado Pacheco
Inspector de Hacienda del
Estado en excedencia.
Socio de Garrigues

José Ignacio Ruiz Toledano
Presidente del TEAR de Madrid

Francisco Escribano López
Catedrático de Derecho
Financiero y Tributario

Eduardo Sanz Gadea
Inspector de Hacienda
del Estado

Ramón Falcón y Tella
Catedrático de Derecho
Financiero y Tributario

M^a Teresa Soler Roch
Catedrática de Derecho
Financiero y Tributario

César García Novoa
Catedrático de Derecho
Financiero y Tributario

Juan Zornoza Pérez
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 II)	
Antonio Cayón Galiardo	9

Estudios:

El derecho a la deducción del IVA soportado en la jurisprudencia comunitaria	
Fernando Matesanz	39
Los mínimos personales y familiares del I.R.P.F., especialmente a raíz de la reforma de la Ley 26/2014	
Marcos Iglesias Caridad	61
Avances comunitarios en materia medioambiental: los impuestos verdes como instrumento recaudador	
Elena Villar Rubio	113

Jurisprudencia:

STS de 24/06/2015. Procedimiento de recaudación. Suspensión	131
STS de 11/11/2015. ITP y AJD. Expropiación forzosa	133
STS de 07/06/2016. Procedimiento tributario. Ejecución de resoluciones. Devolución de ingresos indebidos	135
STS de 16/03/2016. Procedimiento de inspección. Concepto de dilación imputable al contribuyente.	137
STS de 17/03/2016. IS. Regímenes especiales. Escisiones. Motivos económicos válidos	139
STS 17/03/2016. Procedimiento de inspección. Ampliación del plazo de duración de las actuaciones	141
STS de 9/05/2016. IVA. Cuotas soportadas en la construcción de una promoción inmobiliaria que por circunstancias del mercado no puede ser vendida	143
SAN de 21/05/2015. Procedimiento de inspección. Plazo de las actuaciones inspectoras. Interrupción	145
STSJ de Aragón de 30/12/2015. Procedimiento de recaudación. Aplazamiento de la deuda tributaria	147
STSJ de Madrid de 10/03/2016. Procedimiento económico-administrativo. Suspensión del acto impugnado. Requisitos. Garantía de la deuda	149

Doctrina Administrativa:

RTEAC de 04/02/2016. Intereses suspensivos. Deuda tributaria previamente suspendida y garantizada con aval	153
RTEAC de 04/02/2016. LGT. Autoliquidación con resultado a devolver. Declaración complementaria a ingresar	155
RTEAC de 25/02/2016. Procedimiento de recaudación. La nueva petición de aplazamiento en el período concedido en la denegación de la primera solicitud no tiene efectos suspensivos	157
RTEAC de 25/02/2016. Notificaciones. Notificación por comparecencia de las sanciones tributarias y providencias de apremio de las mismas. Tratamiento específico del supuesto de notificaciones a no residentes	159
RTEAC de 25/02/2016. Notificaciones. Procedimientos iniciados de oficio. Posibilidad de notificar mediante comparecencia tras dos intentos infructuosos con resultado de "dirección incorrecta".	162
RTEAC de 25/02/2016. Notificaciones. Procedimientos iniciados a instancia de parte en los cuales el interesado ha señalado expresamente un lugar para la práctica de la notificación	165
RTEAC de 17/03/2016. IVA. Resolución de contrato. Rectificación. Art 89.Cinco, letra b) LIVA.	167
RTEAC de 31/03/2016. Procedimiento de recaudación/reducción de las sanciones. Procedimiento de declaración de responsabilidad cuyo alcance incluye sanciones	169

Comentario de Jurisprudencia del TJUE:

STJUE de 21/01/2016. Procedimiento prejudicial - Unión aduanera - Código aduanero comunitario - Artículo 29, apartado 1, letra d) - Determinación del Valor en Aduana	173
STJUE de 04/02/2016. Ayudas de Estado - Legislación fiscal alemana relativa al traslado de pérdidas a ejercicios fiscales posteriores (Sanierungsklausel) en relación con "empresas en crisis" (excepción específica)- Decisión por la que se declara la ayuda incompatible con el mercado interior	178
STJUE de 23/02/2016. Incumplimiento de Estado - Directiva 2006/123/CE sobre prestación de servicios en el mercado interior—Barreras a la prestación de servicios y establecimiento creadas por el Estado de acogida	186
STJUE de 17/03/2016. Impuesto sobre el Valor Añadido - Directiva 2006/112/CE - Artículo 135, apartado 1, letra a) - Exención en materia de Seguro	198

Novedades Editoriales	203
--	------------

Presentación

José Francisco Alfonso Palop

Abogado. Vocal Responsable
de Estudio e Investigación de la AEDAF

Fernando Matesanz nos presenta un estudio sobre *“El derecho a la deducción del IVA soportado en la jurisprudencia comunitaria”*, recordándonos que el derecho a la deducción de las cuotas del IVA soportado por los sujetos pasivos del impuesto es un elemento clave en el funcionamiento del mismo. El IVA es un impuesto que debe ser neutro y la única forma de preservar esa neutralidad es mediante el reconocimiento del derecho a la deducción de forma rápida y eficiente.

A lo largo de los años, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea se ha pronunciado sobre la importancia de este derecho y sobre la necesidad de evitar limitaciones excesivas sobre el mismo. La línea argumental del Tribunal ha sido constante a lo largo del tiempo. No obstante, se puede apreciar cierta evolución entre los pronunciamientos más antiguos y los más recientes. Esto se debe, en gran parte, a la aparición de nuevas situaciones de hecho que hace años no existían o eran anecdóticas. Como, por ejemplo, las complejas tramas de fraude que existen hoy en día.

En el presente artículo se comentan los casos más significativos en los que el TJUE se ha pronunciado sobre las posibles limitaciones del derecho a deducir las cuotas de IVA soportado, haciendo hincapié en cuatro asuntos: (i) El ejercicio del derecho a la deducción del IVA soportado con anterioridad al inicio de la realización de actividades sujetas al impuesto; (ii) La limitación del derecho a la deducción por el incumplimiento de requisitos de carácter meramente formal; (iii) El derecho a la deducción en aquellas entidades que realizan de forma simultánea operaciones sujetas y no sujetas al IVA; y (iv) El derecho a la deducción en sujetos pasivos que se ven involucrados en tramas de fraude.

Marcos Iglesias Caridad analiza *“Los mínimos personales y familiares del IRPF, especialmente a raíz de la reforma de la Ley 26/2014”*. En su trabajo, los plantea las clásicas dudas interpretativas que se han venido planteando en torno a los mismos, así como nuevas cuestiones que puedan surgir a partir de los aspectos modificados. En especial, se centra sobre la reforma de los mínimos personales y familiares provocada por la Ley 26/2014, a raíz de la Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 19/2012, que introduce, entre otros aspectos, el criterio de la dependencia en el

mínimo por descendientes. Todo ello lo analiza teniendo presentes los principios de capacidad contributiva, del favor familiae e igualdad de género.

Por último, **Elena Villar Rubio** en su trabajo *“Avances comunitarios en materia medioambiental: los impuestos verdes como instrumento recaudador”*, pone de manifiesto los avances paulatinos que se han ido realizando en el marco Comunitario en materia medioambiental, orientados hacia una economía sostenible y a una integración de la política de medio ambiente con el resto de políticas. Entre los instrumentos disponibles se han articulado una serie de impuestos medioambientales diseñados en torno a tres grandes figuras tributarias ecológicas que configuran la política fiscal “verde”, como son los impuestos energéticos, sobre los transportes y sobre la contaminación y los recursos naturales. El análisis cuantitativo en términos recaudatorios llevado a cabo pone de manifiesto que existe un elevado margen de maniobra para actuar de manera eficiente sobre los niveles de presión fiscal medioambiental.



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

(Parte II)

Antonio Cayón Galiardo

Catedrático de Dº Financiero y Tributario
Universidad Complutense de Madrid
Gabinete de Estudios de la AEDAF

1. La vigencia del *ne bis in idem* en el ámbito administrativo (tributario)

1.1. La traslación del principio desde el derecho penal al ámbito administrativo

Según dijimos anteriormente, la función que cumple el *ne bis in idem* es la de integrarse en el conjunto de garantías del ciudadano o contribuyente frente al *ius puniendi* del Estado y, puesto que éste se manifiesta en dos vertientes –penal y administrativa–, nos ocuparemos ahora de examinar la eficacia que despliega este derecho-principio cuando nos situamos ante la potestad sancionadora de la Administración, si bien, partiendo del reconocimiento de que su origen ha tenido lugar en el ámbito del orden penal y que en la extensión al ámbito administrativo ha jugado un papel importante la jurisprudencia del TEDH.

En concreto, y como ha ocurrido con otros principios propios del ordenamiento penal, ha sido obra de la jurisprudencia, primero, y de la legislación, después, la traslación, con los debidos matices, de este principio desde aquél sector del ordenamiento hasta el ámbito administrativo; traslación que se produce impulsada por la jurisprudencia del TEDH al interpretar el artículo 4º del Protocolo adicional número 7 al Convenio.

Recordemos que el citado artículo ordena:

- «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.»

Además, a nuestros efectos, destacábamos de su contenido, en primer lugar, que la infracción del derecho fundamental se produce por la imposición de la segunda sanción, por lo que es ésta la que, en su caso, ha de ser anulada; que el primer procedimiento o proceso, ha de haber culminado con una sentencia firme, sea absolutoria o condenatoria; y que tal derecho se reconoce también en el orden de las sanciones administrativas; debiendo añadirse ahora que, según su apartado segundo, no se vulnera el derecho, si se reabre el procedimiento debido a la aparición de nuevos hechos o de haber incurrido el primer procedimiento en un vicio esencial que afecte a la sentencia dictada.

No obstante estas precisiones, también señalábamos que no han sido pocas las dificultades que se han encontrado en la práctica a la hora de aplicar en los ordenamientos internos estas normas internacionales –lo mismo cabe decir de la Carta de Derechos Fundamentales de la UE, de 10 de diciembre de 2000- siendo el caso que nuestro Tribunal Constitucional ha hecho distintas lecturas del mismo, pues, en lo que ahora nos interesa, son distintos los criterios sentados en las sentencias 177/1999 y la 2/2003, de 16 de enero de 2003, si bien ha sido en ésta última donde se ha producido la extensión del derecho al *ne bis in idem* al orden administrativo sancionador, aunque exigiendo que el procedimiento administrativo sancionador que pudiera vulnerar este derecho reuniese ciertas características especiales - un cierto grado de complejidad y que se imponga en él una sanción de naturaleza materialmente penal- 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*”.

Con ello, señalábamos también se ha introducido en nuestro ordenamiento una importante restricción al reconocimiento de este derecho en el plano administrativo respecto del que se desprendería de la aplicación directa de la doctrina del TEDH.

De igual modo, también cabe apreciar una cierta restricción respecto del reconocimiento en nuestro Derecho interno del analizado principio, cuando la STC 2/2003 admitió la constitucionalidad de la “compensación” de las sanciones administrativas y penales, de forma que no existirá 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, ya hemos advertido, traslada la cuestión al ámbito del principio de proporcionalidad.

Esta idea de “compensación” –que en alguna forma acepta la coexistencia de dos sanciones- ha de tener efectos en el plano o vertiente procesal del principio, pues, si pueden existir dos condenas, es innegable que van a poder existir dos procesos o dos procedimientos.

Finalmente, la prohibición de doble sanción tiene dos aspectos que debemos también destacar ahora, uno de ellos, de carácter formal, pues la prohibición de un doble procedimiento punitivo requiere una primera resolución firme, sea esta condenatoria o sea absolutoria; y otro aspecto de carácter material, pues lo que se prohíbe es la efectiva imposición de varias sanciones, no siendo suficiente ni un “doble reproche aflictivo” ni la “mera declaración de imposición de una sanción” 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.

1.2. Los efectos del reconocimiento del *ne bis in idem* en el ámbito administrativo y tributario

Según dijimos también, admitir la aplicación de este principio en el ámbito de la potestad administrativa sancionadora va a tener un primer efecto consistente en la necesidad de deslindar y jerarquizar las relaciones entre las sanciones penales y las administrativas; relaciones que en nuestro ordenamiento se han establecido, en un primer momento y al amparo de la STC 177/1999, sobre la base de la primacía de la sanción –penal o administrativa– impuesta en primer lugar, mientras que, en virtud de la doctrina fijada en la STC, 2/2003 (ambas anteriores a la ratificación por España del Protocolo ya citado), se va a declarar que la competencia sancionadora de la Administración es subsidiaria, pues el procedimiento sancionador administrativo se desarrolla con menores garantías que las inspiradoras del proceso penal (recordemos que la sentencia se dicta con motivo de una sanción de tráfico), mientras que corresponde a la justicia penal el ejercicio prioritario del ius puniendi del Estado. Por ello, el legislador ordinario es quien ha de fijar, respetando estas reglas competenciales, los mecanismos de articulación del ejercicio de ambas potestades para evitar una reiteración de sanciones, recordando que se admite la doble sanción siempre que se descuente una de la otra. Y, en la vertiente procesal del principio, admitiéndose la sucesión de procedimientos sancionadores más allá de la admisión de un segundo procedimiento sancionador cuando el primero hubiese concluido declarando que no se ha producido una infracción sancionable, pues en este caso, no se considera que pueda producirse una doble sanción.

Pues bien, partiendo de estos principios, establecidos por nuestro Tribunal Constitucional, se ha introducido, según señala la doctrina penalista, en nuestro ordenamiento una tendencia que favorece la imposición de una sanción administrativa aún cuando ya exista o pueda existir una sanción penal, pues no solo no habría contravención del *ne bis in idem*, sino que se favorecería la acción recaudatoria de la Administración al no verse obligada a suspender los procedimientos en curso a partir del momento en el que trasladase el asunto a la jurisdicción penal. Ello, como es sabido, se consolidará con la reforma del CP y de la LGT en el año 2012, según veremos en forma resumida posteriormente.

Junto a este primer efecto de exigir una jerarquización en los casos de confluencia de sanciones penales y administrativas, el efecto más propio que ha tenido admitir la vigencia del *ne bis in idem* en el ámbito administrativo ha de ser el de exigir que no se impongan dos sanciones administrativas ni, en consecuencia, se desplieguen dos procedimientos administrativos sancionadores sobre un mismo sujeto y por unos mismos hechos y fundamento. Sin embargo esta conclusión, al menos formulada en términos absolutos, no es exacta pues no existe una norma legal que declare la prohibición de un segundo procedimiento administrativo sancionador cuando el primero hubiese concluido con una resolución firme, sancionadora o absolutoria. El problema es más complejo de resolver y habremos de remitirnos a lo que van estableciendo los Tribunales de lo contencioso y la propia Administración en el ejercicio de su potestad revisora.

Ahora bien, esto no significa que nuestro ordenamiento tributario desconozca la existencia del principio *ne bis in idem*, pues encontraremos muchos aspectos en los que está presente, y otros en los que se mezcla con otras técnicas propias del orden tributario que hacen difícil su deslinde e identificación.

Así, como un claro ejemplo de una norma tributaria –por otra parte muy antigua ya en nuestro ordenamiento– que parece inspirarse en la doctrina constitucional que hemos expuesto, nos remitimos al vigente artículo 195 de la LGT donde se sanciona la infracción por determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios a compensar o deducir en la base o en la cuota de declaraciones futuras, propias o de terceros. Conducta que, como es sabido se sanciona tomando como base el importe de las cantidades indebidamente determinadas o acreditadas y con porcentajes que pueden ser el 15 o el 50 por ciento, en función de si los efectos se producen en la base o en la cuota del impuesto.

Pues bien, dado que esta conducta puede generar otra sanción en el mismo sujeto, aunque normalmente en un ejercicio distinto, cuando aplique las cantidades que se habían acreditado improcedentemente y se produzca el resultado de “dejar de ingresar”, el citado artículo dispone en su apartado final que:

“3. Las sanciones impuestas conforme a lo previsto en este artículo serán deducibles en la parte proporcional correspondiente de las que pudieran proceder por las infracciones cometidas ulteriormente por el mismo sujeto infractor como consecuencia de la compensación o deducción de los conceptos aludidos, sin que el importe a deducir pueda exceder de la sanción correspondiente a dichas infracciones.”

Es decir, dos sanciones y dos procedimientos son posibles, pero aplicándose la doctrina de la compensación a que hemos hecho referencia (podría discutirse si la conducta sancionada es una o no). Lo que nos plantea si esta limitación al importe acumulado de las dos sanciones tiene su fundamento en el principio que ahora examinamos, *ne bis in idem*, o en el principio de proporcionalidad que tanta eficacia juega en el ámbito del Derecho sancionador, si bien, tampoco se nos oculta que el propio Tribunal Constitucional, cuando elabora su doctrina de la “compensación” de la doble sanción, posiblemente lo hiciera pensando también en no traspasar el citado principio de proporcionalidad, presente siempre entre los fundamentos constitucionales del derecho a no ser sancionado dos veces por el mismo hecho.

1.3. Algunas cuestiones específicas en el ámbito tributario

Precisamente en conexión con lo que acabamos de señalar, hemos de advertir que, en el ámbito tributario, el principio *ne bis in idem*, en su vertiente procesal, se mezcla con temas específicos de este ordenamiento que, bien producen una cierta confusión del principio con aquéllos, bien lo dotan de un perfil propio que exigen un examen que los tome en consideración.

Vamos a examinar algunos de los que se han destacado por la doctrina.

1.3.1. La vinculación de la sanción con una liquidación previa de la que toma su causa

Quizá la cuestión más relevante de todas las que vamos a comentar es la que se desprende del hecho consistente en que normalmente las sanciones tributarias se imponen como consecuencia de la preexistencia de un acto de regularización tributaria, normalmente una liquidación – empleado el término en sentido amplio–, que es el acto

que explica y contiene los elementos objetivos de la infracción tributaria que se sanciona: la cantidad dejada de ingresar, la suma indebidamente obtenida en una devolución, etc.-.

Esta vinculación, a pesar de la separación procedimental entre la liquidación y las sanciones, resulta tan evidente que encontramos en nuestro ordenamiento multitud de normas que van a referirse puntualmente a ella. Es el caso que mencionamos en otro momento de las situaciones en las que se prescinde del procedimiento separado, los casos en los que se acumulan los procedimientos de revisión si han sido impugnadas tanto la liquidación como la sanción, etc.

Pues bien, a los afectos que ahora nos interesan, esta vinculación se convierte en dependencia por cuanto es difícil justificar el mantenimiento de una sanción en el mundo jurídico, cuando se ha procedido mediante cualquier procedimiento de revisión a la anulación de la liquidación de la que toma su causa. De hecho, muchos autores indican que esta situación es el mejor ejemplo de un supuesto de revocación, pues se justificaría plenamente revocar la sanción cuando se hubiese expulsado del orden jurídico la liquidación preexistente (por nuestra parte, aunque estamos de acuerdo con el problema y con la necesidad de solucionarlo, creemos que el citado argumento no tiene tan fácil encaje en cualquiera de los tres supuestos que se mencionan en el artículo 219 de nuestra LGT pues la jurisprudencia no acepta que una sentencia sea considerada como una circunstancia sobrevenida que, afectando a una situación jurídica particular, ponga de manifiesto la improcedencia del acto dictado).

Pero centrándonos en el tema que nos ocupa, lo que hemos de destacar es que no son pocas las resoluciones administrativas y sentencias en las que, por haberse anulado la liquidación tributaria, se procede también a anular la sanción derivada de la misma, suscitándose entonces el problema que denunciábamos al comienzo de este trabajo: si es posible, en estos casos (al margen de lo que pueda hacerse en relación con la liquidación), dictar un nuevo acto de imposición de una sanción sin vulnerar el principio *ne bis in idem*. Ello con independencia de los casos en los que el acto que se anula es directamente el sancionador y por causas o vicios a él imputables.

Es decir, la prohibición de desarrollar un doble procedimiento sancionador, aspecto procedimental del principio, puede tener especial importancia en estos casos, pues, si se entendiese de forma absoluta, estaría claro que la anulación de una liquidación, cuando conllevara la anulación de la respectiva sanción, supondría la imposibilidad ya de sancionar al sujeto. Sobre el tema veremos más adelante cuál es la posición de nuestros tribunales.

En conclusión, nos encontramos aquí con una cuestión –la anulación de la liquidación tributaria de la que la sanción toma su causa– que tiene tal incidencia en el tema que nos ocupa que, como veremos, no es posible afrontarlo sin tomar en consideración el aspecto que acabamos de mencionar.

1.3.2. La utilización de la doctrina del tiro único como explicación de la imposibilidad de dictar un nuevo acto sancionador

Algunos autores han utilizado la doctrina del “tiro único” para explicar que, mientras en el orden estrictamente tributario cabe que, anulada una liquidación por motivos de fondo, se dicte otra en sustitución de la anulada (el “doble tiro”), en el ámbito penal regiría la doctrina del “tiro único”, de forma que, anulada una sanción, sería improcedente dictar una nueva.

Esta argumentación se ampararía en que, en el orden estrictamente tributario, se razona que la Administración no está obligada a acertar siempre y que, de no admitirse una segunda liquidación, se vulneraría el principio de

eficacia administrativa y de justicia del sistema tributario, si bien siempre admitiendo que esta facultad no es ilimitada pues ha de respetarse la regla de la *reformatio in peius*. Ahora bien estos principios y argumentos no regirían en el ámbito sancionador, de suerte que, anulada una sanción no existiría un fundamento para permitir que se dictase otra en sustitución de la primera.

Sin embargo hemos de decir que tal argumentación no ha sido la seguida por el propio TS pues en lugar de acudir a ella cuando ha sido posible, ha preferido mencionar expresamente el principio *ne bis in idem* como el impedimento para que se dicte una nueva sanción (STS 11 de abril de 2014 Unificación de doctrina y antes la STSJ de la Comunidad Valenciana de 7 de junio de 2013). Es decir, en el plano sancionador la doctrina del tiro único carecería de efecto alguno pues ha sido rechazada por el Tribunal Supremo quien, en estos supuestos, ha acudido expresamente a fundamentar su fallo en el principio penal del *ne bis in idem*.

Aunque después volveremos sobre este tema para verlo con mayor detenimiento, podemos decir ahora que el principio *ne bis in idem* no debe confundirse con la doctrina del “tiro único” pues, además de lo que acabamos de señalar, tal doctrina no ha encontrado reconocimiento en nuestro ordenamiento, sin perjuicio de las valoraciones que nos merezcan los argumentos en que se ampararía esta doctrina.

1.3.3. La confusión del *ne bis in idem* con los efectos de otras figuras

La última de las situaciones a la que nos vamos a referir tiene interés por cuanto encontramos difuminado el principio *ne bis in idem* respecto de una figura propia del Derecho tributario como es aquella que nos remite a la caducidad fijada en relación con el plazo máximo establecido para el inicio del procedimiento sancionador.

A este efecto recordemos que la LGT dispone en el artículo 209 (Iniciación del procedimiento sancionador en materia tributaria) que:

1. *El procedimiento sancionador en materia tributaria se iniciará siempre de oficio, mediante la notificación del acuerdo del órgano competente.*
2. *Los procedimientos sancionadores que se incoen como consecuencia de un procedimiento iniciado mediante declaración o de un procedimiento de verificación de datos, comprobación o inspección no podrán iniciarse respecto a la persona o entidad que hubiera sido objeto del procedimiento una vez transcurrido el plazo de tres meses desde que se hubiese notificado o se entendiese notificada la correspondiente liquidación o resolución.*

Los procedimientos sancionadores que se incoen para la imposición de las sanciones a que se refiere el artículo 186 de esta Ley deberán iniciarse en el plazo de tres meses desde que se hubiese notificado o se entendiese notificada la sanción pecuniaria a que se refiere dicho precepto.

Dado el carácter de plazo de caducidad que se ha otorgado al periodo de tres meses fijado en la anterior disposición, en los casos en los que se hubiese anulado una sanción, sea cual fuese el motivo, cuando la administración ha pretendido dictar una nueva en sustitución de la anterior, se ha invocado frente a ella el argumento del transcurso del periodo de tres meses desde que se dictase la liquidación, lo que impediría el inicio del procedimiento sancionador.

Es más, en tales supuestos se ha pretendido que la norma del artículo 209 vendría casi a sustituir al principio constitucional que nos ocupa (*ne bis in idem*).

A nuestro juicio, y sin privar de alguna razón a la anterior argumentación, hemos de decir que cada regla despliega sus efectos en un ámbito distinto. Así, en algunos casos de anulación de una sanción, cuando se ha invocado la norma de la LGT para oponerla al dictado de una nueva sanción, el contra-argumento ha consistido en afirmar que el nuevo acto no conlleva el inicio de un nuevo (segundo) procedimiento infractor, sino en una mera modificación del acto sancionador (V.g. cuya cuantía se ajusta a la de la liquidación de la que trae su causa, etc.). Es decir, no se aplicaría la norma que hemos comentado pues se trata de una regla relativa al procedimiento sancionador que, en estos casos es inexistente.

Si bien no dejamos de reconocer la razón que asiste a esta argumentación no podemos omitir que el tema es realmente complejo pues la segunda sanción, dictada omitiendo todo procedimiento, presenta problemas que afectan a este mismo aspecto o también al hecho de que las posibilidades de revisión de su legalidad quedarían limitadas a la vía incidental en la que el parámetro del nuevo acto sería la resolución o sentencia que, posiblemente sin entrar en el fondo, habría anulado la sanción a consecuencia de la anulación de la liquidación correspondiente.

Una vez hecho este recordatorio de algunas ideas que fueron expuestas en un momento anterior, vamos a examinar con detenimiento algunas cuestiones relevantes que son previas al tema central para ocuparnos finalmente del mismo.

2. El *ne bis in idem* en el conflicto entre la sanción penal y tributaria

2.1. Introducción

La Administración tributaria ha protegido siempre su potestad sancionadora frente a cualquier otro poder o situación que pudiera suponer una limitación de ésta. De hecho (de derecho no, porque en el Código Penal sí existía la figura del delito fiscal) la sanción tributaria durante muchas décadas fue la única reacción sancionadora existente frente a los ilícitos tributarios. Podemos decir que fue así hasta la reforma fiscal de 1978. Quizá esta situación ha sido la causa de que la potestad administrativa sancionadora haya crecido en todas las dimensiones posibles, quedando la sanción penal, incluso tras 1978, reservada a casos de especial gravedad y con un cierto carácter residual. Es decir, las sanciones tributarias han sido, de facto, el eje del derecho sancionador en este ámbito, sanciones que por su naturaleza han estado atribuidas en su aplicación a la Administración pública.

Si admitimos lo anterior, convendremos también en que el principio *ne bis in idem* no ha sido especialmente conflictivo en el ámbito tributario, al menos en uno de sus ámbitos: la delimitación entre la sanción penal y administrativa; aunque siempre haya estado presente en el ámbito de las propias sanciones tributarias.

Así, la LGT, en relación con la delimitación entre la jurisdicción penal y la potestad administrativa, ha mantenido casi invariable, hasta 2015, una norma con una misma redacción, mientras que ha resuelto de forma casuística y atendiendo a la distinta tipificación de los ilícitos los casos en que pudieran aplicarse dos sanciones administrativas a un mismo hecho o a los casos en que pudieran aplicarse criterios de graduación de las sanciones en coincidencia con elementos ya incluidos en el tipo de infracción (lo que sucedía ya en el artículo 82 de la LGT de 1963).

2.2. La evolución legislativa: Ley General Tributaria

Para no extendernos en esta cuestión que tras la reforma de 2012 ha sido ampliamente analizada por la doctrina, pero al efecto de dejar constancia de la misma diremos que, en el ámbito de la delimitación de las sanciones penales con las tributarias, la norma que prevaleció durante la vigencia de la Ley de 1963, en la redacción de 1995, se limitaba a señalar que:

"6. En los supuestos en que la Administración tributaria estime que las infracciones pudieran ser constitutivas de los delitos contra la Hacienda Pública, pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente y se abstendrá de seguir el procedimiento administrativo mientras la autoridad judicial no dicte sentencia firme, tenga lugar el sobreseimiento o archivo de las actuaciones o se produzca la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal.

La sentencia condenatoria de la autoridad judicial excluirá la imposición de sanción administrativa.

De no haberse apreciado la existencia de delito, la Administración tributaria continuará el expediente sancionador con base en los hechos que los Tribunales hayan considerado probados" (Art. 77 LGT).

Es decir, una redacción muy similar a la establecida en la LGT de 2003 en cuyo artículo 180.1 se dispuso:

"Artículo 180. Principio de no concurrencia de sanciones tributarias.

1. Si la Administración tributaria estimase que la infracción pudiera ser constitutiva de delito contra la Hacienda Pública, pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente o remitirá el expediente al Ministerio Fiscal, previa audiencia al interesado, y se abstendrá de seguir el procedimiento administrativo que quedará suspendido mientras la autoridad judicial no dicte sentencia firme, tenga lugar el sobreseimiento o el archivo de las actuaciones o se produzca la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal.

La sentencia condenatoria de la autoridad judicial impedirá la imposición de sanción administrativa.

De no haberse apreciado la existencia de delito, la Administración tributaria iniciará o continuará sus actuaciones de acuerdo con los hechos que los tribunales hubieran considerado probados, y se reanudará el cómputo del plazo de prescripción en el punto en el que estaba cuando se suspendió..."

Lo primero que debe decirse es que la norma era tajante en su respeto al principio que comentamos: *"La sentencia condenatoria de la autoridad judicial impedirá la imposición de sanción administrativa"*.

Por otra parte, debe señalarse que esta redacción estuvo vigente hasta el 2015, con la salvedad de la modificación sufrida en el 2006 en la que se suprimió la previa audiencia al interesado antes de la remisión del tanto de culpa por constituir un trámite dilatorio, hasta que por virtud de la Ley 34/2015, se vino a suprimir en su totalidad la precitada disposición para dar cabida a una nueva fase en la delimitación de la potestad sancionadora y la jurisdicción penal a fin de compatibilizarlas siempre y cuando no se afectase al derecho fundamental que estamos comentando.

La finalidad de la reforma de 2015 consistía pues en permitir, frente a la abstención que debía observar la Administración y que había regido durante tantas décadas, la continuación de las actuaciones administrativas tras pasar el tanto de culpa a la jurisdicción penal, siempre que dentro de la misma obligación tributaria existiese

la posibilidad de disgregar o separar los elementos presuntamente constitutivos de delito, de otros distintos, en relación con los cuales la Administración podría continuar el ejercicio de sus potestades: comprobadora y sancionadora.

Ahora bien la reforma a que nos referimos no vino sino a consolidar lo que era una situación o práctica administrativa amparada por nuestros tribunales y por resoluciones del TEAC.

A este efecto debe destacarse la sentencia de la Audiencia Nacional de 1 de marzo de 2012 (Rec. nº 157/2009) y la del Tribunal Supremo de 9 de junio de 2014 (Rec. nº 1419/2012), que confirmaba a la anterior, en las que se venía a declarar que no se infringía el artículo 180.1 de la LGT por el hecho de que la Inspección regularizase mediante liquidación los hechos que no se encontraban afectados por un posible delito fiscal y, en cambio, paralizase el procedimiento inspector respecto de aquellos que pudieran ser constitutivos de delito.

Pues bien, con amparo en estos pronunciamientos, el TEAC (Vocalía 12ª, Resolución de 4 Dic. 2014, Rec. 8667/2012), bajo la vigencia de la redacción del artículo 180.1 de la LGT anterior a 2015, cuyo contenido se completaba con las disposiciones del artículo 32.1 del Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento general del régimen sancionador tributario, se pronunciaba sobre el tema suscitado por las normas que hemos citado en la forma que exponemos resumidamente.

Así, comenzaba advirtiendo que, a pesar de que el artículo 180.1 de la LGT no especificaba si el procedimiento que debía paralizarse era el procedimiento de comprobación o el sancionador, resultaba claro que la suspensión podía afectar al procedimiento de comprobación, precisamente a tenor de lo dispuesto en el artículo 32 del Reglamento sancionador. Pues bien, partiendo de ello, se invocaba la posibilidad de dictar distintas liquidaciones sobre una misma obligación tributaria siempre que ésta pudiera ser desagregada de suerte que cabe la continuación del procedimiento inspector hasta la conclusión de las actuaciones de comprobación (artículo 190.4 RGGI), por lo que, concluye el TEAC afirmando que la Inspección puede practicar, *"cuando concurren para un mismo período y concepto impositivo motivos de regularización en los que se aprecian indicios de delito contra la Hacienda Pública junto con otros en los que no se aprecian tales indicios e inconexos con los primeros, liquidación provisional respecto de aquellos elementos de la obligación tributaria en cuya regularización no se aprecia indicios de delito fiscal"*.

Es decir, la jurisprudencia y el TEAC habían caminado por delante de la reforma de la LGT, al menos en este extremo.

Por otra parte, y también en relación con la disposición desaparecida en 2015, la jurisprudencia ha tenido que completar la norma, pues se habían previsto situaciones en las que la sentencia fuese condenatoria –en cuyo caso no se podía ya ejercer las potestades administrativas ni la sancionadora ni la liquidatoria–, y en las que la sentencia no hubiese apreciado la existencia de delito, situación esta última que se interpretó como el supuesto en que la sentencia fuese absolutoria –*"la Administración tributaria iniciará o continuará sus actuaciones de acuerdo con los hechos que los tribunales hubieran considerado probados"*–, pero no se habían previsto situaciones en las que no hubiese relación de hechos probados aunque sí un pronunciamiento no condenatorio, siendo este supuesto el que, por ejemplo, resuelven las sentencias del Tribunal Supremo 4956/2011, de siete de julio de 2011 y la de la Audiencia Nacional 36/2016, de 21 de enero de 2016, en las que, tras dictarse un auto de sobreseimiento provisional, la inspección continuó con sus actuaciones hasta regularizar la situación del contribuyente.

Pues bien, al efecto, declaran nuestros Tribunales, con amparo en el artículo 180.1 de la LGT, del Reglamento General de la Inspección de los Tributos así como del Reglamento Sancionador, que:

"Es obvio que la Administración Tributaria no puede quedar vinculada a la decisión referida en cuanto que la misma se limita a decretar el sobreseimiento por falta de prueba válida a efectos penales, que son -lógicamente- los únicos a los que se atuvo el Juez de Instrucción competente.

La declaración que se contiene en el auto de sobreseimiento, por tanto, tiene su ámbito objetivo en el correspondiente proceso penal, pero sin vinculación alguna para la Administración en las posteriores actuaciones inspectoras que pueda desarrollar, al no quedar impedida para la práctica de la oportuna regularización administrativa. Quiere ello decir que la Administración tributaria, en el ejercicio de sus potestades, que únicamente quedan condicionadas por los hechos probados declarados como tales por los órganos de la jurisdicción penal, podía proceder, como ha hecho, a continuar el expediente y a dictar la oportuna liquidación tributaria a fin de establecer, consecuentemente, la deuda tributaria sobre la base de los criterios, principios y presunciones que rigen en ella y de los que el juzgador penal puede prescindir, habida cuenta del mayor rigor de las exigencias probatorias en dicha sede y en los términos más arriba expuestos".

Hechas estas observaciones sobre los antecedentes de la normativa vigente, diremos que tanto la reforma de 2012, como la de 2015, se considera que han venido a atribuir potestades a la Administración que invaden materias que, hasta el momento, se encontraban bajo la preferencia de la jurisdicción penal (J Andrés Sánchez Pedroche "Súbditos fiscales o Reforma en ciernes de la LGT"). Por ello la Ley Orgánica del 27 de diciembre de 2012, reformando el delito contra la Hacienda pública, vendría a aprobar un procedimiento para liquidar y cobrar administrativamente deudas tributarias aun cuando se hubiesen apreciado indicios de haberse cometido un delito fiscal, si bien en los términos que acabamos de expresar, y, por otra parte, dado que el nuevo régimen del delito contra la Hacienda Pública permite, mediante la regularización practicada por el contribuyente, el retorno a la legalidad, se reformará la Ley General Tributaria atribuyendo a la Administración la facultad de realizar las comprobaciones que fuesen necesarias en orden a verificar si, con la regularización, se había producido el pleno reconocimiento y pago de la deuda fiscal. Todo ello justificado en la voluntad de perseguir conductas de contribuyentes que utilizaban la vía penal como un refugio para escapar de las potestades liquidadoras y recaudatorias de la Administración tributaria, pues, es sabido que, a partir del momento en el que se producía la remisión del tanto de culpa por delito a las autoridades judiciales, la Administración debía paralizar la gestión de la liquidación tributaria y el cobro de la deuda.

Este es el nuevo régimen que rige las relaciones entre las sanciones penales en el orden tributario y las potestades de la Administración y que se encuentra en el nuevo Título VI de la LGT en el que se regulan las "Actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos en supuestos de delito contra la Hacienda pública".

Así, en el sentido que hemos señalado anteriormente, las nuevas disposiciones de mayor relevancia para nuestro objeto establecen, a diferencia de lo que era el régimen tradicional de abstención de la Administración tributaria ante la presencia de indicios de delito, que se continúe con la tramitación del procedimiento y que, salvo las excepciones contempladas en el artículo 251, se proceda a dictar liquidaciones tributarias referentes a los elementos de la obligación tributaria objeto de comprobación, separando en liquidaciones diferentes aquellos que no se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública de aquellos otros que se encuentren vinculados con el posible delito, respecto de los cuales se dictará una propuesta de liquidación que será notificada a la jurisdicción penal y se abstendrá de iniciar o, en su caso, continuar el procedimiento sancionador correspondiente a estos mismos hechos (art. 250 LGT). Es decir, se respetan las exigencias del *ne bis in idem* pero no se impide a la Administración desplegar sus potestades simultáneamente con el ejercicio de la acción penal, siempre que la naturaleza de la obligación tributaria permita separar los hechos enervados por su relación con el delito de aquellos otros que se consideren independientes.

Y en relación con las consecuencias de la resolución judicial que se dicte sobre las actuaciones administrativas llevadas a cabo, para evitar una contravención del citado principio se prevén distintas posibilidades según cual sea el contenido de la resolución judicial. Así, si se dicta sentencia condenatoria por delito contra la Hacienda Pública se procederá a ajustar, si fuese necesario, la propuesta de liquidación que hubiese practicado la Administración con la cuota defraudada fijada en la sentencia –efecto de la prejudicialidad penal-. Si finalmente no se apreciara la existencia de delito por inexistencia de la obligación tributaria, la liquidación administrativa deberá ser anulada, con las consecuencias que procedan en relación a las devoluciones de ingresos y al reembolso del coste de las garantías. Y, como tercera posibilidad, si en el proceso penal se dicta resolución firme, pero no se aprecia la comisión de un delito por un motivo diferente a la inexistencia de la obligación tributaria, se procederá a la retroacción de las actuaciones inspectoras al momento anterior en el que se dictó la propuesta de liquidación vinculada a delito y teniendo en cuenta los hechos que el órgano judicial hubiese considerado probados.

Todo ello sin olvidar necesariamente lo que expusimos en otro momento en relación con la doctrina del Tribunal Constitucional en relación con la admisión de una doble sanción –penal y administrativa- siempre que una se descontase de la otra (la doctrina de la “compensación”) lo que en el orden tributario encuentra un amplio margen de aplicación dado que las sanciones tributarias son generalmente de carácter pecuniario y pueden descontarse en muchos casos de la sanción penal y viceversa.

3. El *ne bis in idem* material en el orden tributario: el artículo 180 de la LGT

La prohibición de doble sanción dentro del mismo ámbito tributario no ha tenido una manifestación expresa en nuestro ordenamiento positivo, aunque son muchas las disposiciones en las que late –o puede latir- el principio *ne bis in idem* en su aspecto material. Por esta razón una mención detallada de estas normas nos llevaría más allá del propósito que orienta este trabajo, por lo que nos vamos a limitar a las disposiciones más relevantes o significativas.

A este fin entendemos el artículo 180 de la LGT es la norma en la que se contienen las disposiciones que en mayor medida afectan al *ne bis in idem* y que, por el carácter más general de su contenido, han sido agrupadas en un único precepto, al margen de otras que se pueden encontrar dispersas a lo largo del articulado de la Ley.

Dentro del artículo mencionado podemos distinguir los siguientes contenidos de interés:

- la declaración de compatibilidad entre las sanciones derivadas de la comisión de infracciones tributarias y el interés de demora y los recargos del período ejecutivo. Esta declaración bien puede considerarse innecesaria por ser reiterativa y no añadir nada a las disposiciones por las que se rigen tanto los intereses moratorios como los citados recargos, pero tiene un indudable carácter didáctico pues no son pocas las ocasiones en las que el contribuyente atribuye carácter sancionador a cualquier carga adicional a la cuota tributaria.
- la individualización de las infracciones en función de la tipificación de la conducta de cada sujeto en la LGT o en las leyes especiales, de forma que la comisión de varias infracciones conlleva la imposición de otras tantas sanciones.

- la compatibilidad de la sanción derivada de la comisión de la infracción prevista en el artículo 191 (*Infracción tributaria por dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación*) con la que proceda, en su caso, por la aplicación de los artículos 194 y 195 de esta Ley (*Infracción tributaria por solicitar indebidamente devoluciones, beneficios o incentivos fiscales e infracción por determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios aparentes, respectivamente*).

En estos casos, ni la conducta es la misma, ni la infracción tampoco, ya que se protegen bienes diferentes en cada caso. Sin embargo manifestamos nuestras dudas en relación con la compatibilidad entre la infracción por dejar de ingresar y la solicitud indebida de devoluciones, beneficios o incentivos fiscales, pues en ocasiones se puede tratar de una misma conducta –la omisión de datos en una autoliquidación– la que produce el ingreso defectuoso o menor al debido. Esta misma duda parece asaltar al propio legislador cuando en el apartado 2º del artículo 194 (*solicitud indebida de beneficios o incentivos fiscales mediante la omisión de datos relevantes o la inclusión de datos falsos*) dice que tal conducta es sancionable “*siempre que, como consecuencia de dicha conducta, no proceda imponer al mismo sujeto sanción por alguna de las infracciones previstas en los artículos 191, 192 ó 195 de esta ley*”.

- la compatibilidad de la sanción derivada de la comisión de la infracción prevista en el artículo 198 (*no presentar en plazo autoliquidaciones o declaraciones sin que se produzca perjuicio económico*) con las que procedan por la aplicación de los artículos 199 (*presentar incorrectamente autoliquidaciones o declaraciones sin que se produzca perjuicio económico*) y 203 (*Infracción tributaria por resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria*). En esta ocasión ha sido la constante proliferación de deberes formales y de normas relativas a los mismos resaltando su importancia, lo que ha llevado a la LGT a realizar una tipificación minuciosa e individualizada de cada uno de ellos para valorar su incumplimiento de forma diferente en atención a la trascendencia que se le atribuye en orden a la gestión tributaria lo que ha hecho que puedan existir tipos infractores muy similares que son los que la LGT trata de deslindar.
- Y finalmente, la prohibición de sancionar como una infracción independiente cualquier 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.

A nuestro juicio esta incompatibilidad, ya antigua en nuestro ordenamiento, se pone de relieve con mayor evidencia en la vigente LGT, en la cual existe un excesivo casuismo y detalle en la descripción de las distintas conductas constitutivas de infracción, de forma que, en algunos casos, el propio tipo de la infracción se acaba mezclando con las circunstancias que operan como criterios de graduación o como determinantes de la calificación de una infracción como grave o muy grave, ya que estas circunstancias, al ser más genéricas (v.g. ocultación), pueden encontrarse presentes también en las conductas infractoras descritas con mayor detalle (v.g. dejar de ingresar, no atender a los requerimientos, etc.).

Y ha sido precisamente esta incompatibilidad la que ha generado mayores controversias en su aplicación de forma que han sido los Tribunales quienes han tenido que esclarecer el contenido de la Ley.

Es el caso, por otra parte más general, de la “*ocultación de datos*” cuando se utiliza como criterio de graduación y como elemento de la conducta infractora.

Al respecto, el TSJ de la Comunidad Valenciana, en su sentencia 1285/2007, de 25 de octubre de 2007 (Rec. n.º 3141/2005. Ponente: Don Carlos Altarriba Cano) ha fijado con claridad los términos del problema señalando, en aplicación de la LGT de 1963, que:

“Octavo. Por lo que respecta al incremento por ocultación; el artículo 82.1.d) de la LGT ordena la graduación de la sanción atendiendo, entre otros criterios, a «la ocultación a la Administración, mediante la falta de presentación de declaraciones o la presentación de declaraciones incompletas o inexactas, de los datos necesarios para la determinación de la deuda tributaria, derivándose de ello una disminución de ésta».

Lo que ocurre es que para que la aplicación del mencionado precepto sea posible es necesario que el hecho que motiva dicha aplicación no sea a su vez el hecho que motiva la sanción, puesto que ello resultaría contrario al non bis in idem.

Y en este caso, a la vista del acuerdo sancionador, no cabe la menor duda de que el hecho de la sanción, consistente en la no declaración de unos ingresos, constituyen la base fáctica de la sanción y a la vez se utiliza como base para determinar el incremento que se regulariza; lo que vulnera el principio non bis in idem.

El artículo 20 del Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre, por el que se desarrolla el régimen sancionador tributario establece que el criterio de graduación del artículo 81.1 d) no podrá apreciarse cuando la conducta sea constitutiva de la infracción grave tipificada en el párrafo b) del artículo 79 de la Ley General Tributaria.

Todo ello determina la anulación de las sanciones, únicamente en lo que se refiere a la agravante de ocultación”.

Y, también en relación con este mismo criterio de graduación, el Tribunal Económico Administrativo Central (Vocalía 5ª. Rec. 1225/2006) en su Resolución de 10 de marzo de 2009 se ha pronunciado sobre las pretensiones del recurrente quien sostenía que el “criterio de ocultación... su aplicación a la sanción impuesta supone la vulneración del principio non bis in idem puesto que la ocultación de los datos forma parte inescindible del tipo de infracción cometida, y que la conducta consistente en dejar de ingresar y que se tipifica como infracción no puede darse si no es mediante una falta de presentación de declaraciones o mediante la presentación de declaraciones inexactas o incompletas, «porque si la declaración es completa y exacta y falta el pago, la conducta no es sancionable sino que da pie al procedimiento de apremio.”

Al respecto declara el TEAC que “la ocultación presupone siempre un defecto, omisión o encubrimiento de datos o elementos de hecho a la Administración, que dificulta a ésta el descubrimiento del hecho imponible...”

Por tanto, la ocultación es una cuestión distinta de la culpabilidad del sujeto infractor, si bien, necesariamente relacionada puesto que ambas se deducen de una misma conducta que será la constitutiva de la infracción tipificada. Además, en la resolución citada queda claro que lo que determina la aplicación de este criterio es que el sujeto pasivo oculta a la Administración los datos necesarios para que esta lleve a cabo su tarea de comprobación e investigación, facultad que la Ley le atribuye...

Dado que, en nuestro caso, dichos datos no se obtuvieron de las propias declaraciones del sujeto pasivo sino que se pusieron de manifiesto posteriormente a través de datos contables (la Memoria) y otros escritos aportados por la entidad de acuerdo con, según manifestaba, documentación obrante en las oficinas del Club, nuestra conclusión es que se produce ocultación de datos en la comisión de la infracción y procede la aplicación de este agravante en la sanción impuesta.”

Más dudoso resulta el criterio defendido por el Tribunal Económico Administrativo Central (Vocalía 12ª) en su Resolución de 21 de enero de 2016, dictada en un recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT, en relación con la utilización de medios fraudulentos en un caso en el cual -IVA- este mismo criterio se había utilizado para calificar como muy graves dos infracciones distintas unidas por el hecho de que en ambas se habían utilizado facturas falsas en la comisión de la infracción. Como dice la propia Resolución, la Inspección consideró que se habían cometido dos infracciones tributarias, una en el primer trimestre de 2009 como consecuencia de dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa del tributo y otra en el cuarto trimestre de 2010 por haber obtenido indebidamente una devolución derivada de la normativa del tributo, que fueron calificadas como muy graves por haberse utilizado medios fraudulentos.

Pues bien, al respecto nos dice el TEAC que *“ambas infracciones son dos consecuencias distintas de las misma conducta, a saber, la falta de declaración de la cuota de IVA devengada por la prestación de un servicio de intermediación en el primer trimestre de 2009, dando 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. El hecho de que tal conducta haya conducido a la comisión de dos infracciones distintas se debe únicamente a la mecánica liquidatoria del Impuesto”*.

Ahora bien, a nuestro juicio resulta más exacto el razonamiento del TEAR, cuya resolución se anula, cuando afirmaba que *“consideramos que si bien, la conducta del sujeto pasivo ha consistido en dejar de ingresar las cantidades señaladas como cuota en el Acuerdo a que nos referimos en el primer Antecedente de esta Resolución y en haber obtenido indebidamente una devolución tributaria, lo cierto es que entendemos que en el ejercicio 2009 el sujeto pasivo si ha utilizado medios fraudulentos en cuanto que no ha registrado en sus libros la factura emitida y por ello la cuantificación de la sanción que para este ejercicio ha calculado la Inspección la entendemos correcta. No podemos decir lo mismo en cuanto a 2010, ejercicio este en que no ha puesto de manifiesto la Inspección que haya habido factura alguna sin registrar. Se ha producido ciertamente un dejar de ingresar, pero no se da ninguna de las circunstancias que hacen que en la conducta se pueda apreciar la concurrencia de medio fraudulento alguno, por lo que la sanción debería haberse cuantificado solo en el 50 por ciento de la cantidad dejada de ingresar. Por ello no es posible concluir sino confirmando la sanción impuesta en cuanto al ejercicio 2009 y anulando la cuantía de la correspondiente a 2010, que debe sustituirse por otra cuantificada en el 50 por ciento de la cantidad dejada de ingresar en ese ejercicio”*.

En conclusión, si uno de los elementos del *ne bis in idem* es la identidad de fundamento (nos referimos a la triple identidad de sujeto, hecho y fundamento), hemos de decir que la forma en la que se tipifican las infracciones en nuestro ordenamiento da lugar a la superposición de tipos de forma que una misma conducta podría someterse a una doble sanción muy fácilmente si no se respetase el principio que comentamos. Más aún por cuanto, como acabamos de ver, no existe un pronunciamiento claro y tajante del principio en nuestro derecho tributario positivo, lo que si bien puede ser explicado por cuanto una Ley, como la General Tributaria, podría no ser el lugar adecuado para ello dado que se trata de un derecho fundamental, también es cierto que si se une este hecho a la doctrina del Tribunal Constitucional en relación con el citado principio, ha dejado a la Administración y al Juez, en última instancia, un margen demasiado amplio para su configuración definitiva.

4. El *ne bis in idem* procesal en el ámbito tributario

4.1. Planteamiento

Según se dijo anteriormente, el *ne bis in idem* procesal consiste en la prohibición de iniciar un procedimiento administrativo sancionador cuando ya ha existido otro anterior sobre el mismo sujeto, hechos y fundamento.

A diferencia de la vertiente material del principio, ahora no se trata de evitar una doble condena o sanción, sino un doble pronunciamiento de carácter sancionador, aunque el primero hubiese sido absolutorio. Como dijo el TC en la sentencia 159/1987, refiriéndose al ámbito penal: “ante lo definitivamente resuelto por un órgano judicial no cabe iniciar...un nuevo procedimiento”.

Por esta razón la vertiente procesal tiene un indudable fundamento constitucional propio, pues se relaciona con la intangibilidad de sentencias firmes y la cosa juzgada material, y, en definitiva, con la tutela judicial efectiva (art. 25.1, y art. 24.2 CE). Así lo ha reconocido el TC poniéndolo en conexión además con el principio de seguridad jurídica, al afirmar que “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” (STC 2/2003).

Ahora bien, como ha venido a matizar la Administración aprovechando la doctrina del Tribunal Constitucional y la propia jurisprudencia dictada al respecto:

“En ocasiones, los Tribunales de Justicia han aplicado este principio para evitar el sometimiento a dos procedimientos sancionadores sucesivos, pese a que el primero haya sido anulado (así Sentencia de la Sección Segunda de la AN de 18 de septiembre de 2014, recurso 213/2011), como si el mero hecho de ser sometido a un procedimiento sancionador supusiera en sí mismo una carga o condena, que no fuera lícito imponer dos veces. No cabe sin embargo aceptar la proclamación de este aspecto procedimental del principio de forma tan genérica, omnicomprendensiva, impeditiva en todo caso del sometimiento a un segundo procedimiento de carácter sancionador, haciendo abstracción de cómo haya concluido el primero, pues lo que intenta el aspecto procesal del principio es evitar una duplicidad de pronunciamientos de carácter sancionador, no, propiamente, de procedimientos sancionadores, de modo que cuando el primer procedimiento haya concluido sin efectuar un pronunciamiento sobre el fondo, es decir sobre la procedencia del ejercicio del ius puniendi, no concurre el presupuesto de aplicación del principio...”

Proclamado pues este principio en sus justos términos, el principio ne bis in idem en su aspecto procedimental, veda la tramitación de un procedimiento administrativo sancionador si previamente ha existido otro procedimiento administrativo sancionador seguido contra el mismo sujeto, sobre los mismos hechos y con el mismo fundamento, que haya concluido por un pronunciamiento definitivo sobre el fondo.”

Y, más adelante precisa que “En cuanto a su ámbito, este principio sólo juega en el mismo cauce (penal/administrativo), de forma que, tramitado un procedimiento penal, que finalice por sentencia absolutoria, queda vedado el sometimiento a un nuevo proceso penal, pero no a uno administrativo, y, viceversa, tramitado un procedimiento administrativo por

resolución absolutoria, no procede el sometimiento a un nuevo procedimiento administrativo, pero no se impide el penal. Razón por la cuál, la excepción de cosa juzgada se contempla como garantía procesal de su aplicación". (RTEAC Vocalía Tercera, Resolución de 5 de noviembre de 2015).

Ideas que se respaldan por la sentencia del Tribunal Supremo de de 22 de marzo de 2010 (Recurso 997/2006. Ponente: Joaquín Huelin Martínez de Velasco) en la que se afirma acerca del ámbito del principio:

"... en lo que se refiere a la dimensión procedimental de aquel principio (prohibición del sometimiento a dos investigaciones de una persona por los mismos hechos), se ha de tener en cuenta que opera en el mismo orden; esto es, no cabe iniciar una investigación penal (o administrativa) por unos hechos sobre los que la jurisdicción (o la Administración) ya se ha pronunciado sobre el fondo concluyendo que, a luz de los elementos de juicio disponibles, no constituyen una infracción criminal (o administrativa). En otras palabras, una vez que los tribunales (o los órganos administrativos competentes) han juzgado definitivamente una conducta, no cabe que abran otro procedimiento para enjuiciarla de nuevo.

Sin embargo, 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 reprobable con sanciones de otra naturaleza (administrativa)".

Partiendo de esta delimitación del contenido del principio en su vertiente procesal, es conveniente hacer algunas precisiones que van a versar principalmente por lo que deba entenderse por "procedimiento" o "primero y segundo procedimiento".

Comenzaremos por advertir que la prohibición a un primer y segundo procedimiento de carácter sancionador, incluso con resolución sancionadora en cada caso, no se va a aplicar a las que podemos llamar "sanciones provisionales". Con esta expresión nos referimos a la situación que contempla el artículo 3, apartado 3 del Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento general del régimen sancionador tributario, en el que se trata de individualizar cada infracción por referencia a una conducta del contribuyente a cuyo efecto ordena que cada hecho se califique unitariamente como leve, grave o muy grave (apartado 1); que a cada periodo impositivo o a cada obligación tributaria se le podrá aplicar una sanción (apartado 2); y finalmente que, cuando se dicten distintas y sucesivas liquidaciones en relación con una misma obligación –por realizarse comprobaciones sucesivas, vg: una comprobación limitada que es seguida por una inspección-, y a consecuencia de cada una de estas liquidaciones se proceda a incoar un procedimiento sancionador con imposición de la correspondiente sanción, se considerará que se trata de una única sanción y de un único procedimiento sancionador.

Nos dice el Reglamento de sanciones que *"En estos supuestos, en cada procedimiento sancionador que se incoe se impondrá la sanción que hubiese procedido de mediar un solo procedimiento de aplicación de los tributos o una sola propuesta de liquidación, minorada en el importe de las sanciones impuestas en los procedimientos anteriores o minorada en el importe de las sanciones impuestas con relación a las propuestas de liquidación en las que no se incluya la totalidad de los elementos regularizados de la obligación tributaria".*

Es decir, que caben "sanciones provisionales" al igual que caben liquidaciones provisionales, calificándolas así por cuanto su contenido puede ser "modificado" en un sucesivo procedimiento sancionador y al margen de los

procedimientos de revisión, si bien, aceptaremos al menos que, al igual que se aplica el principio de preclusividad al ámbito de las liquidaciones, cabe también su aplicación a las sanciones que sucesivamente se impongan, ya que existirán elementos de estas que han de quedar fijados de manera inamovible para la Administración.

Por otra parte, y retomando la idea de que el principio *ne bis in idem* prohíbe la incoación de dos procedimientos sobre un mismo sujeto, hecho y con el mismo fundamento, vamos a examinar lo que deba entenderse por primer y por segundo procedimiento.

4.1.1. El primer procedimiento sancionador

Los requisitos que se exigen al primer procedimiento sancionador para que pueda ser invocado el principio *ne bis in idem* se construyen a partir de la doctrina penal que exige para este ámbito la existencia de una sentencia firme, por lo que ahora hemos de referirnos a la resolución administrativa firme en vía administrativa.

Ahora bien, esta remisión a la firmeza requiere que comentemos dos cuestiones al respecto.

La primera hace referencia a la situación que se crea cuando el acto sancionador no ha sido impugnado en vía contenciosa, pues no puede olvidarse que los actos administrativos firmes, no impugnados ante la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, aunque no poseen fuerza de cosa juzgada (FJ 7) y, por tanto, no son equiparables a las sentencias a los efectos del non bis in idem, tienen en común su inmutabilidad y ejecutoriedad, que, en nada sustancial, diferencia al acto administrativo de la sentencia, aunque difieran en otros aspectos formales y materiales.

Además, ante esta cuestión cabe preguntarse por la situación que puede generarse cuando una sanción administrativa ha sido impugnada en vía contenciosa, pues cabe plantearse si *“mientras no se dicta una resolución judicial que está examinando el acto administrativo revisable, el mismo opera, a efectos del Derecho sancionador, como si fuera firme a todos los efectos, sin atención al posible pronunciamiento judicial que puede confirmarlo, o, por el contrario, revocarlo en su momento”*. Cuestión respecto de la cual caben dos respuestas.

“Una primera respuesta a la cuestión anterior es la que favorece la función del Poder Judicial y de la efectividad de la tutela judicial impartida cuando se entiende que, si bien la resolución administrativa revisable es definitiva en vía administrativa, o incluso, si se quiere es «firme en vía administrativa» (firmeza en grado 1), no lo es en vía judicial (firmeza en grado 2) y el carácter revisor de la potestad jurisdiccional mientras se ejerce, deja pendiente condicione aquella firmeza inicial, que deviene provisional y que por lo tanto resta a la espera de una ratificación a través del pronunciamiento judicial posterior. Una segunda respuesta, por el contrario, proyecta toda la fuerza propia de la firmeza a la resolución administrativa revisable, contemplándola como intangible, o invariable, o inmodificable, a modo de una proyección por analogía de la «cosa juzgada», de forma que la futura decisión judicial podrá revisar el acto administrativo impugnado, pero aquél, entretanto, ha podido desplegar todos sus efectos, y entre ellos los adecuados para la aplicación de otras consecuencias jurídicas complementarias, como puede ser la de la prescripción de las infracciones o de las sanciones, o de la reiteración, o de la reincidencia, como mecanismos de agravación de las distintas sanciones administrativas impugnadas” (Adolfo Serrano de Triana “Sanciones firmes y jurisprudencia en el derecho administrativo sancionador” Actualidad Administrativa, N° 17, Quincena del 1 al 15 Oct. 2008, pág. 1973, tomo 2, Editorial LA LEY).

A los efectos que ahora nos interesan la respuesta que demos tiene consecuencias muy distintas pues si exigimos que, para considerar el acto sancionador como firme se haya pronunciado la jurisdicción Contenciosa, estamos obligando al ciudadano a acudir a esta vía a fin de dar efectividad al principio.

La segunda cuestión que hemos de comentar exige que concretemos en el ámbito tributario cuándo estamos ante un procedimiento administrativo sancionador digno de ser equiparado a uno penal a efectos del *ne bis in idem*, pues, como hemos expuesto, la STC 2/2003, de 16 enero, que declaró aplicable el principio comentado al ámbito de las sanciones administrativas, lo hizo limitando sus efectos a aquellos procedimientos administrativos sancionadores que por su estructura y por la propia gravedad de las sanciones a imponerse pudieran equipararse a los procesos de naturaleza penal. Ello por cuanto el fundamento del principio en la vertiente procesal se vincula a la tutela judicial efectiva, al proceso justo y a la seguridad jurídica, pues, habiendo concluido un primer procedimiento con una resolución de fondo con efecto de cosa juzgada, un nuevo procedimiento menoscabaría, sin duda, la tutela judicial dispensada por la anterior decisión firme (F. 2), y además, con ello se arrojaría sobre el reo la *"carga y la gravedad de un nuevo enjuiciamiento que no está destinado a corregir una vulneración en su contra de normas procesales con relevancia constitucional"* (F. 3). En resumen *"la interdicción constitucional de apertura o reanudación de un procedimiento sancionador cuando se ha dictado una resolución sancionadora firme, no se extiende a cualesquiera procedimientos sancionadores, sino tan sólo respecto de aquellos que, tanto en atención a las características del procedimiento –su grado de complejidad– como a las de la sanción que sea posible imponer en él –su naturaleza y magnitud– pueden equipararse a un proceso penal, a los efectos de entender que el sometido a un procedimiento sancionador de tales características se encuentra en una situación de sujeción al procedimiento tan gravosa como la de quien se halla sometido a un proceso penal"*.

Pues bien, en el orden tributario no cabe duda que el procedimiento sancionador debe ser considerado como susceptible de incluirse en el ámbito del *ne bis in idem*, pues, además de que no tenemos noticia de que se haya suscitado esta cuestión ante ningún tribunal, su estructura y la gravedad del mismo los asemeja a los de naturaleza penal.

Finalmente, la doctrina administrativa entiende, en relación con los requisitos de este primer procedimiento sancionador, que *"La existencia de un primer pronunciamiento de fondo sobre el ejercicio del ius puniendi es pues presupuesto para que exista el bis in idem. Y, obviamente, la existencia o no de tal pronunciamiento de fondo está en función del contenido de la resolución que ponga término (originariamente o en revisión) al procedimiento sancionador. En este sentido, tal y como se anticipaba más arriba: cuando termina el procedimiento sancionador con una resolución declaratoria de la ausencia de responsabilidad del sujeto, o bien se aprecia en su revisión un defecto material en la aplicación de la norma, se está realizando un pronunciamiento sobre el fondo que impide reiterar el ejercicio del ius puniendi y, al contrario, cuando se aprecia un defecto en el procedimiento sancionador o el exceso en su plazo de tramitación, no se realiza pronunciamiento alguno sobre el fondo, y por tanto, el principio ne bis in idem no impide la imposición de una sanción posterior."* (RTEAC Vocalía Tercera, Resolución de 5 de noviembre de 2015). Ello por cuanto se entiende que la vertiente procedimental del principio es adjetiva respecto de la material, pues esta doctrina termina por limitar el principio a su aspecto material: la prohibición de una doble sanción administrativa o de una doble sanción penal.

4.1.2. El segundo procedimiento: La identidad de sujeto, hechos y fundamentos

Respecto del segundo procedimiento, cuya incoación prohíbe el principio que comentamos, recordaremos que ha de recaer sobre un mismo sujeto, hechos y fundamento (la llamada *"triple identidad"*), conceptos a los que hicimos sucinta mención en un momento anterior por lo que no lo reiteraremos ahora.

Sin embargo, sí es de resaltar que, en alguna ocasión y a efectos de la aplicación del principio *ne bis in idem*, el Tribunal Supremo ha utilizado un concepto material de sanción. Nos referimos a la sentencia de 6 de julio 2015 (Rec. 3418/2013. Ponente: Huelín Martínez de Velasco, Joaquín) en la cual se considera como una sanción un supuesto en que se procedía a derivar la responsabilidad a una empresa.

En el caso, una persona física resultó sancionada como autora de una infracción muy grave por haber emitido facturas consideradas falsas. Al mismo tiempo la sociedad CAMSL lo fue como autora de una infracción, también muy grave por haber utilizado también medios fraudulentos (las citadas facturas falsas). Finalmente la Administración procedió, en aplicación de lo dispuesto en el artículo 42.1 de la LGT a declarar a CAMSL responsable solidario de las deudas de la persona física.

La Sala de instancia, en la sentencia impugnada, tomando en consideración la naturaleza sancionadora de la derivación de la responsabilidad entiende que no puede castigarse nuevamente al sujeto, en virtud del artículo 180.2 de la LGT. Frente a ella, la Administración, incluso aceptando el carácter sancionador de la derivación de responsabilidad, argumentaba que no es lo mismo colaborar en la falsificación de facturas que dejar de ingresar parte de la deuda tributaria, determinando improcedentemente la misma mediante el empleo de esas facturas. En su opinión, se trata de dos conductas distintas, de las que se pueden derivar diferentes responsabilidades: una solidaria con el falsificador y otra personal y directa por las cantidades dejadas de ingresar mediante su empleo.

A los efectos que ahora nos interesan, el TS afirma que “El punto de partida ha de ser la reconocida naturaleza sancionadora de la responsabilidad solidaria” por lo que *“Opera aquí también, por tanto, la prohibición de bis in idem, así como la previsión del artículo 180 .2 de la LGT”*.

Por ello, dice el Tribunal *“en el caso debatido, no se trata de la operatividad directa del principio ne bis in idem.... El debate no consiste en determinar si es lo mismo colaborar en la emisión de una factura falsa o con datos falseados que emplearla en la declaración o autoliquidación del correspondiente tributo, con el resultado de dejar de ingresar todo o parte de la deuda tributaria o de obtener indebidamente devoluciones, conductas que, con toda evidencia, son diferentes. Si no, mucho más modestamente, en precisar si la regla del artículo 180 .2 de la LGT impide una solución como la adoptada en los actos administrativos anulados por la sentencia recurrida en casación”*.

Centrado así el debate, concluye la sentencia afirmando que “la derivación de responsabilidad solidaria en el pago de la sanción impuesta por una infracción consistente en la emisión de una factura falsa o con datos falseados a quien colaboró activamente en su realización cuando dicho colaborador ha sido también sancionado, como autor de una infracción muy grave, por haber utilizado esa factura en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias dando lugar a que deje de ingresar, en todo o en parte, la deuda tributaria o a que obtenga indebidamente devoluciones, desconoce ese precepto legal al sancionar -la naturaleza sancionadora de la responsabilidad que se examina permite equiparar “derivar” y “sancionar”, a estos efectos- separadamente una conducta que ha servido para graduar otra o para calificarla como grave o muy grave.

Siendo así, hemos de concluir, con desestimación de este recurso de casación, que la doctrina contenida en la sentencia impugnada es ajustada a derecho.”

4.2. Los efectos de la anulación del primer procedimiento

Una vez examinadas algunas cuestiones previas y expuesta la naturaleza de la vertiente procesal del *ne bis in idem*, podemos ya entrar en la cuestión que suscitábamos al comienzo de este trabajo pues ahora cobra todo su sentido el tema que habíamos enunciado preguntándonos si, anulado un primer procedimiento sancionador, era posible incoar un segundo procedimiento o, si bien, desaparecido el primero, ya no era posible ni siquiera hablar de un “segundo” procedimiento.

A este efecto, el examen del tema habremos de hacerlo en función de los motivos por los que se ha anulado la primera sanción, entendiendo que nos referimos a la necesidad de diferenciar si la sanción ha sido anulada por haberse anulado el procedimiento de liquidación del que aquélla toma su causa, o si la sanción ha sido anulada por vicios o defectos imputables directamente a la misma. Planteamiento que es heredero del hecho que hemos constatado más arriba sobre la dependencia con que se ha configurado la sanción tributaria respecto de la liquidación de la que deriva.

Así, esta misma forma de abordar la cuestión del principio *ne bis in idem* en su vertiente procedimental es la que ha seguido el TEAC en la Resolución de 5 de noviembre de 2015 en la que considera que, anulada una sanción por haber sido anulada la liquidación de la que trae causa, y siendo posible emitir una segunda liquidación, el que pueda dictarse la correspondiente sanción o ello vulnere el principio *ne bis in idem* en su vertiente procedimental depende tanto de la naturaleza del defecto que haya causado la anulación de la liquidación, así como del carácter del pronunciamiento anulatorio de la sanción.

En concreto, razona el TEAC que *“es doctrina de este TEAC que el principio de prioridad lógica de las cuestiones formales invalidantes de los actos administrativos, sobre las cuestiones de fondo, impide que, cuando un Tribunal Económico Administrativo anula el acto impugnado por defectos formales, realice declaraciones de derechos y obligaciones relativas a las cuestiones de fondo. Ni siquiera al amparo del principio de economía procesal puede entrarse a conocer de la cuestión de fondo cuando un acto y la liquidación contenida en él se anulan por razones procedimentales o formales.*

Por esta razón, la anulación de una sanción por un defecto formal evita la existencia de un enjuiciamiento definitivo de la sanción, no habiendo decisión al respecto, ni absolutoria, ni condenatoria.

En la línea de lo expuesto, el legislador y la Jurisprudencia, para permitir que se dicte una sanción posterior a la terminación de un previo procedimiento sancionador, diferencian en función del tipo de defecto, material o de forma, apreciado para ponerle término de forma definitiva, deslindando así la aplicabilidad del principio *ne bis in idem*.”

Y siguiendo esta consideración distingue varias posibilidades para diferenciar los efectos que sobre la sanción se derivan de cada uno de los casos siguientes:

1. Cuando se haya apreciado un defecto material en la liquidación que implique su anulación total, ello conllevará, siquiera indirectamente, un pronunciamiento de fondo sobre el ejercicio del ius puniendi, de carácter absolutorio, pues se ha declarado la improcedencia de liquidar y de sancionar, por lo que si, posteriormente, se dictara una segunda liquidación, la tramitación de un nuevo procedimiento sancionador estaría vedada por el principio *ne bis in idem*.

2. Cuando el defecto material de la liquidación no implique su anulación total sino que se confirma parcialmente la regularización, acordándose la anulación de la liquidación para su sustitución por otra, el Tribunal habrá de enjuiciar la sanción impuesta por la parte de regularización confirmada, y, en caso de confirmarla, en su ejecución, se dictará acto reduciendo la cuantía de la liquidación y de la sanción, sin necesidad de tramitar nuevo procedimiento sancionador, lo que no vulnera el principio *ne bis in idem*.
3. Ahora bien, si se confirma parcialmente la regularización, el Tribunal anulará totalmente la sanción sin enjuiciar la sanción impuesta por la parte de regularización confirmada, y la imposición de nueva sanción tras la emisión de liquidación en ejecución, sí vulneraría el principio *ne bis in idem*.
4. Finalmente, cuando se haya apreciado un defecto de procedimiento, que es causa de la anulación de la liquidación, la anulación de la sanción viene impuesta por él, sin que ningún pronunciamiento puede hacerse sobre el fondo de la sanción, ni directa ni indirectamente, de modo que cuando se tramite de nuevo el procedimiento, dictándose nueva liquidación, la tramitación de un nuevo procedimiento sancionador no está vedada por el principio *ne bis in idem*.

Ahora bien, las conclusiones alcanzadas por el TEAC no han sido pacíficas ni compartidas por los Tribunales de Justicia, por lo que examinaremos la cuestión con mayor detalle diferenciando los casos en los que se anula la sanción a causa de la anulación de la liquidación de los supuestos en los que se anula directamente la sanción por vicios existentes en este procedimiento o en el acto de su imposición.

5. La anulación de la primera sanción a causa de la anulación de la liquidación

Dos son las advertencias previas que hemos de recordar antes de entrar en el examen de la jurisprudencia y de la doctrina de la Administración.

La primera consiste en no olvidar que, en términos generales, en nuestro ordenamiento cuando se anula una liquidación por motivos de forma, se admite la retrotracción de actuaciones y la emisión de una nueva liquidación; y cuando la anulación se produce por motivos de fondo, no cabe retrotraer actuaciones ni tampoco en todos los casos emitir una nueva liquidación en sustitución de la anulada.

La segunda advertencia consiste en el hecho de que el TS ha admitido la subsanación de defectos formales no solo en caso de que la nulidad la haya declarado la propia Administración en el ejercicio de su potestad revisora, sino que también ha admitido la subsanación de este tipo de vicios cuando han sido declarados en una sentencia, lo que ha sido fuertemente criticado por cuanto se vulnera el sentido de la tutela judicial, entre otras razones, según veremos (I. Gorospe "La Consolidación del doble tiro" en RC y T. CEF nº 384, 2015).

5.1. La cuestión en la Jurisprudencia

Pues bien, hechas estas indicaciones, veremos cómo ha evolucionado la jurisprudencia en cuanto a la admisión de retrotraer actuaciones tanto en lo que se refiere a la liquidación anulada como en cuanto a las sanciones que resultaron afectadas.

A este efecto comenzaremos por mencionar la sentencia del Tribunal Supremo de 19 de noviembre de 2012, en la que se declara como doctrina legal que la estimación de un recurso contencioso administrativo frente a una liquidación tributaria por razón de una infracción de carácter formal, o incluso de carácter material, siempre que la estimación no descansa en la declaración de inexistencia o extinción sobrevinida de la obligación tributaria liquidada, no impide que la Administración dicte una nueva liquidación en los términos legalmente procedentes, salvo que haya prescrito su derecho a hacerlo. Recordemos que la sentencia recurrida (TSJ de la Comunidad Valenciana de 17 de junio de 2010) afirmaba que, si se anula un acto administrativo tributario, éste ha de quedar definitivamente expulsado del ordenamiento jurídico, sin que sea por tanto admisible su reiteración, y ello con independencia de la naturaleza del vicio o defecto que dio lugar a la anulación. Ello porque es distinta la solución que ha de darse a este problema en el ámbito de los procedimientos administrativos de revisión y en la vía contenciosa al no existir ningún precepto en la Ley Jurisdiccional que las equipare, estando dotadas las sentencias judiciales, por el contrario, de la protección de la cosa juzgada. Es decir, está impedido desconocer o contradecir las situaciones jurídicas declaradas o reconocidas en una sentencia que haya adquirido firmeza.

Esta doctrina ha sido objeto de críticas, no solo con los argumentos que se encuentran en la sentencia de instancia –que hemos resumido– sino con otros que parten del reconocimiento de que la finalidad que justifica la retroacción de actuaciones es la de reparar los defectos procedimentales que han causado indefensión al obligado tributario por lo que esta posibilidad, la de retrotraer el procedimiento, ha de tener limitaciones, aunque estas nos lleven a una situación semejante a la que se denominó doctrina del “tiro único”.

La primera de las críticas a que nos referimos consiste en afirmar que la retroacción no es un expediente apto para corregir los defectos sustantivos de una liquidación, dando a la Administración la oportunidad de ajustarla al ordenamiento jurídico, menos aún en los casos en los que el reclamante no la ha pedido al Tribunal. En segundo lugar porque por tratarse de un acto de gravamen, el que ha sido anulado, se podría abrir la puerta a una situación semejante a la *reformatio in peius*. Y porque, en todo caso, rompe con el postulado de la igualdad de armas entre las partes en el proceso, pues no sería concebible que con la retroacción de diera al contribuyente la oportunidad de corregir los defectos en que hubiera incurrido en sus actuaciones. Ahora bien, el argumento que sin duda ofrece mayor consistencia a nuestro parecer es el que se construye sobre la base de que la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa no contiene disposiciones semejantes a las establecidas en la LGT y en la LPAC, pues aquella Ley solo admitiría la retroacción cuando fuese pedida por el recurrente. Es decir, si la Administración, anulada una resolución por sentencia sin ordenar expresamente la retroacción, procediera a la reconstrucción del procedimiento tributario, se estaría atentando contra el derecho a la tutela judicial.

Pues bien, todo lo anterior en relación con las posibilidades de retroacción de actuaciones en el procedimiento de liquidación nos sirve para adentrarnos en el ámbito del procedimiento sancionador y ello porque muchos de los argumentos que se han utilizado en el primero para admitir una nueva liquidación, se van a utilizar para admitir una segunda sanción, una vez anulada la primera o bien para contradecirlo.

Es el caso de la sentencia del Tribunal Supremo de 11 de Abril de 2014 (Rec. 164/2013) en la cual, si bien en un *obiter dicta* –pues se trata de un recurso de casación en unificación de doctrina que en este punto se inadmite por no haber Sentencia de contraste– y sin que el se trate de un asunto en debate –se impedía dictar una nueva sanción cuando la retroacción del procedimiento liquidatorio había tenido lugar por razones sustantivas o de fondo, es decir, incorrectamente ordenada.

Del mismo modo, en la STS de 29 de septiembre de 2014, (Rec. casación para la unificación de doctrina nº 1014/2013. Ponente, Joaquín Huelin Martínez de Velasco) el Tribunal rechaza extender al ámbito de las sanciones las consideraciones expuestas en relación con la potestad liquidadora. En la misma, la Sala, tras recordar la sentencia antes mencionada, de 19 de noviembre de 2012, termina afirmando en relación con las sanciones que “[No estorba recordar que la solución se ofrece distinta cuando el acto tributario sea sancionador, pues en tal caso la posibilidad de, una vez anulado el castigo, imponer uno nuevo chocaría frontalmente con el principio *bis in idem*, en su dimensión procedimental, como subrayamos en las sentencias de 22 de marzo de 2010 (casación 997/06 (LA LEY 27042/2010), FJ 4º), 26 de marzo de 2012 (casación 5827/09 (LA LEY 34697/2012), FJ 3º), 7 de abril de 2014 (casación 3714/11 (LA LEY 49263/2014), FJ 2º) y 11 de abril de 2014 (casación para la unificación de doctrina 164/13 (LA LEY 49248/2014), FJ 6º)]”.

Ahora bien, distinto es la respuesta en la que se dictaría inmediatamente después, de 16 de diciembre de 2014 (Sala de lo Contencioso-Administrativo Rec. Nº 3611/2013. Ponente: Aguillo Avilés, Angel) en la que el Alto Tribunal, en relación con la sanción que se dicta en sustitución de la primera –anulada por haberlo sido la liquidación– en la que se nos dice:

*“debemos sin embargo rechazar que en el supuesto enjuiciado se pudiera producir una situación de *bis in idem* procesal por las razones que expresamos a continuación.*

...en estas peculiares circunstancias la Administración tributaria, del mismo modo que puede dictar la nueva liquidación ajustada a Derecho “sin tramitar otra vez el procedimiento y sin completar la instrucción pertinente” mientras su potestad no haya prescrito... puede asimismo dictar la nueva sanción, limitándose a adaptar su cuantía a la cuota resultante de la nueva liquidación, sin necesidad de iniciar e instruir un nuevo procedimiento sancionador...”

La Audiencia Nacional en la sentencia de instancia (17 de octubre de 2013) había considerado que, en los casos de sanciones anuladas y de retroacción de actuaciones para que se impongan conforme a los criterios de la resolución económico-administrativa, debe aplicarse el principio *ne bis in idem* procesal, por lo que, en materia de procedimiento sancionador, la Administración “no puede retrotraer actuaciones para cumplimentar o pretender subsanar un vicio esencial... pues el administrado tiene derecho a no soportar dos procedimientos por el mismo hecho”.

Ahora bien, la argumentación que nos proporciona esta sentencia no termina aquí pues contiene un voto particular (Aguillo Avilés, Angel) con razonamientos que enriquecen la perspectiva del problema que, recordemos consistía en haberse dictado un nuevo acto sancionador una vez anulado el anterior –por anulación de la liquidación– para ajustarlo a las nuevas cuantías nuevamente liquidadas.

En el caso dice el voto particular que la ejecución de la Resolución del TEAC implicaba iniciar un nuevo procedimiento sancionador que, en principio, debería respetar la tramitación regulada en los arts. 208 a 211 de la LGT. Ello a diferencia de lo afirmado por la Sala que consideró que no se obligaba a la Inspección de tributos a iniciar un nuevo procedimiento sancionador.

Las razones para ello son que “anulando el acuerdo de liquidación... no por un error material, aritmético o de hecho... sino por un error de derecho... no puede inferirse que la Administración tributaria debe realizar una mera “rectificación” de la primera liquidación, por la sencilla razón de que no se puede “rectificar” algo que no existe en el mundo jurídico... (lo) tiene que hacer es dictar una nueva liquidación, en esta ocasión, ajustada a Derecho... ” Es decir “no puede considerarse como una simple “adaptación” de la anterior a la liquidación tributaria rectificada, porque, como hemos dicho, no se ha producido tal “rectificación”, sino como una nueva sanción”. Y la sanción es nueva y distinta de la

anterior porque *“una nimia diferencia de la cuota tributaria resultante de la nueva liquidación respecto de la anulada, puede determinar un cambio en la calificación de la infracción (en la medida en que ésta depende, entre otras cosas, de la “base de la sanción”) y, desde luego, de su cuantía, alteraciones con las que el interesado puede no coincidir y que, como he dicho, tiene derecho (legal y constitucional) a combatir ante el órgano de la Inspección tributaria que impone la sanción, y no ante el propio TEAC mediante el cauce del incidente de ejecución”*.

Y si la sanción a dictar es nueva, necesita pronunciarse por medio de un nuevo procedimiento –pues están prohibidas las sanciones “de plano”– en el que pueden *“ocurrir las mismas vicisitudes que en cualquier otro, sean éstas de carácter material o procedimental (por ejemplo, inicio fuera del plazo establecido en el art. 209.2 LGT, defectuosa motivación de la sanción o caducidad), que podrían llegar a impedir definitivamente que, respecto de la misma persona y los mismos hechos, la Administración tributaria pudiera ejercer el ius puniendi”*.

En conclusión, al margen de la convicción que pueda producir toda esta argumentación, en uno u otro sentido, lo cierto es que la Sala ha admitido que, anulada una liquidación y la correspondiente sanción, se pueda dictar una nueva sanción sin que ello suponga una contravención del *ne bis in idem*.

5.2. La cuestión en la vía económico administrativa

Aunque la evolución de la jurisprudencia haya aproximado sus pronunciamientos a los existentes en la vía administrativa, es imprescindible en el momento actual abordar el tema sin hacer un examen, aunque sea sucinto de la Resolución del TEAC de 5 de noviembre de 2015 (Vocalía Tercera).

En ella el TEAC parte de una reconsideración del principio *ne bis in idem* en su vertiente procesal con el fin de estrechar su alcance y efectos, y nos dice que: *“En ocasiones, los Tribunales de Justicia han aplicado este principio para evitar el sometimiento a dos procedimientos sancionadores sucesivos, pese a que el primero haya sido anulado... como si el mero hecho de ser sometido a un procedimiento sancionador supusiera en sí mismo una carga o condena, que no fuera lícito imponer dos veces. No cabe sin embargo aceptar la proclamación de este aspecto procedimental del principio de forma tan genérica, omnicompreensiva, impeditiva en todo caso del sometimiento a un segundo procedimiento de carácter sancionador, haciendo abstracción de cómo haya concluido el primero, pues lo que intenta el aspecto procesal del principio es evitar una duplicidad de pronunciamientos de carácter sancionador, no, propiamente, de procedimientos sancionadores, de modo que cuando el primer procedimiento haya concluido sin efectuar un pronunciamiento sobre el fondo, es decir sobre la procedencia del ejercicio del ius puniendi, no concurre el presupuesto de aplicación del principio. El hecho de que, para que haya un doble pronunciamiento -lo cual está vedado-, tenga que haber un nuevo procedimiento sancionador, puede ser quizá lo que haya llevado a esta confusión”*.

Pues bien, tras haber reducido el alcance de la vertiente procesal a la material, pues la priva de un significado propio, en relación con la cuestión central que nos planteamos ahora, afirma que *“a juicio de este Tribunal, la respuesta que ha de darse a esta cuestión depende de la naturaleza del defecto que haya causado la anulación de la liquidación, pues de ello dependerá también el carácter del pronunciamiento anulatorio de la sanción, que determina el ámbito del principio ne bis in idem*.

Si se ha apreciado un defecto material en la liquidación, su anulación implicará, si quiera indirectamente, un pronunciamiento de fondo sobre el ejercicio del ius puniendi, de carácter absolutorio;

Si, en cambio, se ha apreciado un defecto de forma, que es el que causa la anulación, ningún pronunciamiento absolutorio puede entenderse efectuado; el órgano revisor, en tal caso, no se pronuncia ni directa ni indirectamente, sobre la procedencia del ejercicio del ius puniendi, siendo tal una cuestión que queda imprejuizada cuando se ha seguido un procedimiento disconforme a Derecho. En este segundo caso, la imposición de una nueva sanción no está vedada por el principio *bis in idem*."

Tales consideraciones se detallan en la Resolución, según expusimos anteriormente, diferenciando distintos supuestos relativos a los motivos de la anulación de la liquidación y señalando el efecto que cada una de estas situaciones tiene sobre las sanciones que se hubiesen visto afectadas. Así, se distinguen:

- "*Casos en los que un Tribunal estima totalmente un recurso o reclamación por razones sustantivas, anulando totalmente la liquidación pero subsistiendo, no obstante, la posibilidad de que la Administración vuelva a liquidar*". En este caso, la anulación de la sanción por razones sustantivas, o de fondo, implica un pronunciamiento, de carácter absolutorio, de modo que el principio *ne bis in idem* en su vertiente procesal impide la tramitación de un nuevo procedimiento sancionador, aun después de dictada una nueva liquidación.
- "*Casos en los que se trata de sentencias o resoluciones estimatorias en parte por razones sustantivas o de fondo, que confirman la regularización practicada, si bien corrigen una parte de su importe, por lo que formalmente obligan a la anulación del acto impugnado y a la práctica de otro en sustitución de aquel que deberá dictarse de acuerdo con los criterios expresados por el órgano de revisión en su resolución*".

En tales casos si la sanción no se basa exclusivamente en la parte de regularización anulada, sino también en la parte que queda confirmada, la anulación de la sanción no viene impuesta por la de la liquidación, si bien, ha de ser también anulada, del mismo modo que la liquidación, pero sólo para ser sustituida por otra ajustada a lo dispuesto por el Tribunal (que ha confirmado una parte de la liquidación y de la sanción). Y ello se hará sin necesidad de tramitar un nuevo procedimiento sancionador, lo que, por ende, no vulnera el principio *ne bis in idem*.

Ahora bien, si por razón de la anulación de la liquidación se anulara totalmente la sanción, sin enjuiciar la parte de ella que trae causa de los extremos confirmados de la regularización, no podrá ya volver a sancionarse, pues la anulación total de la sanción constituye un pronunciamiento absolutorio directo, y la posterior imposición de una nueva sanción entrañaría la vulneración del principio *ne bis in idem* y del principio de irrevocabilidad de los actos administrativos favorables.

- "*Casos en los que un Tribunal anula totalmente el acto impugnado por razones formales, acordando la retroacción del procedimiento, o bien apreciando la caducidad*".

En tales casos, aunque la sanción haya quedado anulada, sin embargo está vedado al Tribunal realizar un pronunciamiento de fondo sobre su conformidad a Derecho y no hay pronunciamiento absolutorio, sino tan sólo la obligada anulación de la sanción por razones procedimentales, por lo que, según lo expuesto, el principio *ne bis in idem* no veda la tramitación de un segundo procedimiento sancionador (una vez, claro está, que se proceda a la subsanación del defecto del procedimiento que fue apreciado).

Queda así expuesta la doctrina dictada en la vía económico administrativa, amparada en la normativa tributaria y que condiciona la posibilidad de una segunda sanción al motivo por el que se hubiese anulado la liquidación; que

a nuestro juicio estrecha excesivamente la eficacia del principio en su vertiente procesal, si bien cuenta para ello con el amparo y cobertura que le está proporcionando la jurisprudencia que recientemente se ha dictado, y, lo que es más importante, con la forma en que nuestro TC ha delimitado el principio de *ne bis in idem*.

6. La anulación de la primera sanción por vicios inherentes a la propia sanción

La forma en que los Tribunales y la Administración han abordado la cuestión no es otra que la aplicación de la misma doctrina con que se ha resuelto el problema de la nulidad de una liquidación y la posibilidad de dictar una nueva, sin atender al hecho de que estamos en presencia del derecho sancionador. Por otra parte, también ha de tenerse en cuenta que el contenido del *ne bis in idem* que se ha consolidado en nuestro ordenamiento es la compatibilidad de un doble enjuiciamiento penal y administrativo, pero que tal posibilidad se restringe cuando el doble procedimiento se produce dentro del mismo orden, en nuestro caso, el administrativo.

Así se puede constatar en la sentencia de 22 de marzo de 2010 del Tribunal Supremo (Recurso 997/2006, Ponente: Joaquín Huelin Martínez de Velasco) cuando sostiene que:

“ha de subrayarse que, en lo que se refiere a la dimensión procedimental de aquel principio (prohibición del sometimiento a dos investigaciones de una persona por los mismos hechos), se ha de tener en cuenta que opera en el mismo orden; esto es, no cabe iniciar una investigación penal (o administrativa) por unos hechos sobre los que la jurisdicción (o la Administración) ya se ha pronunciado sobre el fondo concluyendo que, a luz de los elementos de juicio disponibles, no constituyen una infracción criminal (o administrativa)...

Sin embargo, 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)...

... tal y como se anticipaba más arriba: cuando termina el procedimiento sancionador con una resolución declaratoria de la ausencia de responsabilidad del sujeto, o bien se aprecia en su revisión un defecto material en la aplicación de la norma, se está realizando un pronunciamiento sobre el fondo que impide reiterar el ejercicio del ius puniendi y, al contrario, cuando se aprecia un defecto en el procedimiento sancionador o el exceso en su plazo de tramitación, no se realiza pronunciamiento alguno sobre el fondo, y por tanto, el principio ne bis in idem no impide la imposición de una sanción posterior.

Cabe recordar en este punto que, en caso de anulación de un acto por un defecto formal, no procede realizar pronunciamientos de fondo, sobre la conformidad a Derecho del acto anulado.”

Así, aunque en alguna ocasión se ha declarado la imposibilidad de retrotraer actuaciones para imponer una nueva sanción, veremos que esta posición no se ha mantenido posteriormente.

Así, en la sentencia del Tribunal Supremo de 26 de marzo de 2012 se dice que no cabe reiterar las sanciones anuladas *“pues esa reproducción del camino para castigar otra vez contraviene frontalmente el principio ne bis in idem, en su dimensión procedimental (véanse las sentencias de 22 de marzo de 2010 de 11 de junio de 2011)”*.

Sin embargo en la más reciente de 11 de abril de 2014 (Rec. 164/2013) en un recurso interpuesto por la Abogacía del Estado en el cual no entra el Tribunal por cuanto no existía una sentencia de contraste (lo que implica la firmeza del pronunciamiento de la Sala de instancia en este punto) dice el tribunal, en un obiter dicta:

“SEXTO... cabe destacar que, cuando se anula una sanción por defecto en el procedimiento sancionador procede su retroacción para subsanar el defecto, sin que ninguna excepción se establezca en la norma general en relación con los procedimientos sancionadores (en concreto, en el ámbito tributario, así resulta del art. 239 LGT); en este mismo sentido, la Ley de Enjuiciamiento Criminal permite la casación contra sentencias absolutorias para reproducción de un proceso penal con objeto de subsanar un defecto procesal (Artículo 847 y 901 bis a) de la Ley de Enjuiciamiento criminal, RD 14 de septiembre de 1882).

Efectivamente, encontramos múltiples ejemplos de ello en la Jurisprudencia, que acuerda la retroacción del procedimiento administrativo sancionador para subsanar un defecto de anulabilidad. Así, STSJ Cataluña, rec 1535/2002, de 2 de diciembre, STS 12 de febrero de 1994 rec 10011/1990. Así también resolución de este TEAC de 22 de abril de 2015, RG 4851/2011.”

Y a este mismo planteamiento responde la Resolución del TEAC de 5 de febrero de 2015 (R.G. 1689/2012) en un caso en el que la sanción se había anulado por defectos en la motivación suscitándose si era posible dictar un nuevo acto sancionador debidamente motivado.

Frente a ello, dice el TEAC: *“En el recurso de alzada la reclamante manifiesta que habiéndose determinado la anulación de la sanción en este punto por motivación indebida e insuficiente de la imposición de sanción, no cabe dictar nueva sanción por este mismo concepto.*

Este Tribunal Central ha constatado que los defectos apreciados por el TEAR en la sanción impuesta por el art. 195 LGT correspondiente al ejercicio 2003 no constituyen meros defectos formales, sino que suponen que la sanción adolece de los necesarios elementos materiales que constituyen presupuesto de su validez, por lo que se confirma la anulación de la misma sin que quepa dictar nueva sanción por dicho tipo infractor y ejercicio” (FJ 11º).

En conclusión, los defectos de fondo que causan la anulación de una sanción impiden que se dicte una nueva pues el principio que comentamos lo impide, pero los defectos formales sí permiten la retroacción de actuaciones para que se subsanen los defectos cometidos. Solución esta última que no deja de suscitar dudas desde la perspectiva de los principios inspiradores del “proceso justo” en el ámbito penal, pues no debe olvidarse que, la anulación por defectos formales, supone que la Administración ha alcanzado una conclusión con vulneración de normas legales reguladoras del procedimiento, vulneración que ha producido indefensión al contribuyente.

Revista Técnica Tributaria

Estudios

- **Fernando Matesanz**
- **Marcos Iglesias Caridad**
- **Elena Villar Rubio**



AEDAF
Asociación Española
de Asesores Fiscales

El derecho a la deducción del IVA soportado en la jurisprudencia comunitaria

Fernando Matesanz

Abogado

Miembro del Comité Científico de la Asociación Internacional del IVA

Socio de VAT Forum CVBA

Director Spanish VAT Services Asesores, SL

Resumen

El derecho a la deducción de las cuotas del IVA soportado por los sujetos pasivos del impuesto es un elemento clave en el funcionamiento del mismo. Este derecho garantiza la neutralidad del impuesto para sus sujetos pasivos a lo largo de toda la cadena de suministro hasta su llegada al consumidor final.

A lo largo de los años, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea se ha pronunciado sobre la importancia de este derecho y sobre la necesidad de evitar limitaciones excesivas sobre el mismo. La línea argumental del Tribunal ha sido constante a lo largo del tiempo. No obstante, se puede apreciar cierta evolución entre los pronunciamientos más antiguos y los más recientes. Esto se debe, en gran parte, a la aparición de nuevas situaciones de hecho que hace años no existían o eran anecdóticas. Como, por ejemplo, las complejas tramas de fraude que existen hoy en día.

En el presente artículo se lleva a cabo un análisis detallado de los casos más significativos sobre el derecho a la deducción del IVA soportado y de los pronunciamientos del Tribunal de Justicia de la Unión Europea sobre sus posibles limitaciones, haciendo especial hincapié en aquellos asuntos que tienen, por diversos motivos, especial relevancia.

Abstract

The right to deduct input VAT borne by VAT taxable persons is a key element for an efficient operation of the common VAT system. It is also a fundamental right to preserve the principle of neutrality of VAT.

The European Court of Justice has explicitly shown its criterion supporting the key importance of the right to deduct input VAT and the necessity to avoid excessive limitations on said right. The criterion of the Court has been constant over time. Nevertheless, an evolution can be observed from the former Sentences to the most recent ones. This happens, to a large degree, due to new circumstances and new factual situations which, in the past, were anecdotal. Such as, for example, the complex fraud schemes that currently exist.

The present article carries out a detailed analysis of some of the most important cases from the European Court of Justice about the right to deduct input VAT and the possible limitations to said right. A more detailed analysis is done for those cases which are considered, for several reasons, as having special relevance.

Palabras clave

Deducción, derecho, limitación, jurisprudencia comunitaria y directiva

Key words

Deduction, right, limitation, EU case law and directive

Sumario

1. Introducción
2. El nacimiento del derecho a deducir
 - 2.1. Ejercicio del derecho a la deducción del IVA soportado antes del inicio de la actividad
 - 2.1.1. Jurisprudencia comunitaria relevante sobre el momento en el que nace el derecho a la deducción
3. Limitaciones del derecho a deducir
 - 3.1. Limitaciones del derecho a deducir por incumplimiento de requisitos formales
 - 3.1.1. Jurisprudencia comunitaria relevante sobre limitaciones del derecho a deducir por incumplimiento de requisitos formales
 - 3.2. El derecho a la deducción por personas que no tienen la condición de sujeto pasivo del IVA
 - 3.2.1. Jurisprudencia comunitaria relevante sobre limitaciones del derecho a deducir a entidades que no tienen la condición de sujeto pasivo
 - 3.3. La vinculación del derecho a la deducción con la realización de operaciones por las que no se repercute IVA
 - 3.3.1. Jurisprudencia comunitaria relevante sobre limitaciones del derecho a deducir a entidades que realizan operaciones por las que no se repercute IVA
 - 3.4. La limitación del derecho a la deducción en los casos de fraude
 - 3.4.1. Jurisprudencia comunitaria relevante sobre limitaciones del derecho a deducir a entidades que se han visto involucradas en situaciones de fraude
4. Conclusión

1 Introducción

El derecho a la deducción de las cuotas del IVA soportado por los sujetos pasivos del impuesto es, quizás, el elemento fundamental del mismo. De hecho, sin la existencia de este derecho, el funcionamiento del impuesto tal y como lo conocemos carecería de todo sentido.

Conviene recordar que el IVA es un impuesto que debe ser neutro para sus sujetos pasivos y que la única forma de preservar esa neutralidad es mediante el reconocimiento del derecho a la deducción de una forma rápida y eficiente, algo que no siempre ocurre.

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante, TJUE) ha dado siempre buena cuenta de la relevancia de este derecho y lo ha hecho, en no pocas veces, con contundencia y firmeza. Si se me permite decir, la misma contundencia y firmeza se echa de menos en muchos de los pronunciamientos emitidos por los diferentes órganos de nuestra administración de los tributos o de nuestro ordenamiento jurídico.

Si bien es cierto que el TJUE se ha pronunciado desde el principio de su existencia a favor del ejercicio generalizado del derecho a la deducción de las cuotas del IVA soportado por los sujetos pasivos del impuesto, no es menos cierto que se puede apreciar una evolución (positiva a mi entender) entre los pronunciamientos más antiguos y los más recientes. Esta evolución se debe, en parte, a la lógica evolución de los tiempos e incluso del propio funcionamiento del impuesto que se ha visto modificado a lo largo del tiempo. Sin embargo, también se debe a la aparición de nuevas situaciones de hecho que hace años no existían o eran claramente residuales. Como, por ejemplo, las preocupantes tramas de fraude que existen hoy en día y que son cada vez más complejas y sofisticadas.

El TJUE no puede ser ajeno a todo esto y es por ello por lo que se ha visto obligado a adaptarse a todas estas nuevas situaciones con pronunciamientos contundentes, novedosos e incluso en algunos casos sorprendentes. Sin embargo, se puede afirmar que en todos ellos existe un trasfondo común y es el del expreso reconocimiento del derecho a la deducción de las cuotas del IVA soportado por los sujetos pasivos del impuesto en el normal desarrollo de sus actividades empresariales o profesionales así como la confirmación de que debe darse una situación claramente excepcional para poder limitar el ejercicio de dicho derecho.

En el presente artículo se lleva a cabo un análisis de algunos de los pronunciamientos del TJUE (no se entra a valorar jurisprudencia o doctrina administrativa nacional) sobre las posibles limitaciones del derecho a la deducción del IVA soportado en cuatro supuestos que han sido tradicionalmente controvertidos. Estos supuestos son:

- El ejercicio del derecho a la deducción del IVA soportado con anterioridad al inicio de la realización de actividades sujetas al impuesto.
- La limitación del derecho a la deducción por el incumplimiento de requisitos de carácter meramente formal.
- El derecho a la deducción en aquellas entidades que realizan de forma simultánea operaciones sujetas y no sujetas al IVA.
- El derecho a la deducción en sujetos pasivos que se ven involucrados en tramas de fraude.

El TJUE señala que incluso en los casos en los que no se haya podido llegar a realizar la actividad económica inicialmente proyectada o en los que sí se ha podido realizar pero en unos términos distintos a los inicialmente previstos, el derecho a la deducción debe existir y no cabe llevar a cabo una limitación del mismo

Además de hacer un repaso de los casos más relevantes sobre todos estos asuntos, se hace un análisis más detallado de aquellos asuntos que tienen, en mi opinión, especial importancia ya sea por lo reciente del pronunciamiento, por la especificidad del caso concreto o porque el criterio del TJUE se separa de la línea mantenida en pronunciamientos previos sobre asuntos similares.

2. El nacimiento del derecho a deducir

Teniendo en cuenta la importancia que tiene el derecho a la deducción de las cuotas del IVA soportado por los sujetos pasivos del IVA, una de las primeras preguntas que surgen se refiere al momento desde cuando el sujeto pasivo tiene derecho a disfrutar de ese derecho. Lo que, a priori, puede parecer una cuestión fácil de responder tiene, en realidad, multitud de matices y, como muchas veces ocurre en el IVA, carece de una respuesta única puesto que el ejercicio del derecho a la deducción puede depender de las circunstancias que se den en cada caso concreto.

La Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, Directiva del IVA), que es la norma regulatoria del IVA a nivel comunitario y que, conviene siempre decirlo, debería ser el texto al que acudir en primera instancia para poder comprender de una manera global el funcionamiento del IVA, señala en su artículo 167 que *"el derecho a deducir nace en el momento en que es exigible el impuesto deducible"*.

Si bien es de agradecer que la Directiva del IVA dedique un artículo a señalar el momento en el que nace el derecho a la deducción, cabría esperar, cuanto menos, algo más de concreción al respecto. La breve literatura del artículo 167 de la Directiva del IVA es claramente insuficiente para establecer una norma general sobre el momento desde el cual un sujeto pasivo del IVA puede ejercitar el derecho a la deducción.

Dicho artículo no tiene un único artículo equivalente en la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, Ley del IVA), sino que el mismo se encuentra diseminado a lo largo del Capítulo Primero del Título Octavo de la Ley. En concreto, en los artículos 92 y siguientes.

Aquí es donde el TJUE comienza a jugar un importante papel a través de sus pronunciamientos puesto que los mismos han de servir a modo de guía sobre cómo interpretar el citado artículo 167 y siguientes de la Directiva del IVA. Es por este motivo por el que si uno pretende tener una visión acertada del funcionamiento del IVA, no puede permitirse obviar los pronunciamientos del TJUE sobre los aspectos relevantes del impuesto y uno de ellos es, sin duda, el derecho a la deducción de las cuotas del IVA soportadas por los sujetos pasivos.

2.1. Ejercicio a la deducción antes del inicio de la actividad

El artículo 168 de la Directiva del IVA¹, que tiene su correspondencia con el artículo 93² de la Ley del IVA, señala que podrán ejercitar el derecho a la deducción del IVA soportado los sujetos pasivos del impuesto que tengan la condición de empresarios o profesionales y que hayan iniciado la realización habitual de sus actividades empresariales o profesionales sujetas al mismo.

En un principio, esto tiene todo el sentido puesto que, de una forma un tanto simple y con todas las salvedades y excepciones que en el IVA pueden existir, el funcionamiento del IVA es un círculo que hay que cerrar. Es decir, un sujeto pasivo tendrá derecho a la deducción de las cuotas del IVA soportado en la medida en que ingrese cuotas del IVA por las operaciones que realice en el marco de sus actividades empresariales o profesionales. Lo contrario supondría dejar abierto el círculo al que hacemos mención puesto que la Administración estaría “devolviendo” al sujeto pasivo unas cuotas del IVA que no va a ingresar.

No obstante, en determinadas circunstancias se permitirá ejercitar el derecho a la deducción de las cuotas del IVA soportadas antes del inicio de las actividades sujetas al impuesto por las que se debería repercutir e ingresar el IVA.

1 “Artículo 168. En la medida en que los bienes y los servicios se utilicen para las necesidades de sus operaciones gravadas, el sujeto pasivo tendrá derecho, en el Estado miembro en el que realice estas operaciones, a deducir del importe del impuesto del que es deudor los siguientes importes:

- a) el IVA devengado o pagado en dicho Estado miembro por los bienes que le hayan sido o le vayan a ser entregados y por los servicios que le hayan sido o le vayan a ser prestados por otro sujeto pasivo;
- b) el IVA devengado por operaciones asimiladas a entregas de bienes y a prestaciones de servicios conforme a la letra a) del artículo 18 y al artículo 27;
- c) el IVA devengado por las adquisiciones intracomunitarias de bienes conforme al inciso i) de la letra b) del apartado 1 del artículo 2;
- d) el IVA devengado por las operaciones asimiladas a adquisiciones intracomunitarias conforme a los artículos 21 y 22;
- e) el IVA devengado o pagado por los bienes importados en dicho Estado miembro”

2 “Artículo 93. Requisitos subjetivos de la deducción

Uno. Podrán hacer uso del derecho a deducir los sujetos pasivos del Impuesto que tengan la condición de empresarios o profesionales de conformidad con lo dispuesto en el artículo 5.º de esta Ley y hayan iniciado la realización habitual de entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a sus actividades empresariales o profesionales.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, las cuotas soportadas o satisfechas con anterioridad al inicio de la realización habitual de entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a sus actividades empresariales o profesionales podrán deducirse con arreglo a lo dispuesto en los artículos 111, 112 y 113 de esta Ley.

Dos. También podrán hacer uso del derecho a deducir los sujetos pasivos del Impuesto que realicen con carácter ocasional las entregas de los medios de transporte nuevos a que se refiere el artículo 25, apartados uno y dos de esta Ley.

Tres. El ejercicio del derecho a la deducción correspondiente a los sectores o actividades a los que resulten aplicables los regímenes especiales regulados en el Título IX de esta Ley se realizará de acuerdo con las normas establecidas en dicho Título para cada uno de ellos.

Cuatro. No podrán ser objeto de deducción, en ninguna medida ni cuantía, las cuotas soportadas o satisfechas por las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios efectuadas sin la intención de utilizarlos en la realización de actividades empresariales o profesionales, aunque ulteriormente dichos bienes o servicios se afecten total o parcialmente a las citadas actividades.

Cinco. Los sujetos pasivos que realicen conjuntamente operaciones sujetas al Impuesto y operaciones no sujetas por aplicación de lo establecido en el artículo 7.8.º de esta Ley podrán deducir las cuotas soportadas por la adquisición de bienes y servicios destinados de forma simultánea a la realización de unas y otras operaciones en función de un criterio razonable y homogéneo de imputación de las cuotas correspondientes a los bienes y servicios utilizados para el desarrollo de las operaciones sujetas al Impuesto, incluyéndose, a estos efectos, las operaciones a que se refiere el artículo 94.uno.2.º de esta Ley. Este criterio deberá ser mantenido en el tiempo salvo que por causas razonables haya de procederse a su modificación.

El cálculo resultante de la aplicación de dicho criterio se podrá determinar provisionalmente atendiendo a los datos del año natural precedente, sin perjuicio de la regularización que proceda a final de cada año.

No obstante lo anterior, no serán deducibles en proporción alguna las cuotas soportadas o satisfechas por las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios destinados, exclusivamente, a la realización de las operaciones no sujetas a que se refiere el artículo 7.8.º de esta Ley.

Las deducciones establecidas en este apartado se ajustarán también a las condiciones y requisitos previstos en el Capítulo I del Título VIII de esta Ley y, en particular, los que se refieren a la regla de prorrata.”

2.1.1. Jurisprudencia comunitaria relevante sobre el momento en el que nace el derecho a la deducción

Sentencia en el Asunto C-268/83 (Rompelman)

Esta Sentencia es ciertamente relevante porque es la primera que se refiere de una forma clara al momento en el cual se considera que una determinada persona adquiere la condición de sujeto pasivo del IVA y, por lo tanto, al momento en el que nace el derecho a la deducción de las cuotas del IVA soportado. Se puede señalar que es la Sentencia de referencia sobre este asunto, a la que una y otra vez acudimos, incluso a día de hoy a pesar de ser una Sentencia antigua, cuando se plantea una controversia sobre esta materia.

Breve descripción de los hechos: Los Señores Rompelman adquieren dos unidades en un edificio en construcción. Los Señores Rompelman solicitaron la devolución de las cuotas del IVA soportado sobre los anticipos a cuenta del precio pagado en la adquisición. La solicitud de devolución se hizo con anterioridad a que se produjese la finalización de las obras y la entrega del bien inmueble. Es precisamente por este motivo por el que la administración holandesa denegó la devolución de las cuotas del IVA soportado.

El asunto fue elevado al TJUE quien señala que los Señores Rompelman adquieren la condición de sujeto pasivo del IVA desde el momento en el que se realiza la inversión en los inmuebles que van a ser explotados en el desarrollo de una actividad empresarial y es, por lo tanto, desde este momento, cuando dicho sujeto pasivo puede ejercitar el derecho a la deducción de las cuotas del IVA soportado. Esto es así puesto que, en opinión del TJUE, los actos preparatorios previos a la realización de una actividad pueden ya ser considerados como propios de la actividad puesto que guardan una vinculación directa con dicha actividad.

El pronunciamiento del TJUE es claramente acertado puesto que haber denegado el derecho a la deducción a los Señores Rompelman implicaría hacerles cargar con un coste financiero ciertamente relevante. Algo carente de toda lógica en un impuesto que hace gala de su neutralidad.

Existen otras muchas Sentencias del TJUE sobre este asunto y todas ellas tienen algo en común, y es que siempre acuden, sin excepción, al asunto Rompelman. Entre ellas, la Sentencias en los asuntos C-230/94 (Renate Enkler), C-110/94 (Inzo) o C-110/98 – 147/98 (Gabalfrisa), que se refiere a un asunto español y que obligó a la modificación de la redacción del artículo 111 de la Ley del IVA.

Todas estas Sentencias muestran la clara apuesta del TJUE por permitir de una forma prácticamente generalizada la deducción de las cuotas del IVA soportado por empresarios o profesionales antes del inicio de la actividad empresarial o profesional.

Bien es cierto que en estas Sentencias no se encuentra del todo elaborada la idea de la “intencionalidad” de la realización de la actividad empresarial o profesional. Es decir, de qué manera se puede probar que efectivamente dicho empresario o profesional tiene proyectada la realización de una actividad futura y por lo tanto, tendrá derecho a deducirse las cuotas del IVA que ha soportado. También será necesario determinar cuánto tiempo debe transcurrir desde que se manifiesta la intención de realizar la actividad hasta que realmente se inicia y que es lo que ocurre en aquellos casos en los que dicha actividad finalmente no se lleva a cabo.

Todas estas cuestiones en cuyo trasfondo se encuentra la intención de evitar situaciones de abuso del sistema de deducciones del impuesto han sido tratadas por el TJUE. Para encontrar respuestas claras a todas ellas debemos acudir a Sentencias más recientes en las que la argumentación del Tribunal está mucho más elaborada que en las Sentencias iniciales a las que hemos hecho mención. Esta evolución se debe principalmente a la “experiencia” adquirida por el TJUE a lo largo de muchos años analizando estas cuestiones en asuntos ciertamente complejos.

La evolución del TJUE ha sido tímida pero constante. En este punto conviene detenerse en la Sentencia sobre el Asunto C-396/98 (Grundstückgemeinschaft Schloßstraße GbR).

Sentencia en el Asunto C-396/98 (Grundstückgemeinschaft Schloßstraße GbR)

Breve descripción de los hechos: Schloßstraße es una sociedad civil que adquirió el derecho de superficie sobre un terreno en el que prevé la construcción de un edificio de viviendas y oficinas, así como la explotación a largo plazo del inmueble construido. Para todo ello solicitó la correspondiente licencia de obra. Schloßstraße se dedujo las cuotas del IVA soportadas en las facturas de bienes o servicios relacionados con las obras. Con motivo de un cambio legislativo que eliminaba la posibilidad de renuncia a la exención de determinadas operaciones inmobiliarias y que se produjo entre el momento de adquisición y el momento de realización de las operaciones, la Administración tributaria alemana cuestionó las deducciones practicadas por el sujeto pasivo. En opinión de la Administración alemana, la decisión definitiva sobre el derecho a deducir sólo puede tomarse cuando se conozca la utilización real de los bienes de inversión. Por ello se denegó la deducción por cuanto los servicios prestados fueron utilizados finalmente para realizar operaciones exentas de IVA.

El TJUE no se muestra conforme con la decisión a la que llega la Administración alemana y señala que a falta de circunstancias fraudulentas o abusivas y sin perjuicio de las regularizaciones que eventualmente procedan, el derecho a deducir, una vez nacido, sigue existiendo cuando el sujeto pasivo, por circunstancias ajenas a su voluntad, no haya podido utilizar los bienes o servicios que dieron lugar a deducción en el marco de operaciones sujetas al Impuesto. No cabe, por tanto, una limitación retroactiva del derecho a la deducción amparándose en un cambio normativo.

Se puede afirmar que el TJUE en este caso da un paso más en el reconocimiento del derecho a la deducción y señala que incluso en los casos en los que no se haya podido llegar a realizar la actividad económica inicialmente proyectada o en los que sí se ha podido realizar pero en unos términos distintos a los inicialmente previstos, el derecho a la deducción debe existir y no cabe llevar a cabo una limitación del mismo. Asimismo, no es ajustado a Derecho ampararse en cambios normativos para limitar el derecho a la deducción. Todo ello sin perjuicio de las regularizaciones que puedan proceder.

Vemos como ya en el asunto Schloßstraße el TJUE empieza a prever situaciones de posible fraude puesto que señala que el derecho a la deducción debe permanecer intacto salvo que “concurran circunstancias fraudulentas o abusivas”. Es decir, en los casos en los que se prevea la intención de abuso de derecho por parte del sujeto pasivo, sí que será procedente limitar e incluso denegar el derecho a la deducción del IVA soportado. La sospecha de fraude del IVA es algo que lamentablemente acompañará desde este momento a prácticamente todas las Sentencias del TJUE en materia de deducciones.

A partir de esta Sentencia, esta será la línea a seguir por el TJUE en muchas otras, por ejemplo las Sentencias en los Asuntos C-400/98 (Breistohl), C-385/09 (Nidera Handelscompagnie BV), C-153/11 (Klub) o C-257/11 (Gran Via Moinești).

3. Limitaciones del derecho a deducir

Hay una enorme casuística y una gran cantidad de litigios sobre la limitación del derecho a deducir las cuotas del IVA soportado por los sujetos pasivos del impuesto.

Existe un criterio general para permitir la deducción de las cuotas del IVA soportado que exige la afectación a la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo de los bienes y servicios por los que se ha soportado IVA en su adquisición. Es decir, como norma general, un sujeto pasivo del IVA tendrá derecho a la deducción de las cuotas del IVA soportado en la adquisiciones de bienes y servicios que va a utilizar en el normal desarrollo de sus actividades y, en sentido contrario, no tendrá tal derecho en el caso de que los bienes y servicios adquiridos vayan a ser utilizados por dicho sujeto pasivo para satisfacer necesidades privadas. Este criterio de carácter general que puede parecer sencillo no siempre lo es en la práctica pues la afectación a una actividad no siempre es fácilmente demostrable.

Además del criterio general expuesto, existen limitaciones específicas del derecho a deducir. Esto quiero decir que el IVA soportado en la adquisición de determinados bienes o servicios no será, en ningún caso, deducible. La regulación comunitaria de este precepto la encontramos en el artículo 176 de la Directiva del IVA³.

A pesar de que el citado artículo prevé la armonización a nivel comunitario de los gastos cuyo IVA no será deducible, a día de hoy no existe tal armonización. Por lo que se respecta a la legislación española, las limitaciones específicas del derecho a la deducción se encuentran reguladas en el artículo 96 de la Ley del IVA⁴.

3. "Artículo 176.El Consejo, a propuesta de la Comisión y por unanimidad, determinará los gastos cuyo IVA no sea deducible. En cualquier caso, del derecho de deducción se excluirán los gastos que no tengan un carácter estrictamente profesional, tales como los de lujo, recreo o representación. Hasta la entrada en vigor de las disposiciones del párrafo primero, los Estados miembros podrán mantener todas las exclusiones previstas por su legislación nacional a 1 de enero de 1979 y para los Estados miembros que se hayan adherido a la Comunidad después de esta fecha, en la fecha de su adhesión."

4. Artículo 96. Exclusiones y restricciones del derecho a deducir.

Uno. No podrán ser objeto de deducción, en ninguna proporción, las cuotas soportadas como consecuencia de la adquisición, incluso por autoconsumo, importación, arrendamiento, transformación, reparación, mantenimiento o utilización de los bienes y servicios que se indican a continuación y de los bienes y servicios accesorios o complementarios a los mismos:

1.º Las joyas, alhajas, piedras preciosas, perlas naturales o cultivadas, y objetos elaborados total o parcialmente con oro o platino. A efectos de este impuesto se considerarán piedras preciosas el diamante, el rubí, el zafiro, la esmeralda, el aguamarina, el ópalo y la turquesa.

2.º Suprimido.

3.º Los alimentos, las bebidas y el tabaco.

4.º Los espectáculos y servicios de carácter recreativo.

5.º Los bienes o servicios destinados a atenciones a clientes, asalariados o a terceras personas.

No tendrán esta consideración:

a) Las muestras gratuitas y los objetos publicitarios de escaso valor definidos en el artículo 7.º, números 2.º y 4.º de esta Ley.

b) Los bienes destinados exclusivamente a ser objeto de entrega o cesión de uso, directamente o mediante transformación, a título oneroso, que, en un momento posterior a su adquisición, se destinasen a atenciones a clientes, asalariados o terceras personas.

6.º Los servicios de desplazamiento o viajes, hostelería y restauración, salvo que el importe de los mismos tuviera la consideración de gasto fiscalmente deducible a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre Sociedades.

Dos. Se exceptúan de lo dispuesto en el apartado anterior las cuotas soportadas con ocasión de las operaciones mencionadas en ellos y relativas a los siguientes bienes y servicios:

1.º Los bienes que objetivamente considerados sean de exclusiva aplicación industrial, comercial, agraria, clínica o científica.

2.º Los bienes destinados exclusivamente a ser objeto de entrega o cesión de uso a título oneroso directamente o mediante transformación por empresarios o profesionales dedicados con habitualidad a la realización de tales operaciones.

3.º Los servicios recibidos para ser prestados como tales a título oneroso por empresarios o profesionales dedicados con habitualidad a la realización de dichas operaciones (...).

Las limitaciones específicas del derecho a la deducción “son las que son” por lo que no nos detendremos más sobre este asunto al ser, en términos generales, un asunto pacífico.

No podemos afirmar lo mismo en relación con otro tipo de limitaciones que están siendo llevadas a cabo por las autoridades fiscales de muchos Estados miembro por los motivos más variados y sobre las que el TJUE se ha pronunciado en numerosas ocasiones.

3.1. Limitaciones del derecho a deducir por incumplimiento de requisitos formales

Muchos son los casos en los que las autoridades fiscales locales de algunos de los Estados de la UE han limitado el derecho a la deducción de las cuotas del IVA soportado con motivo del incumplimiento de algún requisito de carácter formal que la normativa de dicho estado exige. En la inmensa mayoría de los casos, el requisito formal tiene que ver con incumplimientos en materia de facturación.

Es evidente que el IVA es un impuesto formalista, en el que los sujetos pasivos deben cumplir con una serie de obligaciones formales principalmente a la hora de llevar a cabo el mecanismo de repercusión-deducción. El cumplimiento de estas obligaciones formales no es algo que carezca de importancia. De hecho, la tiene y mucha. Cumplir con las obligaciones de facturación, registro y declaración es fundamental, no sólo para el correcto funcionamiento del impuesto a lo largo de toda la cadena de suministro hasta que ésta llega al consumidor final, sino como medida de control para las autoridades fiscales de los distintos Estados.

El TJUE ha sido siempre consciente de esto. Ahora bien, en muchas de sus Sentencias se ha manifestado de una forma clara señalando que las obligaciones formales que en su caso sean necesarias cumplir, no deben, por su número o carácter técnico, hacer prácticamente imposible o excesivamente difícil el ejercicio del derecho a la deducción.

La normativa comunitaria en materia de facturación⁵, tras establecer los requisitos mínimos relativos a las menciones que obligatoriamente deben figurar en las facturas o en los documentos que producen sus mismos efectos, deja a los Estados miembros la libertad de exigir requisitos formales adicionales en relación con dichas facturas o documentos equivalentes. No obstante, dicha facultad debe ejercerse conforme a los objetivos perseguidos por la normativa comunitaria por lo que debe limitarse a lo que sea necesario para garantizar la percepción del IVA y su control por la administración fiscal sin que, como hemos mencionado más arriba, dichos requisitos adicionales hagan prácticamente imposible o excesivamente difícil el ejercicio del derecho a la deducción.

Algunas de las Sentencias “pioneras” y que han marcado el criterio del TJUE sobre este asunto en la línea señalada en el párrafo anterior son las Sentencias en los Asuntos acumulados C-123/87 y C-330/87 (Jeunehomme y EGI) o la Sentencia en el Asunto C-85/95 (Reisdorf).

El sentido en el que se ha pronunciado el TJUE en estas Sentencias es claro y lo ha hecho así desde hace mucho tiempo. No obstante, las autoridades fiscales de varios Estados miembros, entre ellos, España, parecen no darse

⁵ Directiva 2010/45/UE del Consejo, de 13 de julio de 2010, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE, del sistema común del IVA, en lo que respecta a las normas de facturación.

por aludidas en este sentido puesto que los casos sobre limitaciones del derecho a la deducción de las cuotas del IVA soportado por incumplimiento de requisitos meramente formales no dejan de crecer.

Exponemos a continuación dos Sentencias del Tribunal que son relevantes por la claridad con la que se pronuncia y porque dan buena muestra del criterio “tipo” que sigue el Tribunal en esta clase de asuntos.

3.1.1. Jurisprudencia comunitaria relevante sobre limitaciones del derecho a deducir por incumplimiento de requisitos formales

Sentencia en el Asunto C-368/09 (Pannon Gép)

Breve descripción de los hechos: Una entidad se obliga frente a otra, mediante la celebración de un contrato, a efectuar unas obras de reparación de un puente. Parte de las obras se encargaron a un subcontratista.

Una vez realizado el trabajo, al expedir el certificado de terminación de estas obras, se mencionó como fecha de terminación de las mismas el 11 de diciembre de 2007. Por su parte, el subcontratista expidió una factura en la que mencionaba como fecha de terminación de esas mismas obras el 18 de diciembre de 2007. El sujeto pasivo que soportó las cuotas del IVA como consecuencia de los trabajos realizados ejerció su derecho a la deducción del IVA. La administración tributaria observó que las fechas de terminación de las obras indicadas en las certificaciones y en las facturas presentadas no coincidían.

La entidad que ejercitó el derecho a la deducción de las cuotas del IVA soportado indicó a la administración tributaria que la mención a fechas distintas se debía a un error.

La autoridad fiscal, en base a este error de mención, cuestiona el derecho a la deducción de las cuotas del IVA soportado y deducido.

Las cuestiones prejudiciales que se plantean al TJUE se refieren a la compatibilidad con el Derecho Comunitario de una normativa nacional que sanciona las deficiencias formales de las facturas que sirven de base al derecho a deducción del IVA soportado.

El TJUE responde que la Directiva del IVA se opone a una normativa o práctica nacional que deniega a un sujeto pasivo el derecho a deducir el IVA soportado basándose en la inclusión de una fecha errónea en una factura con la que contaba el sujeto pasivo en el momento de ejercer el derecho a la deducción, si se cumplen los requisitos materiales de la deducción y si, antes de que la autoridad competente adoptara su decisión, el sujeto pasivo presentó a esta última una factura rectificadora que indicaba la fecha exacta en que había concluido la operación en cuestión.

Una vez más, el TJUE no avala una práctica nacional que impide el derecho a la deducción del IVA soportado por un sujeto pasivo del impuesto con motivo de un incumplimiento de carácter formal en las facturas que documentan la operación. Esto ha de ser así siempre que el resto de requisitos materiales para ejercitar tal derecho se cumplan. Además, se ha de dar al sujeto pasivo la posibilidad de presentar documentación correcta corrigiendo los errores detectados por la administración.

Sentencia en el Asunto C-271/12 (Petroma Transports)

Breve descripción de los hechos: Las autoridades fiscales belgas deniegan el derecho a la deducción del IVA soportado por una entidad que pertenece a un grupo fiscal que se dedica al transporte de productos petrolíferos, debido a que las facturas emitidas entre las distintas entidades del grupo estaban incompletas y no se podía acreditar que se correspondieran con prestaciones reales. La mayoría de dichas facturas incluía un importe global, sin indicación del precio unitario lo cual impedía cualquier control acerca de la correcta recaudación del impuesto por parte de la administración fiscal.

El criterio manifestado por el TJUE en el asunto Polysar es claro y se expone sin mayores rodeos: Una entidad holding que no interviene en la gestión de sus participadas no tienen la consideración de sujeto pasivo del IVA y, puesto que no va a realizar actividades empresariales, carece del derecho a la deducción de las cuotas del IVA soportado

Con posterioridad, se facilita la información adicional que la administración fiscal no admitió. Las facturas que fueron completadas después de su emisión en la fase del procedimiento administrativo de modo manuscrito, carecían, a juicio de la administración fiscal, de fuerza probatoria alguna.

Las cuestiones prejudiciales planteadas al TJUE se refieren a la facultad de un Estado miembro para denegar la deducción a unos sujetos pasivos destinatarios de servicios que disponen de facturas incompletas, pero completadas con la presentación de información destinada a probar la realidad, la naturaleza y el importe de las operaciones facturadas.

Por otro lado, se plantea la cuestión de que si un Estado miembro que deniega la deducción a unos sujetos pasivos destinatarios de servicios basándose en la imprecisión de unas facturas, debe reconocer que, en tal caso, las facturas son también demasiado imprecisas para permitir el ingreso del IVA, sobre la base de dar cumplimiento al principio de neutralidad fiscal.

Responde el TJUE que el Derecho Comunitario no se opone a una normativa nacional, en virtud de la cual puede denegarse el derecho a la deducción del IVA a los sujetos pasivos destinatarios de servicios que disponen de facturas incompletas, aun cuando éstas se hayan completado con la presentación de información destinada a probar la realidad, la naturaleza y el importe de las operaciones facturadas después de haber sido adoptada tal resolución denegatoria. Ahora bien, si la realidad de las operaciones se prueba antes de que se haya tomado tal decisión, por ejemplo, en la fase de comprobación, la denegación del derecho a la deducción no estaría justificada.

Señala el TJUE en su respuesta a la segunda pregunta es que el Derecho Comunitario no se opone a que la administración fiscal deniegue la devolución del IVA ingresado por una sociedad prestadora de servicios cuando se ha denegado a las sociedades destinatarias de dichos servicios el ejercicio del derecho a la deducción del IVA que gravó esos servicios debido a las irregularidades observadas en las facturas emitidas por dicha sociedad prestadora de servicios.

La respuesta del TJUE a la segunda pregunta planteada requiere detenerse a leerla en detalle para comprender la postura del Tribunal. Cabría pensar que si no se permite la deducción de las cuotas del IVA soportado al sujeto pasivo que las soportó por el hecho de que las facturas que documentan la operación son imprecisas para determinar su naturaleza, el ingreso realizado por el operador que realizó la operación sobre la base de las mismas

facturas debería ser objeto de devolución. No obstante, la decisión del Tribunal es perfectamente comprensible ya que haber dicho lo contrario supondría abrir una puerta que difícilmente se podría volver de cerrar sin polémica y que pondría en riesgo la capacidad de recaudación del impuesto por parte de las autoridades fiscales de los diferentes Estados miembros.

3.2. El derecho a la deducción por personas que no tienen la condición de sujeto pasivo del IVA

Únicamente aquellas personas físicas o jurídicas que tengan la condición de sujetos pasivos del IVA tendrán el derecho a ejercitar la deducción de las cuotas del IVA soportado en las adquisiciones de bienes y servicios y siempre que dichos bienes y servicios sean destinados al desarrollo de su actividad empresarial o profesional.

Hemos visto en apartados anteriores que una determinada entidad puede tener la condición de sujeto pasivo del IVA incluso antes de haber iniciado la realización de actividades empresariales o profesionales.

Existe un aspecto también controvertido en cuanto a la consideración como sujetos pasivos del IVA de determinados tipos de entidades que cuentan con una serie de características un tanto particulares.

Estas entidades a las que me refiero son principalmente entidades de tenencia de valores o participaciones en el capital social de otras entidades. Este tipo de entidades tienen, a priori, un único objeto que es la mera adquisición de acciones y participaciones en otras entidades sin participar de forma directa en la gestión de éstas. Es decir, no realizan operaciones sujetas al IVA, entendiendo por éstas las entregas de bienes o las prestaciones de servicios. La mera tenencia de valores o participaciones no puede tener la consideración de actividad empresarial a efectos del IVA. En consecuencia, estas entidades no tendrían derecho a la deducción del IVA soportado.

A este respecto, cabe hacer mención a la Sentencia del TJUE en el Asunto C-60/90 (Polysar Investments) en cuyo apartado 17 el Tribunal refleja de una forma explícita y clara lo descrito en el párrafo anterior:

“17. “En consecuencia, procede contestar a la primera cuestión que el artículo 4 de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que no tiene la calidad de sujeto pasivo del IVA, y, por lo tanto, no tiene derecho a deducir, según el artículo 17 de esta Sexta Directiva, una sociedad holding cuyo único objeto es la adquisición de participaciones en otras empresas, sin que dicha sociedad intervenga directa o indirectamente en la gestión de estas empresas, sin perjuicio de los derechos de que sea titular dicha sociedad holding en su calidad de accionista o socio.

La pertenencia de la sociedad holding a un grupo mundial, que se presenta al exterior con una única denominación no ha de ser tenida en cuenta para la calificación de la sociedad como sujeto pasivo del IVA.”

El criterio manifestado por el TJUE en el asunto Polysar es claro y se expone sin mayores rodeos: Una entidad holding que no interviene en la gestión de sus participadas no tienen la consideración de sujeto pasivo del IVA y, puesto que no va a realizar actividades empresariales, carece del derecho a la deducción de las cuotas del IVA soportado.

No obstante, existen casos en los que las entidades de tenencia de participaciones en otras sociedades sí intervienen en la gestión de sus participadas. Es decir, su actividades no se limitan a la mera tenencia de acciones sino que además se implican en la gestión y en la administración de las entidades en las que participan. En este

caso, esa gestión o administración ha de tener la consideración de prestación de servicios y, por lo tanto, de hecho imponible del impuesto. Este hecho hace que las entidades que las realizan tengan la consideración de sujetos pasivos del IVA y, en consecuencia, que tengan derecho a la deducción de las cuotas del IVA soportado por la realización de esas actividades sujetas al impuesto.

Este tipo de entidades estarían realizando de forma conjunta actividades dentro y fuera del ámbito de aplicación del impuesto (la gestión de sus participadas y la mera tenencia de acciones y participaciones, respectivamente) por lo que se plantea otro hecho controvertido y que ha sido valorado en varias ocasiones por el TJUE. Este hecho se refiere a la cuantía en la que este tipo de entidades pueden ejercer su derecho a la deducción.

Como se ha señalado más arriba, el TJUE se ha pronunciado en relación con este aspecto en varias ocasiones. Quizás las Sentencias que se puedan usar como referencia sobre este asunto, aunque no son las únicas, sean las Sentencias en los asuntos C-142/99 (Floridienne y Berginvest) y C-16/00 (Cibo Participations).

En ambos asuntos, que tratan sobre entidades que participaban de forma activa en la gestión de sus participadas, se cuestionaba la cuantía del derecho a la deducción de las cuotas del IVA soportado en la adquisición de bienes y servicios.

3.2.1. Jurisprudencia comunitaria relevante sobre limitaciones del derecho a deducir a entidades que no tienen la condición de sujeto pasivo

Sentencia en el Asunto C-142/99 (Floridienne y Berginvest)

Breve descripción de los hechos: Floridienne y Berginvest, ambas sociedades holding, afirman intervenir directa o indirectamente en la gestión de sus filiales, principalmente prestándoles servicios administrativos, contables e informáticos, y concediéndoles préstamos de financiación. Las dos entidades reciben de sus filiales los dividendos producidos por sus participaciones en ellas y los intereses de los mencionados préstamos.

En el marco de sus actividades de prestación de servicios a sus filiales, Floridienne y Berginvest efectúan operaciones sujetas al IVA, que conllevan el derecho a deducir las cuotas del impuesto que hayan gravado los bienes y servicios suministrados a estas dos sociedades. La práctica seguida por ellas, consistente en deducir en su totalidad las cuotas soportadas, ha sido rechazada por la Administración tributaria belga, basándose principalmente en que una parte de los bienes y servicios recibidos se destina a la percepción de dividendos e intereses, actividades que la Administración considera no sujetas y/o exentas del IVA.

Tras hacer constar que ambas sociedades son sujetos pasivos sólo en parte, ya que efectúan conjuntamente operaciones que originan el derecho a deducir el IVA y operaciones no incluidas en el ámbito de aplicación del IVA, el Tribunal belga de plantea al TJUE una cuestión prejudicial sobre la forma en la que calcular la prorrata de deducción, si es que es este el mecanismo correcto para que este tipo de entidades determinen su régimen de deducciones.

De una forma breve podemos señalar que las conclusiones del TJUE son las siguientes: (i) las cuotas del IVA soportado que se correspondan con operaciones que se encuentran fuera del ámbito del impuesto, no serán deducibles en ninguna proporción; (ii) el cálculo de la cuantía en la que un sujeto pasivo realiza operaciones sujetas y no sujetas al impuesto no puede ser el mecanismo de la prorrata previsto en la Directiva del IVA ya que este mecanismo está previsto para los sujetos pasivos que realizan de forma simultánea operaciones sujetas y exentas y operaciones sujetas y no exentas

del IVA. Esto obliga al sujeto pasivo a buscar un mecanismo alternativo que podría estar basado, por ejemplo, en la proporcionalidad de estas operaciones en relación con el volumen total de operaciones.

Sentencia en el Asunto C-16/00 (Cibo Participations)

Breve descripción de los hechos: Cibo es una sociedad holding, propietaria de participaciones en tres empresas a las que presta determinados servicios administrativos, jurídicos y fiscales.

La administración francesa deniega la deducción del IVA que Cibo practicó por considerar que era una entidad de mera tenencia de acciones o participaciones. Cibo sostiene que interviene en la gestión de sus filiales y que, en consecuencia, los gastos relacionados con la adquisición de acciones de sus filiales están incluidos en el ámbito de aplicación del IVA como gastos generales, puesto que corresponden a la actividad general de la sociedad.

La administración tributaria francesa contesta que la mayor parte de los ingresos de Cibo derivan de la percepción de dividendos y que los gastos efectuados en relación con la adquisición de acciones no se refieren a prestaciones de servicios realizadas en favor de sus filiales, sino que corresponden únicamente a la tenencia de participaciones y a la percepción de dividendos, que no están incluidas en el ámbito de aplicación del IVA.

El Tribunal de Justicia francés plantea tres cuestiones prejudiciales que buscan aclaración sobre el criterio que debe aplicarse para definir la intervención de una matriz en sus filiales y sobre el tratamiento y consideración que, a efectos del IVA, debe darse al dividendo distribuido.

El fallo del Tribunal se trata de un razonamiento un tanto complejo del que intentaré resumir de la mejor manera posible: (i) La intervención de una sociedad holding en la gestión de las sociedades en las que participa mediante, por ejemplo, la prestación de servicios jurídicos o administrativos, constituye una actividad económica sujeta al IVA; (ii) Los gastos efectuados por una sociedad holding por los distintos servicios utilizados en relación con la adquisición de participaciones en una filial forman parte de sus gastos generales y, por consiguiente, presentan en principio una relación directa e inmediata con el conjunto de su actividad económica. En consecuencia, si la sociedad holding realiza indistintamente operaciones con derecho a deducción y operaciones que no conllevan tal derecho, resulta que únicamente puede deducir la parte de las cuotas del impuesto sobre el valor añadido que sea proporcional a la cuantía de las operaciones que dan derecho a la deducción; y (iii) La percepción de dividendos no está incluida en el ámbito de aplicación del IVA al no poder considerarse como contraprestación de una actividad sujeta al IVA.

Sobre este mismo asunto merece la pena detenerse en la reciente Sentencia del TJUE en el Asunto C-108/14 (Larentia + Minerva) puesto que supone un criterio un tanto novedoso respecto de Sentencias emitidas previamente sobre asuntos similares:

Sentencia en el Asunto C-108/14 (Larentia + Minerva)

Breve descripción de los hechos: La sociedad comanditaria, Larentia + Minerva posee el 98 % de las participaciones de dos filiales a quien presta servicios administrativos y comerciales a título oneroso.

Por estos servicios sujetos al IVA, Larentia + Minerva se dedujo la totalidad del IVA soportado por la adquisición a un tercero de capitales que sirvieron para financiar su toma de participaciones en las filiales, así como sus actividades de prestación de servicios, en particular administrativos y de asesoramiento, a título oneroso, en beneficio de dichas filiales.

La Administración fiscal alemana sólo admitió una pequeña parte de dicha deducción dado que la mayor parte de los gastos vinculados a la adquisición de participaciones en las filiales fueron imputados al ámbito no económico de la actividad de la sociedad de cartera, esto es, la posesión de participaciones en las filiales, que no da derecho a deducción.

El órgano jurisdiccional alemán considera que los servicios adquiridos por las sociedades de cartera se utilizan de forma indistinta tanto para las actividades económicas como para las no económicas y que sólo generan un derecho a deducción, en la medida en que sus costes deben imputarse a la actividad económica de las sociedades de cartera. Por consiguiente, el órgano jurisdiccional remitente considera que no existe derecho a una deducción total.

En la medida en que las adquisiciones de bienes o servicios puedan ser considerados como gastos generales del sujeto pasivo no vinculables a una operación específica y concreta sino a su actividad general, el derecho a la deducción de las cuotas del IVA soportado debe ser reconocido

Se plantean tres siguientes cuestiones prejudiciales. No obstante, únicamente la primera de ellas resulta de interés para el objeto del presente artículo y se refiere, una vez más, al método de cálculo que debe seguirse para determinar la deducción del IVA soportado en las circunstancias descritas.

La respuesta del Tribunal consiste, por un lado, en reiterar el criterio de que una sociedad de cartera no desarrolla una actividad económica a efectos del IVA salvo que la participación vaya acompañada de una intervención directa o indirecta en la gestión de las sociedades en la que participa, mediante la prestación de servicios administrativos, financieros, comerciales y técnicos y por otro lado en señalar que los gastos relacionados con la adquisición de participaciones en sus filiales soportados por una sociedad de cartera que participa en la gestión de éstas, forman parte de sus gastos generales y, por lo tanto, el IVA relacionado con los mismos debe poder deducirse de forma íntegra.

Además, el TJUE añade un punto en el que señala que el IVA asociado a los gastos relacionados con la adquisición de participaciones en sus filiales soportados por sociedades de cartera que participan en la gestión únicamente de algunas de ellas, podrá también deducirse en la proporción en la que esté relacionado con la actividad económica según los criterios de reparto que cada Estado miembro determine (no el sistema de prorata que está previsto para los casos de realización simultánea de operaciones sujetas y exentas y no exentas del IVA).

En éste último punto el Tribunal está señalando que aquellas entidades de tenencia de acciones o participaciones que intervengan sólo en alguna de sus participadas (no necesariamente en todas ellas) tendrán derecho a la deducción de las cuotas del IVA soportado en la adquisición de bienes y servicios relacionados directamente con su actividad sujeta al IVA.

3.3. La vinculación del derecho a la deducción con la realización de operaciones por las que no se repercute el IVA

Como ya se ha señalado varias veces a lo largo del presente artículo, para poder ejercer el derecho a la deducción de las cuotas del IVA soportado es necesario que el sujeto pasivo que las soporta destine los bienes o servicios adquiridos a la realización de una actividad empresarial o profesional. En este punto surge una cuestión adicional

y es la procedencia o no de la deducción de las cuotas del IVA soportado cuando el sujeto pasivo destine los bienes o servicios adquiridos a la realización de operaciones por las que no repercute IVA.

Conviene señalar que no me estoy refiriendo, en ningún caso, a operaciones en las que no se repercute IVA por encontrarse exentas del impuesto pero que otorgan derecho a la deducción del IVA soportado, como pueden ser las exportaciones de bienes o las entregas intracomunitarias de bienes. En estos casos es perfectamente claro que las cuotas del impuesto que se soporten para la realización de este tipo de operaciones serán deducibles para el sujeto pasivo.

Al hablar de operaciones por las que no se repercute el impuesto me refiero a la realización de operaciones que, aún situándose dentro del ámbito de su actividad empresarial o profesional, se hacen, por ejemplo, de forma gratuita o se encuentran no sujetas al IVA de acuerdo con la normativa del impuesto.

Nos estamos dirigiendo en todo momento a un sujeto pasivo del IVA que soporta cuotas del impuesto por repercusión directa y que las destina a su actividad empresarial o profesional pero que, sin embargo, en la realización de esa actividad empresarial o profesional, no repercute IVA. De esta manera, el círculo al que hacíamos mención anteriormente parece no cerrarse.

El TJUE se ha pronunciado en varias ocasiones sobre este asunto. El criterio que suele mantener es el de que en la medida en que el las adquisiciones de bienes o servicios puedan ser considerados como gastos generales del sujeto pasivo no vinculables a una operación específica y concreta sino a su actividad general, el derecho a la deducción de las cuotas del IVA soportado debe ser reconocido. Dicho criterio ha sido mantenido por el Tribunal en varias Sentencias, por ejemplo, en las Sentencia en el Asunto C-465/03 (Kretztechnik) o en el Asunto C-433-05 (Investrand). Es importante reseñar que en este último asunto el TJUE falló a favor de la denegación del derecho a la deducción del IVA que la entidad recurrente soportó en la adquisición de unos servicios de asesoramiento. Sin embargo, el motivo de la denegación fue porque los servicios adquiridos se referían a una venta de acciones celebrada antes de que el sujeto pasivo tuviera la condición de tal a efectos del IVA. No obstante, la argumentación sostenida por el Tribunal es consecuente con la mantenida en asuntos sobre los que se ha pronunciado previamente como el Asunto C-465/03 (Kretztechnik) antes mencionado.

En este punto conviene hacer mención a una reciente Sentencia del TJUE que supone, en mi opinión, un avance significativo en este sentido.

3.3.1. Jurisprudencia comunitaria relevante sobre limitaciones del derecho a deducir a entidades que realizan operaciones por las que no se repercute IVA

Sentencia en el Asunto C-126/14 (Sveda UAB)

Breve descripción de los hechos: El litigio principal se refiere a una empresa lituana (Sveda) que soporta importantes cantidades de IVA como consecuencia de la realización de una ejecución de obra consistente en la construcción de una ruta de aventuras. La empresa tenía la intención de poner la ruta a disposición de los futuros visitantes de manera gratuita. Es precisamente este motivo lo que llevó a las autoridades fiscales lituanas a denegar la deducción del IVA por los gastos de creación de dicha ruta.

La empresa considera que la restricción del derecho a la deducción del IVA soportado en los trabajos de construcción es improcedente puesto que si bien la utilización de la ruta es gratuita, no lo son los servicios que se podrían considerar de alguna manera asociados a la misma, tales como servicios de restauración o alojamiento que forman parte de su actividad económica habitual. Estos servicios no se ofrecerían a los clientes de forma gratuita y, por lo tanto, se repercutiría IVA en la venta de los mismos.

La cuestión prejudicial que se plantea al TJUE se refiere a la interpretación que debe darse el artículo 168 de la Directiva sobre el IVA en el caso de adquisiciones de bienes o servicios dedicados a fines empresariales pero que están destinados directamente a un uso gratuito y que, a su vez, pueden considerarse como un medio para atraer a clientes, a los que se prevé suministrar bienes y servicios.

El TJUE señala que el sujeto pasivo tiene derecho a deducir el impuesto soportado ya que los bienes y servicios adquiridos permiten la realización de las operaciones gravadas en la medida en que se demuestre un vínculo directo e inmediato entre los gastos relacionados con las operaciones por las que se soporta el impuesto y una o varias operaciones por las que se repercute que den derecho a deducir, o con la totalidad de la actividad económica del sujeto pasivo.

Como señalo más arriba, el fallo del TJUE es de gran relevancia por la claridad con la que se manifiesta a favor del derecho a la deducción del IVA soportado por la compañía o, en sentido inverso, por la contundencia con la que se manifiesta en contra de cualquier limitación o restricción del derecho a la deducción del IVA soportado.

Señala el Tribunal que el sujeto pasivo *"tiene derecho a deducir el impuesto devengado en la adquisición de bienes de inversión incluso si tienen como finalidad directa su utilización gratuita por parte del público, pero que se van a emplear como un medio para animar a los usuarios a visitar un lugar en el cual el sujeto pasivo planea ofrecer bienes o servicios"*. Estos bienes y servicios se sitúan dentro del normal ejercicio de su actividad económica.

Es decir, la utilización inmediata de un determinado bien de inversión de forma gratuita no puede cuestionar automáticamente la existencia de un vínculo entre las operaciones por las que se soporta el impuesto y las operaciones por las que se repercute que dan derecho a deducir siempre que se puedan relacionar con la actividad económica global del mismo. De esta manera, la utilización gratuita de un determinado bien de inversión no tiene por qué afectar al derecho a la deducción del IVA soportado.

Se trata de una interpretación del artículo 168 de la Directiva del IVA abierta y flexible puesto que en este caso sí que era posible vincular los bienes y servicios adquiridos por los que se soportaron cuotas del IVA con una operación o una serie de operaciones concretas por las que no se repercute IVA. Aun así, el TJUE considera que derecho a la deducción debe mantenerse.

Sólo cuando resulte acreditado, mediante datos objetivos, que la entrega se realiza a un sujeto pasivo que sabía o debía haber sabido que, mediante su adquisición, participaba en una operación que formaba parte de un fraude en el IVA, procede denegar el derecho a la deducción del IVA soportado en la entrega.

El artículo 168 de la Directiva del IVA tiene su correspondencia con el artículo 92 de la Ley del IVA⁶. La interpretación tradicional que de este artículo ha dado la doctrina y jurisprudencia nacional es la de que el IVA soportado en las adquisiciones de bienes y servicios es deducible en la medida en la que se vayan a utilizar en operaciones gravadas, entendiendo por éstas, aquellas por las que se va a repercutir el impuesto, siempre y cuando esa utilización fuese inmediata y directamente vinculada a las operaciones por las que se soportó el IVA.

Pues bien, a la vista de la Sentencia del TJUE esta utilización inmediata deja de ser un requisito necesario ya que se sustituye esa inmediatez en la utilización de operaciones gravadas por la existencia de algún tipo de relación o vinculación entre los bienes o servicios adquiridos y la actividad económica global del sujeto pasivo.

3.4. La limitación del derecho a la deducción en los casos de fraude

Lamentablemente, los casos de fraude en el IVA intracomunitario están siendo más habituales de lo que todos desearíamos. La Comisión Europea ha cifrado en varios miles de millones de euros el IVA no recaudado como consecuencia de este tipo de actividades fraudulentas y, por ello, se han tomado medidas como la generalización de la aplicación de la regla de inversión del sujeto pasivo en la compraventa de determinados bienes que tradicionalmente han estado en el centro de este tipo de tramas, tales como teléfonos móviles, ordenadores portátiles y tabletas o dispositivos USB.

Se puede afirmar que los casos de fraude en el IVA están dando un trabajo más que considerable al TJUE⁷.

El derecho a la deducción de las cuotas del IVA soportado se ve directamente afectado por este tipo de situaciones puesto que, en ocasiones, sujetos pasivos que se han visto involucrados en este tipo de tramas fraudulentas ven limitado su derecho a la deducción por no haber actuado con la diligencia debida.

Haciendo uso de la facultad que proporciona la Directiva del IVA en su artículo 205⁸, la mayoría de los estados miembros de la UE han tomado medidas para protegerse ante la falta de ingresos que este tipo de actividades les suponen. Estas medidas suelen materializarse en la introducción en las normativas nacionales de cláusulas de responsabilidad subsidiaria de la deuda no ingresada o en la limitación del derecho a la deducción de las cuotas del IVA soportado en tales operaciones.

6 *"Artículo 92. Los sujetos pasivos podrán deducir de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido devengadas por las operaciones gravadas que realicen en el interior del país las que, devengadas en el mismo territorio, hayan soportado por repercusión directa (...)"*

7 Sólo en el período 2013-2015, el TJUE ha emitido o va a emitir Sentencia sobre estos asuntos: C-642/11 Stroy Trans, C-643/11 LVK, C-259/12 Rodopi-m 91, C-271/12 Petroma Transports, C-424/12 Fatorie, C-589/12 GMAC UK, C-18/13 Maks Pen, C-107/13 Firin, C-131/13 Schoenimport "Italmoda", C-163/13 Turbu.com, C-492/13 Traum, C-123/14 Itales, C-159/14 C-Koela-N, C-187/14 DSV Road, C-277/14 PPUH Stehcomp, C-419/14 WebMindLicences.

8 *"Artículo 205. En las situaciones a que se refieren los artículos 193 a 200 y los artículos 202, 203 y 204, los Estados miembros podrán disponer que una persona distinta del deudor del impuesto quede obligada solidariamente al pago del IVA".*

Por ejemplo, en nuestro país, la Ley del IVA prevé supuestos de responsabilidad subsidiaria de la deuda tributaria (artículo 87.Cinco de la Ley del IVA)⁹ cuando los destinatarios de las operaciones “*debieran razonablemente presumir*” que el impuesto repercutido o que hubiera debido repercutirse por el sujeto pasivo que realiza la operación no haya sido ni va a ser objeto de declaración e ingreso.

Esto puede llevar a situaciones sumamente injustas puesto que operadores reales que, sin quererlo, se han visto involucrados en una trama de estas características pueden ver limitado su derecho a la deducción.

Además de producirse situaciones injustas, los operadores económicos que actúan de buena fe se enfrentan a escenarios ambiguos y de escasas seguridad jurídica. No se dan pautas sobre lo que debe entenderse por “*debieran razonablemente presumir*” por lo que nos encontramos ante un criterio tremendamente subjetivo, que dependerá en gran medida de las circunstancias materiales de cada caso concreto.

Es aquí donde conviene echar un vistazo a la jurisprudencia del TJUE, ciertamente numerosa sobre este asunto.

3.4.1. Jurisprudencia comunitaria relevante sobre limitaciones del derecho a deducir a entidades que se han visto involucradas en situaciones de fraude

Sentencia en el Asuntos acumulados C-439/04 (Axel Kittel)

Breve descripción de los hechos: La administración tributaria belga denegó a la deducción del IVA soportado por una sociedad establecida en dicho país en la adquisición de determinados componentes informáticos que luego vendía. La denegación del derecho a la deducción tiene su justificación porque, en opinión de la administración belga, la sociedad había participado deliberadamente en un fraude en el IVA de tipo “carrusel” cuya finalidad era recuperar una o varias veces importes de IVA facturados por proveedores respecto a una sola y misma mercancía mediante la realización de operaciones ficticias.

Las tres cuestiones prejudiciales planteadas al TJUE se refieren a la posibilidad de denegar el derecho a la deducción de las cuotas del IVA soportado a un operador que, actuando de buena fe, se ha visto involucrado en una trama de fraude carrusel del IVA.

9 “Cinco. 1. Serán responsables subsidiarios de las cuotas tributarias correspondientes a las operaciones gravadas que hayan de satisfacer los sujetos pasivos aquellos destinatarios de las mismas que sean empresarios o profesionales, que debieran razonablemente presumir que el Impuesto repercutido o que hubiera debido repercutirse por el empresario o profesional que las realiza, o por cualquiera de los que hubieran efectuado la adquisición y entrega de los bienes de que se trate, no haya sido ni va a ser objeto de declaración e ingreso.

2. A estos efectos, se considerará que los destinatarios de las operaciones mencionadas en el número anterior debían razonablemente presumir que el Impuesto repercutido o que hubiera debido repercutirse no ha sido ni será objeto de declaración e ingreso, cuando, como consecuencia de ello, hayan satisfecho por ellos un precio notoriamente anómalo.

Se entenderá por precio notoriamente anómalo:

a) El que sea sensiblemente inferior al correspondiente a dichos bienes en las condiciones en que se ha realizado la operación o al satisfecho en adquisiciones anteriores de bienes idénticos.

b) El que sea sensiblemente inferior al precio de adquisición de dichos bienes por parte de quien ha efectuado su entrega.

Para la calificación del precio de la operación como notoriamente anómalo, la Administración tributaria estudiará la documentación de que disponga, así como la aportada por los destinatarios, y valorará, cuando sea posible, otras operaciones realizadas en el mismo sector económico que guarden un alto grado de similitud con la analizada, con objeto de cuantificar el valor normal de mercado de los bienes existente en el momento de realización de la operación”.

Señala el TJUE en su respuesta que cuando resulte acreditado, mediante datos objetivos, que la entrega que se realiza a un sujeto pasivo que sabía o debía haber sabido que, mediante su adquisición, participaba en una operación que formaba parte de un fraude en el IVA, corresponde al órgano jurisdiccional nacional denegar a dicho sujeto pasivo el derecho a deducir.

La conclusión del TJUE parece clara (no lo es tanto la forma de llevarla a la práctica). Sólo cuando resulte acreditado, mediante datos objetivos, que la entrega se realiza a un sujeto pasivo que sabía o debía haber sabido que, mediante su adquisición, participaba en una operación que formaba parte de un fraude en el IVA, procede denegar el derecho a la deducción del IVA soportado en la entrega.

Este caso ha sentado un precedente puesto que no son pocas las Sentencias del TJUE que hacen mención al mismo, por ejemplo, las Sentencias en los Asuntos C-80/11 (Mahegében), C-107-13 (Firin) o C-492/13 (Traum Eood) lo que da prueba de la enorme casuística que este tipo de situaciones está provocando.

La conclusión debe ser que las compañías están obligadas a tomar estrictas medidas de control para saber quién son las partes con las que están contratando. Deben conocer la identidad de sus clientes y proveedores. Hoy en día ya no es suficiente con la realización de los tradicionales controles de carácter financiero que se llevaban a cabo con el único fin de determinar la solvencia de las partes con las que se pretende cerrar un contrato. Es necesario dar varios pasos más. De lo contrario, será difícil argumentar que no se sabía o no se podía haber sabido que uno se encontraba en una trama de fraude del IVA. Sólo de esta manera se podrán evitar restricciones en el derecho a la deducción del IVA soportado.

A día de hoy, no existe acuerdo sobre cuáles deben ser dichas medidas. El TJUE en sus Sentencias iniciales sobre este tipo de asuntos y también nuestros tribunales nacionales¹⁰ señalan que las medidas a tomar deben ser “medidas normales de seguridad comercial”. El término deja lugar a la interpretación por lo que no ayuda demasiado. Conviene, no obstante recordar que no se pueden cargar sobre los operadores económicos labores de control e inspección. Estas tareas son competencia de las administraciones tributarias, por lo tanto, se debe exigir cierta flexibilidad. De lo contrario, los operadores se encontrarían con trabas y obstáculos a la realización de actividades económicas, precisamente éste es el efecto contrario del que la norma persigue.

En este sentido, resulta necesario hacer referencia a una reciente Sentencia del TJUE que podría marcar el camino a seguir en el futuro.

Sentencia en el Asunto C-277/14 (PPUH Stehcemp)

Breve descripción de los hechos: La sociedad polaca PPUH Stehcemp efectuó diversas compras de combustible diésel que utilizó en el marco de su actividad económica. La administración tributaria le denegó, el derecho a deducir ese IVA basándose en que las facturas relativas a las citadas compras habían sido emitidas por un operador inexistente sobre la base de una serie de indicios como que no estaba registrado a efectos del IVA, que no presentaba declaraciones tributarias o que no publicaba sus cuentas anuales.

PPUH Stehcemp alega que siempre actuó de buena fe y que, por tanto, resulta contrario al principio de neutralidad del IVA privar a un sujeto pasivo de buena fe del derecho a deducción.

10 Por ejemplo, el Tribunal Supremo en su Sentencia de fecha 5 de mayo de 2014. Recurso número 2487/2011.

El órgano jurisdiccional plantea al TJUE dos cuestiones prejudiciales siendo la primera de ellas la que tiene más relevancia para el objeto de nuestro análisis y se refiere a la facultad de una autoridad nacional para limitar del derecho a la deducción a un sujeto pasivo que cuenta con una factura que fue emitida por una persona que no es el auténtico proveedor del bien y no es posible determinar la identidad del auténtico proveedor.

La respuesta del TJUE señala que la normativa comunitaria se opone a una normativa nacional que niega a un sujeto pasivo el derecho a deducir el impuesto en las circunstancias descritas salvo si se demuestra, con datos objetivos y sin exigir del sujeto pasivo verificaciones que no le incumben, que dicho sujeto pasivo sabía o debería haber sabido que esa entrega formaba parte de un fraude en el IVA.

La respuesta del TJUE está en línea con la dada en el Asunto Kittel, si bien, a lo largo de la argumentación del caso el Tribunal hace una serie de afirmaciones que resultan de especial interés a la hora de determinar qué responsabilidades y qué tipo de controles deben exigirse a un operador para que “no debiera haber sabido” que estaba participando en una trama de fraude.

A este respecto el TJUE señala lo siguiente¹¹:

“Si bien es cierto que ese sujeto pasivo puede verse obligado, cuando disponga de indicios que permitan sospechar la existencia de irregularidades o de un fraude, a informarse acerca de otro operador, del que tenga intención de adquirir bienes o servicios, con el fin de cerciorarse de su fiabilidad, la administración tributaria no puede sin embargo exigir de manera general a dicho sujeto pasivo que verifique que el emisor de la factura (...) cumplió con sus obligaciones en materia de declaración e ingreso del IVA, con el fin de cerciorarse de que no existen irregularidades ni fraude por parte de los operadores anteriores (...).”

La opinión del TJUE en este asunto supone un avance significativo si la comparamos con la opinión mantenida por el mismo Tribunal en los primeros asuntos de fraude sobre los que en su día se pronunció. En ellos se exigía a los sujetos pasivos controles sobre el resto de operadores de la cadena de suministro, sin especificar cuáles eran válidos, dejando a las administraciones de los distintos Estados miembros la última palabra sobre este asunto. En ese Asunto, el Tribunal señala de forma explícita que no se pueden exigir al sujeto pasivo verificaciones que no le incumben. Es decir, controles o verificaciones excesivas que, en todo caso, debieran corresponder a la administración de los tributos.

Esta Sentencia será bienvenida por los sujetos pasivos del impuesto que actúen de buena fe y, me temo, que no tanto por las autoridades fiscales de los países quienes hasta ahora se habían utilizado la famosa frase de “sabía o podía haber sabido” que les daba carta blanca para atribuir todo tipo de responsabilidades a los operadores internacionales que se habían visto engañados por sus proveedores y clientes fraudulentos. Este exceso de celo por parte de la Administración ha provocado situaciones de abuso de derecho que no se deben permitir. La última Sentencia del TJUE en materia de fraude marca de forma razonable el camino a seguir en el futuro.

11 Apartado 52 de la Sentencia.

4. Conclusión

El derecho a la deducción de las cuotas del IVA soportado por los sujetos pasivos del impuesto es uno de los elementos fundamentales del mismo puesto que garantiza el efecto neutral del IVA, que es su característica principal. Este derecho consigue un funcionamiento correcto y eficiente del IVA tal y como ha sido diseñado.

A lo largo de los años el TJUE se ha pronunciado sobre la importancia de este derecho y sobre la necesidad de preservarlo de limitaciones arbitrarias.

Se puede afirmar que el TJUE se ha pronunciado desde el principio de su existencia, en todo tipo de Sentencias sobre los asuntos más variados, a favor del ejercicio generalizado del derecho a la deducción de las cuotas del IVA soportado por los sujetos pasivos en el normal desarrollo de sus actividades económicas. En todas estas Sentencias existe una línea argumental común que se ha mantenido, con matices, a lo largo de los años y es la confirmación de que debe darse una situación claramente excepcional para poder limitar el ejercicio de dicho derecho.



Los mínimos personales y familiares del I.R.P.F., especialmente a raíz de la reforma de la Ley 26/2014

Marcos Iglesias Caridad

Doctor por la Universidad de Salamanca. Investigador del Programa de Formación del Profesorado Universitario del Ministerio de Educación, Cultura y Deporte, adscrito al Área de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Salamanca

Resumen

El presente trabajo trata sobre las dudas interpretativas, clásicas y nuevas, de los mínimos personales y familiares en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (I.R.P.F.). En especial, pivota sobre la reforma de los mínimos personales y familiares provocada por la Ley 26/2014, a raíz de la Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 19/2012, que introduce, entre otros aspectos, el criterio de la dependencia en el mínimo por descendientes. Todo ello lo hemos realizado teniendo presentes los principios de capacidad contributiva, del *favor familiae* e igualdad de género.

Abstract

This work is about the interpretation doubts, classics and news, of the minimun personal and family of the Income Tax. Especially, it is base on the reform of the minimun personal and family caused by Law 26/2014, motivated by the Sentence of the Constitutional Court 19/2012, introducing, among other things, the standard of dependence of the minimun descendants. All of that it is realized take into account the values of the taxpaying capacity, of the favor familiae and gender equity.

Palabras claves

Mínimos personales y familiares, I.R.P.F., capacidad contributiva, impuestos y familia, fiscalidad y género, reforma I.R.P.F de 2014.

Keywords

Minimun personal and family, Income Tax, taxpaying capacity, tax and family, taxation and gender, Income tax reform of 2014.

Sumario

1. Visión general de los mínimos desde una óptica de justicia
2. El mínimo del contribuyente
3. Los requisitos de la convivencia y de la dependencia económica en el mínimo por descendientes y su conexión con el tratamiento de los alimentos pagados a los hijos por decisión judicial de los Arts. 64 y 75 L.I.R.P.F., Tras la reforma de la L.I.R.P.F.de 2014
4. El mínimo por ascendientes
 - 4.1. El requisito de ser ascendiente del contribuyente
 - 4.2. El auxilio económico que se presupone del ascendiente respecto del descendiente-contribuyente. Su relación con el tratamiento en el Impuesto del pago de alimentos a los ascendientes
 - 4.3. El requisito de la convivencia en el mínimo por ascendientes: un criterio a complementar con el de dependencia económica
5. El mínimo por discapacidad del contribuyente y de los descendientes y ascendientes
 - 5.1. El mínimo por discapacidad del contribuyente
 - 5.2. El mínimo por discapacidad de los descendientes y ascendientes
6. Algunas reflexiones sobre las normas comunes para la aplicación de los mínimos personales y familiares
7. Notas finales

1. Visión general de los mínimos desde una óptica de justicia

Como se sabe, los mínimos personales y familiares en el I.R.P.F. son el instrumento fiscal por el cual el legislador busca la adecuación de tal impuesto a las circunstancias personales y familiares del sujeto pasivo-contribuyente. Por ellos se evidencia de forma más clara la naturaleza subjetiva del Impuesto, satisfaciendo así los mandatos intrínsecos del principio de capacidad contributiva en su dimensión subjetiva¹.

La diversidad de circunstancias personales y familiares en el I.R.P.F. es motivo de justa desigualdad, por lo que, ante paridad de rentas de dos contribuyentes y diferencia de aquéllas, sus cuotas tributarias debieran de ser también desiguales. Este ilustrativo aserto es el que ha habilitado a considerar que los mínimos personales y familiares en el I.R.P.F. no deben de ser un beneficio al servicio exclusivo de las capas socioeconómicas medias o bajas, sino que deben serlo para todo contribuyente, como bien lo ha considerado la mejor doctrina². No obstante, su concesión o denegación en función de criterios de renta, como opina el T.C. queda al albor del parecer discrecional

1 De hecho, como señaló SAINZ DE BUJANDA, F.: *Hacienda y Derecho, Estudios de Derecho Financiero III*, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1963, págs. 240 a 243, los mínimos tienen su plena operatividad dentro del gravamen sobre la renta personal, y no tanto en otros impuestos y especialmente en los impuestos reales. La doctrina, especialmente la más experta en la experiencia alemana, ha diferenciado el principio de capacidad económica en su dimensión objetiva del principio de capacidad económica en su dimensión subjetiva. Por la primera se restan de los rendimientos íntegros los gastos necesarios para la obtención de los mismos, lo que se ha venido en denominar el principio del neto objetivo. Así, por ejemplo, para los rendimientos del trabajo personal se incluyen como gasto deducible las cotizaciones a la Seguridad Social o a mutualidades generales obligatorias de los funcionarios o las cuotas pagadas a los sindicatos y colegios profesionales cuando la colegiación sea obligatoria (véase art. 19 L.I.R.P.F.). Por la segunda de las dimensiones del principio, la subjetiva, se pretende que el contribuyente tribute según sus circunstancias personales y familiares a través de los mínimos personales y familiares, según el mandato de subjetivación del sistema tributario que afecta sobre todo a la imposición personal, y más en concreto al impuesto estelar del sistema, el I.R.P.F. Sin embargo, respecto a la dimensión objetiva, no hay una postura tan nítida como sobre la objetiva, dado que el debate se divide entre quienes creen en el principio de neto subjetivo en el sentido de que las circunstancias familiares deben ser tenidas en cuenta para excluir determinada cantidad de rentas que se somete a gravamen, o aquellos otros que piensan que es mejor su articulación en la cuota, una vez aplicado el gravamen al neto objetivo, como tendremos ocasión de comentar. En todo caso, la distinción entre el principio de capacidad económica en su dimensión objetiva y subjetiva nace de la doctrina y jurisprudencia constitucional alemana. Como señala GARCÍA FRÍAS, Á.: "Balance de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional Alemán sobre el Impuesto sobre la Renta", en *Civitas-Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 121/2004, en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional Alemán el principio del neto objetivo surge como contraposición del subjetivo. Cfr. en este sentido también SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, V.M.: "El mínimo personal y familiar, la base liquidable y la tarifa en el nuevo I.R.P.F.", en *Revista de Ciencias Jurídicas*, núm. 6/2001-Universidad de las Palmas de Gran Canaria, págs. 289-290.

2 Entendemos que es también el parecer de LANG, manifestado entre otros trabajos en LANG, J.: "El cambio de orientación de la jurisprudencia constitucional por la Sentencia del Tribunal Constitucional Federal (BVerfG) de 3-11-1982 y la reforma de la tributación familiar", en *Hacienda Pública Española*, 1985, pág. 430, y es el parecer de TIPKE, como se advierte en HERRERA MOLINA, P. M.: *Capacidad económica y sistema fiscal. Análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán*, Marcial Pons, Madrid, 1998, pág. 293, para quien es razonable otorgar el mínimo exento a los ricos dado el concepto de renta disponible como objeto del I.R.P.F., lo que se complementa con la idea de que privar el mínimo de subsistencia a las personas con rentas más bajas sería inconstitucional. Semejante planteamiento también se lee en SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, V. M.: *El mínimo personal y familiar...*, cit., pág. 293. El hecho de que el mínimo personal y familiar deba ser aplicado a todos los contribuyentes con independencia de la capa socio-económica en la que se integren es consecuencia de la exigencia de generalidad que debe manifestarse en la aplicación de tales mínimos. La generalidad de los mínimos responde a dos premisas: una, que para todo contribuyente deben tenerse en cuenta sus circunstancias personales y familiares; y dos, que su aplicación no debe circunscribirse a determinados tipos de renta, sino a todos, ante un impuesto diseñado de forma dual, como es el actual I.R.P.F. Cfr. sobre la característica de la generalidad de los mínimos personales y familiares CENCERRADO MILLÁN, E.: *El mínimo exento en el Sistema Tributario Español*, Marcial Pons, Madrid, 1999, págs. 25-26 y 52-53, que explica esta característica en un doble sentido: "...de que todo ciudadano que no alcance determinado nivel de renta debe quedar exento de impuestos, como que todo ciudadano que sí supere la riqueza que representa el mínimo exento debe continuar, una vez pagado el impuesto, con la renta necesaria para satisfacer sus necesidades esenciales"; y ZÁRATE MARCO, A.: "Deducciones en la base versus deducciones en la cuota. El mínimo personal y familiar en el I.R.P.F.", en *Crónica Tributaria*, núm. 93/2000, pág. 98. Por su parte, GUERRA GUERRERA, M.: "La familia en el Impuesto sobre la renta de las personas físicas", en LASARTE ÁLVAREZ, J. (Ed.): *La familia ante el Derecho Tributario*, Comares, Granada, 2005, pág. 32, cree que los mínimos deben ser iguales sin oscilar decrecientemente en función de que crezca el volumen de rentas "pues las necesidades básicas de un rico son las mismas que las de un pobre".

del legislativo³, que podrá determinar el *an* y el *quantum* de los mismos, sujetos beneficiados, modo o lugar de aplicación, circunstancias a valorar, cuantías...⁴.

La capacidad contributiva del sujeto pasivo-contribuyente del Impuesto, en atención a sus circunstancias que le afectan o a su familia, no deja de ser un criterio de justa diferenciación que encierra en sí misma mandatos de justicia constitucional. El fundamento de los mínimos personales y familiares reside, sin más, en los mandatos del principio de capacidad contributiva del art. 31.1. C.E., aunque también hay voces que lo sitúan, además, en el art. 35.1 C.E.⁵ referido al deber y derecho de trabajar y a una remuneración suficiente para la satisfacción de las necesidades del trabajador y de su familia⁶.

Aunque los mínimos personales y familiares son un criterio de justa diferenciación, no pueden llegar a ser causa de invocación de la discriminación por indiferenciación, negada para nuestro ordenamiento jurídico por el T.C.⁷. Sin embargo, ante situaciones extremas, de ausencia o cifras irrisorias, quizás esta postura debiera flexibilizarse. Quizás no tanto (aunque también) ante planteamientos cuantitativos cuando los mínimos son insuficientes para cumplir el fin que constitucionalmente parecen tener encomendados, que no es otro que la satisfacción de las necesidades básicas y familiares del contribuyente, pues sobre ello el T.C. español ya ha opinado de forma negativa,

3 La S.T.C. 19/2012, de 15 de febrero, F.J. 4º a) *in fine* (R.T.C. 2012/19) considera que está constitucionalmente protegida la necesidad de un mínimo vital de subsistencia, es decir su existencia, pero no la forma de su aplicación, "...lo que supone igualmente válida la opción de condicionar la aplicación de ese mínimo hasta un determinado umbral de renta, igual de válida es la opción contraria, la de garantizar aquel mínimo vital de subsistencia libre de gravamen para todos los obligados al sostenimiento de los gastos públicos". Sin embargo, la estimación jurisprudencial de toda cobertura por mínimo vital es un planteamiento polémico. Sí parece que otros ordenamientos han ofrecido pasos que, aun aislados, son simbólicos. En este sentido, referido a la experiencia mejicana, cfr. ARCINIEGA FLORES, N.: "El mínimo exento y la capacidad contributiva", en HALLIVS PELAYO, M. L.- BÉJAR RIVERA, L.J.-GÓMEZ COTERO, J.J.- ALVARADO ESQUIVEL, M.J. (Coords): *Derecho Fiscal. Homenaje a Eusebio GONZÁLEZ GARCÍA*, Novum, Méjico, 2014, págs. 107 a 109.

4 LANG, J.: *El cambio de orientación...*, ob. cit., págs. 426 a 430, aunque considera que el mínimo vital o de supervivencia es una exigencia constitucional (se refiere a la Ley Fundamental de Bonn), plantea como problema jurídico la determinación de qué cantidad es la que la Constitución protege como mínimo vital exento; problema de difícil resolución a nivel de la jurisdicción constitucional. Ha sido más atrevido el Tribunal Constitucional alemán, que aun con una jurisprudencia a veces un tanto contradictoria, en materia de protección a la familia no ha constreñido su actividad simplemente a evitar su perjuicio, sino a favorecerla. Otros Tribunales Constitucionales, como el español, son más reacios a provocar esta protección desde la postura de la amplia discrecionalidad que el legislador tiene en el diseño del sistema tributario y muy especialmente en la fijación de importes y límites cuantitativos. En este sentido CENCERRADO MILLÁN, E.: *El mínimo exento en el Sistema Tributario Español*, cit., págs. 34 y 35, señala que "...el legislador goza de un amplio margen para la fijación de la cuantía eximida, que no debe confundirse con arbitrariedad o absoluta discrecionalidad, ya que, en nuestra opinión el establecimiento del mínimo exento se encuentra protegido por la Norma Fundamental. Mas no sólo su existencia simbólica, sino también su reconocimiento en una cuantía que se pueda calificar como razonable. Por consiguiente, no es verdad que el mínimo exento carezca de interés jurídico y no vincule de ningún modo al legislador". Por su parte, MOSCHETTI, F.: "Profili generali" en AMATUCCI, A. (Dir.): *Il Diritto Tributario e le sue fonti, I Tomo, Trattato di Diritto Tributario*, Volume Primo, C.E.D.A.M., 1994, págs. 257 a 259, aunque reconoce en la determinación del *quantum* por mínimo vital una amplia discrecionalidad del legislador, cree que el principio de capacidad contributiva no sólo es violado si no existe un mínimo vital especialmente en el principal impuesto como es el I.R.P.F., sino que también cuando de forma no opinable no se satisfaga por el importe concedido una "libre y digna" vida para el contribuyente y su familia.

5 Art. 35.1: "Todos los españoles tienen el deber de trabajar y el derecho al trabajo, a la libre elección de profesión u oficio, a la promoción a través del trabajo y a una remuneración suficiente para satisfacer sus necesidades y las de su familia, sin que en ningún caso pueda hacerse discriminación por razón de sexo".

6 Véase MARTÍNEZ LAGO, M. Á.: "Una interpretación constitucional de la funcionalidad de la capacidad económica como principio informador del Ordenamiento financiero", en *Civitas-Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 55/1987, pág. 427.

7 Véase por todas, la S.T.C. 19/1998, de 16 de febrero (R.T.C. 1998/19), F. J. 6º; S.T.C. 181/ 2000, de 29 de junio (R.T.C. 2000/181), F. J. 11º; y S.T.C. 156/2003, de 15 de septiembre (R.T.C. 2003/156), F. J. 3º. *Vid.* asimismo las S.T.C. 43/1982, 51/1985, y 151/1986, que sostienen que "la igualdad sólo puede operar dentro de la legalidad"

a diferencia de su homólogo alemán⁸. Sobre todo, nos referimos a planteamientos cualitativos que afectan a la vida normal de los ciudadanos y que pudieran llegar a suponer situaciones a estimar por constituir un gasto personal y familiar en una concreta sociedad. Esto no quiere decir que los actuales mínimos personales y familiares en el I.R.P.F. español sean demasiado restrictivos. Incluso, basta con observar el derecho comparado

La diversidad de circunstancias personales y familiares en el I.R.P.F. es motivo de justa desigualdad, por lo que, ante paridad de rentas de dos contribuyentes y diferencia de aquéllas, sus cuotas tributarias debieran de ser también desiguales

para así comprobar que nuestra regulación estima más relaciones familiares como cargas económicas que algunos países de nuestro entorno⁹. En todo caso, pensamos, en sintonía con la mejor doctrina tratadista de los mínimos personales y familiares, que éstos son límites del poder normativo y garantía al servicio del ciudadano¹⁰, sin perjuicio de la amplia discrecionalidad que tiene el legislador en su configuración y específicos detalles.

Problema acuciante es el de que los mínimos personales y familiares pasan años sin adaptarse a las necesidades reales de los individuos y sus familias, oscilantes con el contexto social e histórico¹¹. La actual técnica por la cual los mínimos personales y familiares no se someten a actualización periódica, salvo que medie voluntad explícita del legislador, no nos parece la más correcta desde el prisma de la justicia, aunque desde luego lo es para el interés recaudador de la Hacienda Pública y las campañas electorales. Va de suyo que la técnica más plausible sería la de provocar una actualización automática y periódica de importes según el devenir de la vida, tomando como referencia parámetros o índices que reflejen el trasiego del coste de las cosas. La elección del índice sobre el que pivote la actualización automática de importes y límites no es sencilla, como bien lo demuestran las discusiones que los hacendistas-economistas tienen al respecto, que no coinciden sobre cuál es el más fidedigno: bien el I.P.C.,

8 Es el caso de la Decisión de 10 de noviembre de 1998 (99, 246; 99, 268 y 99, 273), reseñada en GARCÍA FRÍAS, A.; OLAY DE PAZ, M.: "Jurisprudencia Constitucional Financiera", en *Civitas-Revista Española de Derecho Financiero-Separata*, núm. 108, octubre-diciembre 2000; y la Sentencia de 25 de septiembre de 1992, citada en CENCERRADO MILLÁN, E.: *El mínimo exento en el Sistema Tributario Español*, cit., págs. 59 y 60.

9 GUERRA REGUERA, M.: *La familia en el Impuesto...*, ob. cit., págs. 30 y 31, opina que el hecho de que la normativa del I.R.P.F. sólo entienda como potenciales dependientes a los descendientes y a los ascendientes no es restrictivo desde el punto de vista comparado, dado que, en la mayoría de los casos, se suele limitar las deducciones por familiares a cargo, a los hijos. Sin embargo, puntualiza que el hecho de que el derecho español trate de forma más benevolente ciertas situaciones familiares, no significa que la regulación española sea la correcta, aunque reconoce que el debate es difícil. A su entender, deberían permitirse las deducciones familiares para más supuestos que las relaciones entre los ascendientes y descendientes, otorgando una facultad discrecional a la Administración, aunque reconoce que podría ser campo del fraude, pero donde también se podrían estimar situaciones muy justas.

10 Así lo considera CENCERRADO MILLÁN, E.: *El mínimo exento en el Sistema Tributario Español*, cit., pág. 65, pues piensa que los mínimos son manifestación clara de la justicia tributaria.

11 Los mínimos personales y familiares deben englobar no sólo las necesidades de subsistencia del contribuyente, sino que deben asegurar la suficiencia económica y social de éste y de su familia. En este sentido, cfr. MOSCHETTI, F.: *Profili generali*, cit., 257. No obstante, para STUART MILL, J.: *Principios de Economía Política*, Traducción de Teodoro Ortiz, Fondo de Cultura Económica, México, 1943, págs. 796 y ss., piensa que no debe extenderse más allá de la cantidad de ingresos necesaria para atender a la vida y a la salud y a la inmunidad de penalidades corporales.

la renta media, la Encuesta de Presupuestos Familiares¹², el P.I.B. medio por habitante¹³, índices de pobreza, el S.M.I, el I.P.R.E.M... La falta de unanimidad doctrinal sobre el asunto refuerza la escasa voluntad política para su acometimiento.

Urge la actualización periódica y automática de importes¹⁴ ante el desfase que éstos sufren producto del aumento del coste de la vida¹⁵, el recorte del gasto público con motivo de la crisis económica que padecemos desde el año 2007, y una constante subida de tipos impositivos en lo que afecta a la imposición indirecta, esencialmente en el

12 Ésta fue la tenida en cuenta por la Comisión de Reforma del Sistema Tributario de 1998 que sustentó la reforma de la L.I.R.P.F. de tal año, y hoy es retomada por la Comisión de Expertos de 2014, aunque la discusión viene sobre qué presupuestos familiares se entienden como básicos. En este sentido MARÍN-BARNUEVO FABO, D.: *La protección del mínimo existencial en el ámbito del I.R.P.F.*, Colex, Madrid, 1996, págs. 64 y ss., señala que la utilización de estudios sobre el umbral de la pobreza, señalando detenidamente la Encuesta de Presupuestos Familiares o las remisiones al S.M.I., son de "poca utilidad". Considera, al contrario, en sintonía con algunos pronunciamientos del Tribunal Constitucional alemán, que es bueno para fijar la cantidad el volumen de ayudas sociales por subsistencia. Es decir, cree acertada la conexión entre los ingresos y los gastos del Estado, y así señala que si "...el Estado reconoce a través de una ayuda social de carácter no contributivo que es necesario disponer de una renta mínima para sobrevivir, es evidente que mediante dicha actuación está cuantificando ese mínimo existencial".

13 No es una medida acertada dado que el P.I.B. mide el crecimiento económico, con lo que la merma de éste reduce a su vez el mínimo y con ello el P.I.B., cuando las necesidades personales y familiares muy seguramente no hubieran variado considerablemente. Según nuestra postura la cantidad que se estime como mínimos no puede venir condicionada a un dato económico que no se conecta con las necesidades que un sujeto tiene en un entorno para garantizarse una vida mínimamente digna. Tampoco lo ve como acertado el Informe de la Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario Español de 2014, págs. 148-149, quienes piensan que, primero, "la renta neta por habitante es siempre inferior al P.I.B. por habitante, al no deducir el P.I.B. el consumo de capital fijo; segundo que, como ya se ha visto, suele medirse el límite de la pobreza relativa por el 40 o 50 por ciento de la renta mediana; tercero que, en una distribución de la renta, habitualmente el valor mediano suele ser apreciablemente inferior al valor medio de esa distribución; y cuarto y último, que en la fijación de esas cuantías habrían de tenerse muy en cuenta las posibilidades recaudatorias del I.R.P.F. y de los restantes impuestos, para no crear graves problemas a la estabilidad presupuestaria".

14 HERRERA MOLINA, P.M.: "Las circunstancias personales y familiares en el I.R.P.F. a la luz de la reforma tributaria", en *ECJ Leading Cases*, vol. 2º, post núm. 612, 13 de octubre de 2014, pág. 6; GUERRA REGUERA, M.: *La familia en el Impuesto...*, ob. cit., págs. 23 a 40; y SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, V.: *El mínimo personal y familiar...*, cit. pág. 298, entre otros, consideran que es necesaria la adopción de mecanismos de actualización de los mínimos. En efecto, la penúltima actualización de los mismos fue en el año 2008. La última en 2014 para entrar en vigor en 2015 que se está declarado en 2016. Aunque se refieren específicamente a los importes, creemos que sus reflexiones bien pueden extrapolarse a los límites de rentas para que el contribuyente pueda aplicarse los mínimos. La L.I.R.P.F. en su disposición final 6ª, habilita al legislador para que en la L.P.G.E. modifique la escala y los tipos del impuesto y las deducciones en la cuota y los límites cuantitativos y porcentajes fijos establecidos por esta Ley. Esta habilitación encuentra su sentido en el art. 134.7 C.E. que dispone: "La Ley de Presupuestos no puede crear tributos. Podrá modificarlos cuando una ley tributaria sustantiva así lo prevea". A nuestro juicio, lo más aconsejable es la adopción de mecanismos de actualización de importes y límites automáticos como se viene realizando en el ámbito de la cuantificación de las tasas, tomando como referencia la oscilación del coste de la vida un mes del año anterior. Sobre la actualización de los importes, que no tanto de los límites o criterios, nos parece interesante la reflexión a la que llegan RUIZ HUERTA, J.-MARTÍNEZ, R.- AYALA, L.: "Mínimo personal y tratamiento de la familia en el I.R.P.F.", en *VI Encuentro de Economía Pública*, Universidad de Oviedo, Febrero 1.999, págs. 1 a 84, en particular la pág. 80, donde se recomienda que la actualización de los mínimos no debe ser en función del I.P.C. sino más bien en función de los cambios en la renta media.

15 Aunque no sea el mejor criterio para la actualización de importes, el I.P.C., desde enero de 2007, fecha en la que entra en vigor la actual L.I.R.P.F. y enero de 2014, según datos proporcionados por el I.N.E. la variación del Índice General Nacional según el sistema de I.P.C., fue del 15,1 por ciento; y desde enero de 2009 (siendo la última actualización en 2008) hasta enero de 2014, fue del 9,5 por ciento.

I.V.A.¹⁶, con incidencia en las entregas de bienes y prestaciones de servicios imprescindibles o al menos convenientes para toda persona en el marco de un Estado de Bienestar y una sociedad tecnológicamente desarrollada.

Por eso, si bien hay estudios que ponen de manifiesto que las actuales cifras de los mínimos personales y familiares respecto de la Ley de 2006 no están tan desfasadas¹⁷, lo cierto es que olvidan todo un conjunto de hechos recientes, como recorte de prestaciones públicas, reducción de las prestaciones por dependencia, bajadas de salarios, congelación de pensiones, supresión de pagas extraordinarias al personal laboral y estatutario de las Administraciones Públicas (en fase de devolución) y un aumento de la imposición indirecta sobre las entregas de bienes y prestaciones de servicios, para nada considerables como voluptuosos. Situaciones que han provocado la elevación de los gastos personales y familiares dedicados a la atención de las necesidades de subsistencia y mínima socialización del contribuyente y de los miembros de la familia que de él dependen. La reforma del I.R.P.F. de 2014, con efectos de 2015, provocada por la Ley 26/2014, eleva los importes relativos a los mínimos, planteamiento que recibe nuestro aplauso, aunque llegue tarde y seguramente de forma insuficiente. No obstante, como algún autor también ha apuntado, el aumento de los mínimos y por consiguiente bajada de la carga fiscal a las familias por I.R.P.F. puede llegar a quedar bastante neutralizado por la nueva organización de la tarifa general, al haber pasado el número de tramos de 7 a cinco¹⁸.

16 Subió el I.V.A. por última vez en el año 2012, aunque la tendencia elevadora de los tipos en el I.V.A. no ha escampado. La misma Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario Español, Madrid, en su Informe de febrero de 2014, págs. 294 a 304, recomienda que sólo permanezcan como sujetas al tipo reducido del 10 por ciento las operaciones sitas en el art. 91. Uno, 7ª Ley del I.V.A., sobre entregas de edificios o partes de los mismos como vivienda, con inclusión de las plazas de garaje, las sitas en el art. 91, Dos. 2, 1º, sobre transporte de viajeros y sus equipajes, y las sitas en el art. 91, Dos. 2, 2º sobre servicios de hostelería, acampamento y balneario, restaurantes y, en general, el suministro de comidas y bebidas para consumir en el acto, incluso si se confeccionan por encargo del destinatario. Pero a mayores, consideran que las entregas de bienes y prestaciones de servicios que ahora están gravadas por el tipo superreducido deben, a medio plazo, sujetarse al tipo general. Reconocen que este último paso ocasionaría un efecto regresivo, esencialmente para las "décimas de renta más pobres", por lo que entienden que, máximo en el contexto de la actual situación económica, este escenario sería posible sólo si se adoptaran simultáneamente medidas compensatorias para las rentas más bajas. Como se advierte, la Comisión de Expertos salva a las denominadas prestaciones turísticas, sobre las cuales consideran que deben seguir gravándose al tipo reducido del 10 por ciento. Sin embargo, ésta no es la opinión compartida por la O.C.D.E., quien, en Informe de 29 de noviembre de 2012, recomienda a España que más servicios tributen al 21 por ciento, entre los que incluye a las prestaciones de transporte y prestaciones turísticas. Véase al respecto nuestros trabajos IGLESIAS CARIDAD, M.: "Patrimonio histórico y turismo: propuestas locales sobre patrocinio y mecenazgo fiscal en la frontera salmantina", en SALINAS DE FRÍAS, M. (Coord.): *Interpretar la Frontera, Jornadas de Patrimonio, Turismo y Desarrollo Local*, Ediciones Diputación de Salamanca, 2013; y *Tributos Locales*, núm. 115/2013, págs. 93-114, donde nos mantenemos críticos sobre un aumento de la fiscalidad sobre las prestaciones turísticas en España y en Portugal, dos países donde el turismo es uno de los ejes principales de desarrollo e impulso de dos economías con conocidas dificultades.

17 La propia Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario Español, Madrid, febrero de 2014, págs. 148 y 149, se muestra ambigua sobre la conveniencia de elevar, con carácter general, los actuales importes de los mínimos personales y familiares. Considera que los 5.151 euros anuales por el contribuyente y las cuantías comprendidas entre 1.836 euros por el primero de los hijos y 4.182 euros por el cuarto y siguientes —que fueron incrementadas con efectos de 1 de enero de 2015—, representaban en 2006 el 23,8 y 18,7 por ciento del P.I.B. monetario por habitante. Reconoce que el P.I.B. por habitante es superior a la renta neta por habitante pues, como se indica, no se deduce del P.I.B. el consumo de capital fijo, la pobreza relativa se mide por el 40 o 50 por ciento de la renta mediana, que el valor mediano en la distribución de la renta suele ser inferior al valor medio de la distribución, y que en la determinación de las cuantías debe tenerse en cuenta las posibilidades recaudatorias del I.R.P.F. y otros impuestos. Reconocen que el criterio de la mitad de la mediana es demasiado exigente, por lo que, si la situación económico-financiera del Estado mejorara, recomiendan la elevación de los importes de los mínimos. Proponen (propuesta núm. 22 c, pág. 150): "En el futuro debería procederse a la elevación de los mínimos personales y familiares con periodicidad no superior a cada cuatro ejercicios, de modo que en ningún caso resultasen inferiores, en su conjunto y para una familia de tamaño medio, a la mitad del consumo mediano puesto de manifiesto por la encuesta de presupuestos familiares".

18 CALVO VÉRGEZ, J.: "Los nuevos impuestos negativos aplicables en el I.R.P.F.", en *Revista Aranzadi Doctrina*, núm. 5/2015 parte comentario, B.I.B.2015/1322.

El tratamiento de los mínimos personales y familiares en la L.I.R.P.F. vigente (Ley 35/2016), cuya entrada en vigor se produjo el 1 de enero de 2007, difiere del contemplado en otras Leyes precedentes. A diferencia del planteamiento que recogía la L.I.R.P.F.-1998, ya no suponen una sustracción de ningún rendimiento o de la base imponible conformando la que se denominaba "renta disponible" o "renta discrecional"; términos éstos que en la nueva Ley desaparecen redefiniéndose así el objeto del Impuesto¹⁹.

Ahora, el mínimo personal y familiar es definido en el art. 56.1 L.I.R.P.F. como "la parte de la base liquidable que, por destinarse a satisfacer las necesidades básicas personales y familiares del contribuyente, no se somete a tributación por este Impuesto", y está integrado por el mínimo por el contribuyente, descendientes, ascendientes y discapacidad, regulados entre los arts. 57 a 60 de tal Ley y 53 de su Reglamento de desarrollo. El objeto del I.R.P.F. vuelve a ser, con carácter general²⁰, la renta total, arbitrándose los mínimos como desgravaciones que son tenidos en cuenta a la hora de conformar la cuota y no como reducciones en la base. Esta opción parece estar en sintonía con el parecer del Fondo Monetario Internacional, como así ha puesto de manifiesto el Informe de la Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario Español, de febrero de 2014, a pesar de que el tratamiento en la mayoría de los países de la Unión Europea sigue siendo el de sustracciones en la base y es éste el parecer, también, que defiende tal comisión²¹.

El efecto del mínimo personal y familiar de la L.I.R.P.F. actual no es el de una reducción en la base liquidable como los regulaba la L.I.R.P.F. 1998, sino que su acción se traslada a la formación de la cuota íntegra²². Con respecto de su regulación anterior se salvan las críticas doctrinales que denunciaban que proporcionaba un mayor beneficio a las rentas más altas entre dos contribuyentes con identidad de circunstancias personales y familiares; crítica común para todas las sustracciones o reducciones en la base pues como aclara el número 2 del apartado II de la Exposición de Motivos de la L.I.R.P.F. vigente, el beneficio del mínimo para el contribuyente guardaba una relación directamente proporcional con el nivel de rentas dado que actuaba sobre el tipo marginal de cada contribuyente.

19 El término "renta disponible" es el que utilizaba la L.I.R.P.F.-1998, siendo el otro, el de "renta discrecional", el término que utilizaba el Informe técnico sobre la que la Ley se sustentaba (Informe LAGARES). Véase la evolución del objeto del I.R.P.F. en la Ley de 1998 y 2006. Art. 2 L.I.R.P.F.-1998: "1. Constituye el objeto de este impuesto la renta del contribuyente, entendida como la totalidad de sus rendimientos, ganancias y pérdidas patrimoniales y las imputaciones de renta que se establezcan por ley, con independencia del lugar donde se hubiesen producido y cualquiera que sea la residencia del pagador. 2. El impuesto gravará la capacidad económica del contribuyente, entendida ésta como su renta disponible, que será el resultado de disminuir la renta en la cuantía del mínimo personal y familiar". Art. 2 L.I.R.P.F.-2006: "Constituye el objeto de este Impuesto la renta del contribuyente, entendida como la totalidad de sus rendimientos, ganancias y pérdidas patrimoniales y las imputaciones de renta que se establezcan por la ley, con independencia del lugar donde se hubiesen producido y cualquiera que sea la residencia del pagador". Sobre la modificación del objeto del I.R.P.F. véase el ilustrativo trabajo de CUBILES SÁNCHEZ-POBRE, P.: "La Reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", en *Quincena Fiscal*, núm. 5/2007, págs. 42-43; y FERNÁNDEZ ORTE, J.: "El principio de capacidad económica y el nuevo I.R.P.F.", en *Revista Técnica Tributaria*, núm. 80, enero-febrero, 2008, págs. 48 a 57.

20 Todavía subsisten algunos elementos residuales que se sustraen de la base como las prestaciones judicialmente impuestas en concepto de alimentos y pensiones compensatorias, como lo era ya en 1978.

21 La Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario Español, Madrid, febrero de 2014, Informe, págs. 147 y 148, elevó la Consulta al Fondo Monetario Internacional, quien recibió como contestación la señalada en el texto, a pesar de que el Comité es más proclive a que se articulen en la base y no en la cuota. A pesar de ello, por motivos recaudadores considera la conveniencia, de momento, de su tratamiento actual. En la Propuesta núm. 22 d (pág. 150) la Comisión considera que "Para no poner en riesgo ahora la capacidad recaudatoria del impuesto, los mínimos personales y familiares, revisados en sus actuales cuantías, deberían seguir descontándose de la cuota conforme al procedimiento establecido en la vigente ley del I.R.P.F., pasando a descontarse de los ingresos netos totales cuando la consolidación presupuestaria estuviese garantizada, para respetar de este modo el concepto de capacidad económica o capacidad de pago del contribuyente".

22 Para HERRERA MOLINA, P. M.: *Las circunstancias personales y familiares...*, ob. cit., pág. 8, en realidad se tratan de deducciones en la cuota enmascaradas de reducciones en la base.

A nuestro juicio, la posición actual de los mínimos personales y familiares es más acorde con el mandato de la justa redistribución de la riqueza y especialmente con el principio de equidad.

La posición de los mínimos personales y familiares, bien en la base o en la cuota, bien por cuantías fijas o variables, bien a través de la tarifa mediante un tipo cero para el primer tramo, bien ofrecido para contribuyentes con bajas o medias rentas excluyendo a las elevadas o para todo contribuyente..., ha sido y es un tema siempre erizado sobre el que hacendistas y tributaristas discuten con frecuencia²³.

Respecto al primero de los debates, es decir, si deben articularse en la base o en la formación de la cuota, la elección por uno u otro método parte de la libertad que el legislador tiene para sí, como se ha pronunciado el T.C. en Sentencia núm. 19/2012, de 15 de febrero, sin que la acusación de regresividad de un determinado aspecto del

23 Ya en 1988 GONZÁLEZ GARCÍA, E.: *Familia e Impuestos*, Promociones y Publicaciones Universitarias, PPU., 1988, págs. 37, 57 y 89-90, se mostraba favorable a la tendencia de los países cercanos sobre la instrumentalización de los mínimos personales y familiares a través de deducciones en la cuota frente a las practicadas en la base. Esta tendencia dio paso a un cambio de inercia a partir del cual se imponía su tratamiento como minoración en la base; inercia que subyacía a la reforma de la L.I.R.P.F. de 1998, como se puso de manifiesto en LAGARES, M. J.: *Informe de la Comisión para el estudio y propuestas de medidas para la reforma del I.R.R.F.*, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1998. Ilustrativos son los pareceres puestos de manifiesto en CARBAJO VASCO, D.: "La familia y la reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", en *Quincena Fiscal*, Aranzadi, núm.12/2003, pág. 15; ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J.: "Adecuación del Impuesto a las circunstancias personales y familiares", en CORDÓN EZQUERRO, T.-RODRÍGUEZ ONDARRA, J.A. (Dir.): *El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Pamplona, 2009, págs. 758 y 759; y en MELLADO BENAVENTE, F. M. (Coord.): *Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, C.I.S.S. Valencia, 2011, 1ª edición, págs. 851 a 854. Los primeros tildan de inequitativa la aplicabilidad de los mínimos personales y familiares sobre la base pues los contribuyentes con los mismos gastos personales y familiares tienen una diferente cuota tributaria según el nivel de rentas obtenidas, beneficiando a las más altas. El último de los autores también opina que "La nueva definición del mínimo personal y familiar y la forma en que su importe incide en el cálculo del Impuesto, supone en definitiva su consideración como un mínimo exento y provoca el efecto de trasladar la progresividad a la parte de renta que representa". Asimismo, GÓMEZ DE LA TORRE DEL ARCO, M.- LÓPEZ LÓPEZ, M. T.: "El I.R.P.F. en España: aspectos y evolución de la tributación familiar", en *Anuario Jurídico y Económico Escurialense*, XLVI (2013), pág. 387, opina que "con el sistema de la Ley 40/1978, el beneficio para el contribuyente era directamente proporcional a su nivel de renta (a mayor renta, mayor beneficio) ya que el mínimo personal y familiar operaba a través del tipo marginal de cada contribuyente. Implicaba, por tanto, aceptar que una misma necesidad, como pudiera ser la manutención de un hijo, tuviera una distinta consideración en el impuesto en función del nivel de renta de la familia". Pero las acusaciones de regresividad de las minoraciones en la base, aun siendo compartidas por el conjunto de la doctrina científica, no toda ésta la ve como desdén, cuando lo que se quiere es dar realización a la capacidad económica subjetiva de cada contribuyente con atención a sus circunstancias personales y familiares. Mismo parecer se encuentra en LÓPEZ CARBAJO, J. M.: "Situación actual y tendencias de futuro del I.R.P.F. en los países de la O.C.D.E. y de la U.E.: ¿Está el I.R.P.F. en una encrucijada?", en *Revista Principios*, núm. 3/2005, pág. 98. Por su parte, FALCÓN Y TELLÁ, R.: "El nuevo I.R.P.F. y la capacidad contributiva (I): mínimo personal y familiar e individualización de rentas", en *Quincena Fiscal*, núm. 1/1999, págs. 5 a 9, alaba la regulación de los mínimos personales y familiares como una reducción en la base frente a las acusaciones de regresividad que buena parte de la doctrina le lanzan; postura que también se sostiene en RAMALLO MASSANET, J.: "Hecho imponible y cuantificación de la prestación tributaria", en *Civitas-Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 20/1978; en CENCERRADO MILLÁN, E.: *El mínimo exento en el Sistema Tributario Español*, cit., pág. 162; y en ZÁRATE MARCO, A.: "Deducciones en la base versus deducciones en la cuota. El mínimo personal y familiar en el I.R.P.F.", en *Crónica Tributaria*, núm. 93/2000, págs. 89 a 107. Este último, aunque reconoce ciertos elementos de crítica sobre las deducciones en la base, sobre todo en lo referente a que mediante tal técnica el Impuesto se manifiesta como menos progresivo y redistribuye menos la renta, considera a esta técnica como la más apta para la realización de la equidad horizontal explicada por el autor en que quien tenga igual capacidad de pago debe soportar el mismo tipo efectivo en el I.R.P.F. En realidad, los autores más clásicos abogaban por esta opción, como es el caso de BENTHAM y J. S. MILL (STUART MILL, J.: *Principios de Economía Política*, ob. cit., pág. 797). En este mismo sentido también se posiciona SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, V.: *El mínimo personal y familiar...*, ob. cit., pág. 294-296, quien reflexiona sobre las diferentes alternativas técnicas sobre las que puede manifestarse el mínimo personal y familiar. Apuesta por las minoraciones en la base con amparo en el mismo fundamento del mínimo personal y familiar. Sobre su instrumentación a través de deducciones en la cuota dada la regresividad que generan las reducciones en la base indica que "Se trata de un hecho indudable pero que no justifica la no consideración del mínimo existencial en la base. Porque si la base debe reflejar la capacidad económica del contribuyente, ésta se ve minorada por los gastos de subsistencia que han de encontrar, por ello, reflejo en ella. El mismo argumento de regresividad podría aducirse entonces en relación con los gastos deducibles para la obtención de la renta neta y nadie reclama que no sean tenidos en cuenta en la base. Se trata de consecuencias necesarias derivadas de la progresividad de la tarifa pero que no pueden justificar la no consideración en la base de circunstancias que sirven para delimitar la capacidad económica".

tributo convierta al tributo mismo en regresivo, como ha reiterado constantemente en otros asuntos. Aunque el T.C. reconoce que las reducciones en la base tienen un efecto en cuota que va ligado al tipo de gravamen y éste al volumen de rentas, advierte que “debe señalarse a renglón seguido que, en la medida que la fórmula de moderación de la progresividad, no sólo se aplica de forma genérica a todos los contribuyentes del impuesto, sino que tiene un efecto mucho más potenciado en las bases menores que en las mayores, no puede concluirse que sea irracional y, por tanto, contraria a los principios constitucionales que necesariamente deben regir la articulación del impuesto”. Considera que los recurrentes cuestionan el trato desigual de situaciones diferentes, pretensión que no encuentra tutela constitucional pues no hay un derecho al trato igual ante supuestos desiguales (*vid.* F.J. 4º b).

Los argumentos que proporciona el Alto Tribunal serán más o menos convincentes dependiendo del interlocutor que los lea, ante la resta de juridicidad a la cuestión que el órgano hace. Reconduce su fundamentación al principio de igualdad y a la doctrina de la interdicción de la arbitrariedad. Y es que, si se acude al principio de igualdad con conexiones evidentes con el principio de capacidad contributiva, en el ámbito tributario debiera tenerse en cuenta la necesidad de la medida (juicio de necesidad²⁴) que obliga a analizar la posibilidad de otras alternativas menos lesivas para la consecución del mismo fin (para el caso la atención de las circunstancias personales y familiares del contribuyente).

En el instituto en el que estamos —los mínimos personales y familiares— para un sector importante de la doctrina hay alternativa más equitativa a las deducciones en la base, las deducciones en cuota. Pero lo cierto es que aun dando sin más como válido que la posición en la que sean aplicados importa²⁵, la legitimación en términos constitucionales de la opción de que los mínimos se presenten como deducciones en la cuota frente a otras soluciones aparentemente más equitativas, topa con que el contribuyente no tiene para sí un derecho a la perfección de la normativa tributaria. Incluso, aun aplicándose como en la actualidad operan en la formación de la

24 Sobre el juicio de necesidad véase FERNÁNDEZ ORTE, J.: *El principio de capacidad económica...*, ob. cit., págs. 40 y ss.

25 No importaría si fuera un impuesto gravado de forma proporcional con un único tipo para todas las rentas, pues el efecto sería el mismo antes o después de la aplicación del gravamen. En realidad, el T.C. admite que las deducciones en base tienen un cierto efecto regresivo sin que ello convierta al I.R.P.F. como tal. Sin embargo, sí tiene consecuencias en un I.R.P.F. configurado de forma progresiva. No las advierte SIMÓN ACOSTA, E.: “Mínimo existencial y capacidad de contribuir en el I.R.P.F.”, en *Actualidad Jurídica Aranzadi*, núm. 841/2012 parte Tribuna, B.I.B. 2012/881. Escribe: “En este punto, el T.C. yerra, al no haber entendido que, con una tarifa progresiva, toda deducción en la base imponible (y no sólo la deducción del mínimo vital) provoca un efecto en cuota mayor cuanto mayor es la base, pero eso no significa que toda deducción en base tenga un efecto regresivo. Todo lo contrario: sería regresivo un impuesto sobre la renta que no permitiese deducir en la base los gastos necesarios para obtener la renta. Lo esencial no es el efecto en cuota de la deducción en base, que es puro resultado matemático, sino la razón jurídica por la que una magnitud se deduce de la base. Cuando la magnitud afecta negativamente a la capacidad contributiva (como los gastos de obtención de renta), la deducción debe realizarse en la base imponible. Esto es exactamente lo que ocurre con las cargas familiares, que no se deducen para otorgar un privilegio a quien tiene hijos, sino para adaptar el impuesto a su capacidad contributiva porque es evidente que, entre dos personas con la misma renta, tienen menos capacidad contributiva quien, por obligación legal, debe alimentar más bocas. En contra de lo que afirma el T.C., la deducción de las cargas familiares en la base no tiene efecto regresivo y son una exigencia de igualdad y justicia tributarias”. Hemos tenido la oportunidad de conocer otros pareceres sobre el fallo de la Sentencia, como los sostenidos por HERRERA MOLINA, P.-MARÍN-BARNUEVO FABO, D. en sus ponencias “Las circunstancias personales y familiares en el I.R.P.F.” desarrolladas en la 3ª edición 2014 del Encuentro de Derecho Financiero y Tributario “La reforma del sistema tributario español”, desarrolladas en el I.E.F., los días 2 y 3 de octubre de 2014, donde manifestaban que debiera quedar clara la diferencia entre capacidad contributiva y progresividad. Aquella, manifestada en la base; ésta, a través de la tarifa. Además, consideraban que un buen argumento para la defensa de los mínimos en la base es el de la transparencia porque sólo así verdaderamente el contribuyente sabe qué cantidades se le reconocen en atención a sus circunstancias personales y familiares. Véase HERRERA MOLINA, P. M.: *Las circunstancias personales y familiares...*, ob. cit., págs. 9 y 10; y MARÍN-BARNUEVO FABO, D.: *La protección del mínimo existencial...*, ob. cit., págs. 82 y 83.

cuota, siempre habrá algún elemento, límite o planteamiento mejorable desde el punto de vista de la equidad, al ser ésta un parámetro graduable²⁶.

El legislador español desde 1978 ha optado por regular los mínimos personales y familiares de diferente forma. Básicamente desde la L.I.R.P.F.-1978 hasta la de 1998 se trataban como deducciones en la cuota íntegra, a la que le sucede la opción de la L.I.R.P.F.-1998 que los trataba como reducciones en la base (se gravaba por ello la renta disponible o discrecional y no la obtenida, redefiniendo así el objeto imponible del Impuesto y excluyendo a los mínimos del heterogéneo concepto de beneficio fiscal²⁷ y de la relación presupuestaria de gastos fiscales²⁸)²⁹. Los mínimos personales y familiares en la actual Ley, promulgada en 2006, tienen un efecto similar al de una deducción en la cuota al aplicarse en la formación de la cuota íntegra del Impuesto³⁰.

26 Véase CUBERO TRUYO, A. M.: *La simplificación del ordenamiento tributario (desde una perspectiva constitucional)*, Marcial Pons, Madrid, 1997, pág. 51 y 52, que trata sobre la inexistencia del derecho a la perfección desde la perspectiva de la simplificación tributaria. Atinado nos parece el comentario de CAÑAL, F.: *Las rentas familiares en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Instituto de Ciencias para la Familia, R.I.A.L.P., 1997, pág. 102-103, cuando advierte que no puede identificarse tributación ideal con tributación constitucional, no siendo admisible el juicio de constitucionalidad fundamentado en que sólo son normas constitucionales las normas tributarias ideales.

27 Sobre los conceptos de renta ganada, renta discrecional, renta disponible y renta no disponible, véase SOLER ROCH, M. T.: "La fiscalidad en Europa: algunos problemas comunes", en *Noticias de la Unión Europea*, núm. 208/2002, págs. 73 a 77, en particular las págs. 75 y 76. La integración del principio de capacidad económica dentro de la estructura del tributo, esencialmente del I.R.P.F., supone una rebaja en la cuota tributaria a pagar por el contribuyente. Se plantea así la duda de si toda minoración es beneficio fiscal o, si, por el contrario, sólo pueden considerarse como éstos, aquéllos que no respondan al intento de adecuar el impuesto a la capacidad económica del contribuyente. GARCÍA FRÍAS, Á.: *Balance de la jurisprudencia...*, ob. cit., estudia el significado del concepto "beneficios fiscales" en el sistema alemán, donde se advierte que sólo son considerados beneficios fiscales aquéllos que tengan fines extrafiscales, por lo que, trasladando este razonamiento germano a los mínimos, éstos no debieran ser considerados como tales. Ya antes de la reforma provocada por la L.I.R.P.F.-1998, VELARDE ARAMAYO, M. S.: *Beneficios...*, cit., págs. 77 a 85, en particular las págs. 84-85, consideraba que no debía "...atribuirse al mínimo imponible facultades de personalización, subjetivación o adecuación del impuesto a las circunstancias personales y familiares del sujeto. El mínimo responde a cuestiones inherentes al propio objeto gravado (una renta disminuida por los gastos necesarios para su propia subsistencia y la de su núcleo familiar inmediato), en tanto que las restantes figuras pretenden expresar la presencia del elemento subjetivo como integrante o estructurador del propio presupuesto (SÁINZ DE BUJANDA, JARACH, ARAUJO FALCAO). El primero es parte del elemento objetivo del hecho imponible (su aspecto cuantitativo), las otras minoraciones obedecen a la adecuación del impuesto a su elemento subjetivo". Pero a tenor de esta opinión, debe manifestarse la incongruencia de la que partía la L.I.R.P.F.-1998. Esta Ley en su art. 2 concretaba el objeto del Impuesto, considerando que éste gravaba la capacidad contributiva del contribuyente, traducida como renta disponible; es decir, la renta disminuida por los importes de los mínimos personales y familiares. Pero en el apartado I de su Exposición de Motivos se refería a los mínimos personales y familiares como los exentos de tributación. Hay, pues, una antítesis entre ambos planteamientos; o los mínimos formaban parte del objeto del Impuesto o eran una exención, reconociendo a mayores que si los entendemos como parte de la definición del objeto del Impuesto, tampoco son un supuesto de no sujeción.

28 Así, con carácter general los mínimos personales y familiares no se recogían en el presupuesto de gastos fiscales como relación de beneficios tributarios que afectan a los tributos del Estado que debe reflejarse en la L.P.G.E. por exigencia del art. 134.2 C.E. De hecho, no se incluyeron en tal relación, salvo en lo referente a los incentivos fiscales por material escolar y por descendientes menores de tres años, como pone de manifiesto CARBAJO VASCO, D.: *La familia...*, ob. cit., pág. 16. Resultado de la polémica puesta de manifiesto en la cita anterior, el legislador presupuestario consideró parte de los elementos del mínimo personal y familiar como estructurales al objeto gravado por el tributo y otra parte como beneficios fiscales, combinación que no tiene demasiada explicación lógica.

29 En esencia el tratamiento de los mínimos desde la L.I.R.P.F.-1998 hasta la L.I.R.P.F.-2006 se llevó a cabo a través de minoraciones en la base. Sobre el régimen inicial de la Ley de 1998 hubo ciertos cambios, fundamentalmente los ocasionados por la Ley 46/2002, de 18 de diciembre, por la que se reforma el I.R.P.F. El mínimo por descendientes se pasó a considerar como un gasto necesario para la obtención de determinados rendimientos (adquiriendo así la condición de gasto deducible a través del concepto del neto objetivo), aplicándose el resto de circunstancias (edad del contribuyentes o de los ascendientes, cuidado de hijos menores de 3 años, gastos de asistencia del contribuyente o sus ascendientes, discapacidad del contribuyentes, descendientes o ascendientes) como reducciones en la base imponible para así conformar la liquidable.

30 Para un análisis más extenso de la evolución de los mínimos personales y familiares en el I.R.P.F. véase AA.VV.: "Evolución del Sistema Fiscal Español: 1978-2010", en *DOC. I.E.F.*, núm. 13/2011, págs. 14 y 15; y GÓMEZ DE LA TORRE DEL ARCO, M.- LÓPEZ LÓPEZ, M. T.: "El I.R.P.F. en España: aspectos y evolución de la tributación familiar", en *Anuario Jurídico y Económico Escurialense*, XLVI (2013), págs. 379 a 389.

El vigente esquema de aplicación de los mínimos responde al siguiente íter, que no viene siendo alterado tras la importante reforma de la L.I.R.P.F. cuya entrada en vigor se ha producido en enero de 2015. La cuota íntegra estatal general y del ahorro (mismo esquema se sigue en la autonómica) del I.R.P.F. es el resultado de 4 etapas o fases:

1. Sujeción de la base liquidable general menos los alimentos pagados a los hijos por decisión judicial, si los hubiere, sometida a la escala general del art. 63 de la L.I.R.P.F.
2. Sujeción del importe satisfecho por decisión judicial a los hijos a la misma escala general.
3. Sujeción de los mínimos (incrementados en 1.980 euros si es pagador de alimentos a hijos por decisión judicial) a la escala general
- y 4. Sujeción de la base liquidable del ahorro por la escala del art. 66 L.I.R.P.F.

Con esto, la cuota íntegra estatal será el resultado de 1+2-3+4. A mayores, para los ejercicios 2012, 2013 y 2014 los contribuyentes han tenido también que liquidar el gravamen complementario a la cuota íntegra del Estado (véase la disposición adicional 35 L.I.R.P.F.). Este gravamen supuso de nuevo repetir la fórmula 1+2-3+4 pero con sujeción a la escala de la disposición adicional aludida.

Similar procedimiento es el que se determina para hallar la cuota íntegra general autonómica, teniendo presentes el alcance en las competencias normativas que la L.S.F.C.A.-2009 le confiere a las CC.AA. de régimen común en cuanto a los mínimos personales y familiares, es decir, ampliación o reducción de los importes con el límite del 10 por ciento³¹. Pese a esta atribución competencial, salvo la C.A. de Madrid, el resto se han limitado a aprobar los mismos importes que los indicados en la legislación estatal, prefiriendo la aprobación de deducciones en la cuota íntegra autonómica por su mayor efecto propagandístico-electoral³².

Pero lo cierto es que no pocas deducciones autonómicas abordan incluso las mismas circunstancias personales y familiares de los mínimos personales y familiares, lo que da lugar a una legislación caótica y difusa³³. Esto ha generado opiniones como la de VILLARÍN LAGOS que discute la constitucionalidad de las deducciones

31 Las CC.AA. de régimen común por mor del art. 46 1. a) L.S.F.C.A.-2009 tienen competencias normativas para establecer el importe del mínimo personal y familiar en el cálculo del gravamen autonómico. Es decir, su competencia sólo reside en la fijación de los importes. En todo caso este precepto establece como límite el 10 por ciento, al alza o a la baja. Seguidamente en el mismo artículo se indica (apartado 2 e), por si cupiera alguna duda, que dentro del alcance normativo de las CC.AA. no está la regulación de "los conceptos ni las situaciones personales y familiares comprendidos en cada uno de los mínimos a que se refieren los artículos 57, 58, 59 y 60..."

32 Ésta es, sin duda, una de las grandes novedades del sistema de financiación autonómica de la L.S.F.C.A.-2009, aunque su desarrollo concreto ha sido escaso. Las CC.AA. han preferido utilizar más la inventiva en las deducciones que el recurso a este instrumento. Desde luego que el ejercicio de esta competencia es menos electoralista que la aprobación de deducciones en la cuota, y es por eso por lo que sólo la C.A. de Madrid ha hecho uso de esta competencia normativa pues el resto han aprobado las mismas que la contenida en la legislación estatal.

33 Cfr. MARÍN-BARNUEVO FABO, D.: *La protección del mínimo existencial...*, ob. cit., pág. 89, en el sentido de que observa que las circunstancias familiares y otras se estiman en diferentes lugares dentro de la estructura del Impuesto, lo que ocasiona una cierta confusión.

autonómicas que tengan en cuenta los mismos criterios que los mínimos tratan³⁴. También esto es lo que nos habilita, de una parte, a proponer que el Estado limite considerablemente la capacidad de inventiva de las CC.AA, mediante la proporción de un listado cerrado de deducciones y no de límites genéricos como en la actualidad se hace³⁵, y de otra, a proponer la retirada de éste abanico del 20 por ciento (10 al alza o a la baja) pues puede

generar agravios comparativos injustos. La eliminación de beneficios fiscales se impone como una necesidad, fundamentalmente ante la duda de su ineficacia y desigualdad, como reitera en ocasiones la O.C.D.E.³⁶. Los mínimos personales y familiares son la concreción inmediata del principio de capacidad contributiva en su dimensión subjetiva, no pareciendo razonable que ante mismas circunstancias personales y familiares al contribuyente se le exija una carga tributaria desigual con amparo en ellas según la residencia³⁷.

Lo cierto es que no pocas deducciones autonómicas abordan incluso las mismas circunstancias personales y familiares de los mínimos personales y familiares, lo que da lugar a una legislación caótica y difusa

Las CC. AA. de régimen común —todas menos las tres provincias vascongadas y Navarra— no sólo tienen la vía que comentamos para alterar el importe efectivo de los mínimos a aplicar por el contribuyente. El art. 46.1 b) L.S.F.C.A.-2009 también les otorga competencias normativas sobre la escala aplicable a la base liquidable general,

34 Tesis sostenida por VILLARÍN LAGOS, M.: *La cesión de impuestos estatales a las comunidades autónomas*, Lex Nova, Valladolid, 2000, págs. 230-231, y que es compartida por GIL RODRÍGUEZ, I.: "La cesión del I.R.P.F.: alcance y contenido (III)", en LAGO MONTERO, J. M.; GIL RODRÍGUEZ, I.; GUERVÓS MAÍLLO, M. Á.; ALFONSO GALÁN, R.: *El sistema de financiación de las Comunidades Autónomas, Comentario a la Ley 22/2009, de 28 de diciembre tras el Estatuto catalán*, Dykinson, Madrid, 2010, págs. 338-339. Por su parte LAGO MONTERO, J. M.: *El Poder Tributario de las Comunidades Autónomas*, Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2000, pág. 174, habla de la falta de sentido de que las deducciones autonómicas por I.R.P.F. puedan abordar aspectos ya tratados en los mínimos personales y familiares. No obstante, esta referencia a la falta de sentido —que compartimos— no debe entenderse como tacha de inconstitucionalidad. Esta postura también es sostenida por PEÑA AMORÓS, M. M.: *Las competencias normativas de las Comunidades Autónomas en los tributos cedidos*, Universidad de Murcia, Servicio de Publicaciones, 2005, pág. 129. También es interesante el parecer de FERNÁNDEZ ORTE, J.: *Las deducciones...*, ob. cit., págs. 105-106, que favorable a las deducciones en la cuota, aclara la incoherencia que supone la existencia de deducciones por circunstancias familiares y personales con idénticas circunstancias a las tenidas en cuenta en los mínimos personales y familiares. A mayores, interesante de nuevo es el parecer de LAGO MONTERO, J. M.: *El Poder Tributario...*, cit., pág. 173, "En cuanto a las deducciones de la cuota, el tema ha quedado francamente "descolocado" habida cuenta de la reforma del I.R.P.F. por Ley 40/ 1998, de 9 de diciembre, que altera, por supresión, el cuadro de las que han venido rigiendo en los últimos años, y a las que se refería la reforma del sistema de financiación autonómica de 1996". Misma postura la encontramos en GIL RODRÍGUEZ, I.: "La cesión del impuesto español sobre la renta a las regiones: atribución de competencias normativas", en CRUZ DE QUIÑONES, L. (Dir.): *Lecciones de Derecho Tributario inspiradas en un maestro*, Tomo II, Instituto Colombiano de Derecho Tributario (I.C.D.T.), Colombia, 2010, pág. 1302. Estas posturas se sustentan en que tanto el Estado como las CC.AA. tratan de incentivar por separado determinados comportamientos, lo que en ocasiones provoca su confusión.

35 Como ya hemos apuntado en otro lugar, las CC.AA. de régimen común, a tenor del art. 46.1 c) L.S.F.C.A.-2009, tienen capacidad normativa para aprobar deducciones en la cuota íntegra autonómica por 1. "Circunstancias personales y familiares, por inversiones no empresariales y por aplicación de renta, siempre que no supongan, directa o indirectamente, una minoración del gravamen efectivo de alguna o algunas categorías de renta"; y 2. "Subvenciones y ayudas públicas no exentas que se perciban de la comunidad Autónoma, con excepción de las que afecten al desarrollo de actividades económicas o a las rentas que se integren en la base del ahorro".

36 Véase sobre las sugerencias de la O.C.D.E. para reducir beneficios fiscales, el trabajo de LÓPEZ CARBAJO, J. M.: "Situación actual y tendencias de futuro del I.R.P.F. en los países de la O.C.D.E. y de la U.E.: ¿Está el I.R.P.F. en una encrucijada?", en *Revista Principios*, núm. 3/2005, págs. 99 y 100, donde se reconoce asimismo la dificultad política para ello.

37 Tajante al respecto se muestra GIL RODRÍGUEZ, I.: *La cesión del I.R.P.F.: alcance y contenido (III)*, ob. cit., págs. 341-342, que opina que los mínimos personales y familiares son un aspecto esencial del Impuesto, calificando la cesión de competencias en los mínimos de "frivolidad" pues ni el 10 por ciento ni nada debe ser asumido por las CC.AA. A juicio de la autora, el alcance de las competencias normativas en el I.R.P.F. por las CC.AA. sólo debiera circunscribirse a la tarifa.

con el único límite de que ésta sea progresiva. Con esto, las CC.AA. podrán ampliar, reducir y distribuir los diferentes tramos de renta a su antojo, sin apenas límites objetivos como sí los hubo en otro momento, de forma más satisfactoria³⁸. Eso sí, debe tenerse presente el término de la no confiscatoriedad, que aunque la L.S.F.C.A. de 2009 no lo dice —quizás porque para algunos es una tautología³⁹—, no está de más recordarlo y así, la concreción de la competencia de las CC.AA. de régimen común sobre la tarifa desde este principio, obliga a ponerla en armonía con la que regula el Estado⁴⁰.

En definitiva, demasiada libertad competencial del legislador autonómico que puede afectar a los mínimos personales y familiares de forma directa o indirecta, siendo éstos, como hemos dicho, elemento esencial del I.R.P.F. como consecuencia de que, en el sistema vigente, los mínimos personales y familiares son tenidos en cuenta a la hora de la conformación de la cuota a través de su previo sometimiento a la escala general que grava la renta general. La modificación por las CC.AA. de ésta para el tramo autonómico puede llegar a tener algún tipo de consecuencia sobre el importe efectivo a minorar en concepto de mínimos⁴¹. El ejercicio de estas competencias por las CC.AA. afectará mayormente a quienes más circunstancias personales y familiares tengan: familias numerosas, con ascendientes a cargo y personas en situación de discapacidad.

Según el art. 56. 2 L.I.R.P.F., superando el importe en concepto de base liquidable general (base imponible general menos reducciones en la misma) al importe en concepto de mínimos personales y familiares (adición de los mínimos por contribuyente, descendiente, ascendiente y discapacidad), éste último formará parte de la base liquidable general. Por el contrario, si fuera superior el importe por mínimos que el de la base liquidable general, aquél formará parte de ésta por cantidad equivalente, mientras que el exceso se restará de la base liquidable del ahorro. Si no hubiera base liquidable general, todo lo cuantificado en concepto de mínimos formará parte de la base liquidable del ahorro, sin posibilidad de convertirla en negativa. Se quiere así que la aplicabilidad de los mínimos personales y familiares no discriminen en función del tipo de renta ante un I.R.P.F., como el español, configurado de forma dual por imposición de la moda nórdica⁴² y la globalización fiscal. Dualidad del I.R.P.F. que la L.I.R.P.F. 1998 (bajo un Gobierno del Partido Popular) ya apuntó y que después continuó e incluso exacerbó la L.I.R.P.F.-2006 (bajo

38 Las CC.AA. desde la L.C.T.- 1996 han ido ganando terreno competencial, tanto en el objeto de lo que pueden entrar a regular como en los límites, lo que es un cúmulo de despropósitos políticos que merecen la pena ser denunciados. Sobre la posibilidad de regular la tarifa o escala, la L.C.T.-1996 atribuía competencias normativas a las CC.AA. pero lo condicionaba a que la cuota que surgiera de afrontar la tarifa autonómica a la entonces base liquidable regular no podía variar al alza o a la baja en un 20 por ciento a la tarifa complementaria del Estado. La L.C.T.-2001 suprimió este límite y así, las CC.AA. pasaron a tener competencias normativas sobre la tarifa o escala general autonómica siempre que respetaran los mismos tramos que la tarifa del Estado. Estos límites específicos desaparecieron ilógicamente en la actual L.S.F.C.A.-2009, pues, aunque no es negativo que las CC.AA. entren a regular la escala general, lo cierto es que su ejercicio competencial debiera estar limitado.

39 Según la segunda acepción proporcionada por la R.A.E. por tautología debe entenderse la "repetición inútil y viciosa". MARTÍN QUERALT, J.; LOZANO SERRANO, C.; TEJERIZO LÓPEZ, J. M.; CASADO OLLERO, G.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 21ª ed., Tecnos, Madrid, 2010, pág. 110, consideran que la referencia constitucional en el art. 31.1. C.E. a la no confiscatoriedad del sistema tributario es una referencia tautológica pues en la opinión de estos autores la confiscación se sitúa "extramuros del ordenamiento tributario".

40 No está de más recordar, que a las CC.AA. le son aplicables los principios derivados de la justicia constitucional tributaria. Así lo recuerda LAGO MONTERO, J. M.: *El Poder Tributario...*, cit., pág. 45: "La acción conjunta de todos los tributos estatales, autonómicos y locales no ha de producir descapitalización ni gravar por debajo del mínimo vital de subsistencia".

41 Esta idea ya la apreció para la L.C.T.-1996, RAMOS PRIETO, J.: "El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como tributo parcialmente cedido a las Comunidades Autónomas", en *Palau* 14, núm. 28, enero-abril 1997, cit., pág. 99, que con sus matices puede ser trasladada al actual marco de la L.S.F.C.A.-2009 y L.I.R.P.F.-2006.

42 Hablamos de Dinamarca, Finlandia, Noruega y Suecia.

un Gobierno del Partido Socialista) mediante la división entre renta general y rentas del ahorro⁴³. Efectivamente, la característica de la generalidad exige que, para todo contribuyente del Impuesto —con independencia de cuál sea el origen mayoritario de sus rentas—, se tenga en cuenta sus circunstancias personales y familiares; características que la actual Ley cumple. Pese a esto, no faltan voces autorizadas que discuten la imposibilidad de rebasar la cifra del cero, o al menos que no se admita la compensación con ejercicios positivos de años venideros⁴⁴.

El actual régimen fiscal de los mínimos beneficia más a quienes más circunstancias personales y familiares tengan a valorar, pues, incrementándose el importe total del mínimo, podrá pasarse de tramo en la escala, donde aumenta por consiguiente el tipo marginal que le es de aplicación, y por ello también el importe a minorar. No obstante, tanto para la base liquidable general como para los mínimos a valorar en la abrumadora generalidad de los contribuyentes cuyo grueso de rentas derivan del trabajo personal y de la actividad económica como persona física, le es difícil rebasar el límite del primer tramo de la escala general estatal (17.707,20 euros hasta el ejercicio 2014, 12.450,00 euros desde el ejercicio 2015) y de las escalas generales autonómicas que acostumbran a copiar la escala que aprueba el Estado.

El tratamiento del mínimo personal y familiar tras la reforma de la L.I.R.P.F. por la Ley núm. 26/2014, de 27 de noviembre, no cambia en los que afectan a la forma en que son aplicados en la estructura del impuesto. No hay ningún cambio sustancial ni sustancioso que afecte a la estructura del I.R.P.F. ni particularmente a la aplicabilidad de los mínimos. Sí hay variación en algunos aspectos cuantitativos, aunque no demasiados ni de forma reseñable, y en algunos cualitativos, como acontece con el mínimo por descendientes, que de inmediato tratamos.

2. El mínimo del contribuyente

La cuantificación del mínimo personal y familiar depende de la adición de las cantidades correspondientes en concepto de mínimo del contribuyente, mínimo por descendientes, ascendientes y discapacidad. Por otra parte, importante es advertir que la Ley 26/2014, de reforma del I.R.P.F. provoca plausiblemente el aumento de los importes a partir del 1 de enero de 2015, aunque no lo hace en igual porcentaje, lo cual no le encontramos *a priori* una explicación razonable.

Con la actual Ley, el mínimo del contribuyente es, con carácter general, de 5.550 euros. Como se sabe, este importe es único aunque a los contribuyentes la Ley le permita formar una unidad familiar y opten por la declaración

43 Sobre la diferencia entre el I.R.P.F. sintético (todas las rentas se gravan de forma similar), analítico (cada renta tiene un tratamiento fiscal diferente) o dual (se establece una desagregación de las rentas en dos bloques, fundamentalmente entre rentas del trabajo —gravadas con una tarifa o escala marcadamente progresiva— y rentas de capital —gravadas con tipos proporcionales o escalas menos progresivas—), cfr. LÓPEZ CARBAJO, J. M.: *Situación actual y tendencias de futuro del I.R.P.F.*..., cit., págs. 102 y ss.; y PICOS SÁNCHEZ, F.: "Quince años de modelo dual de I.R.P.F.: experiencias y efectos", en *DOC.-I.E.F.*, núm. 12/2003. Este sistema dual ha tenido la bendición como constitucional por la S.T.C. núm. 19/2012, comentada para el caso por FERNÁNDEZ JUNQUERA, M.: "Principio de igualdad tributaria en el I.R.P.F. y tutela judicial efectiva", en *Nueva Fiscalidad*, núm. 6, noviembre-diciembre 2013, págs. 12 a 23, que aun reconociendo que la división o dualización de rentas en el I.R.P.F. es una afectación del principio de igualdad, que provoca una menor redistribución de renta, con ella se quiere combatir la huida de capitales y la búsqueda de un sistema tributario competitivo como consecuencia de la globalización.

44 Es la crítica interesante puesta de manifiesto por GUERRA REGUERA, M.: *La familia en el Impuesto...*, ob. cit., pág. 36, quien cree que debiera admitirse la compensación de las cantidades negativas durante los cuatro años siguientes. Adoptar este planteamiento para los mínimos personales sería una especie de Impuesto negativo diferido.

conjunta⁴⁵. También suben los complementos por edad del contribuyente. Así, si éste tiene una edad superior a 65 años, aumentará su mínimo en 1.150 euros, mientras que, si rebasa la de 75 años, el mínimo aumentará adicionalmente en 1.400 euros⁴⁶. A diferencia del mínimo por el contribuyente básico (el de los 5.550 euros), estos dos complementos por edad sí pueden aplicarse por cada miembro de la unidad familiar que los cumpla, cuando tributen conjuntamente.

El aumento cuantitativo provocado por la reforma del I.R.P.F. cuya entrada en vigor fue el 1 de enero de 2015 es reseñable, sin embargo, no es uniforme, lo que evidencia que ha habido cierta arbitrariedad en la decisión del *quantum* aumentado. El mínimo por contribuyente básico aumenta un 7,75 por ciento (previamente era de 5.152 euros), si es mayor de 65 años un 25,27 por ciento (previamente era de 918 euros), y si es mayor a 75 años un 24,78 por ciento (previamente era de 1.122 euros). Debieran buscarse índices en los que fundamentar la subida, que entendemos que convendría que fueran para todos los importes homogéneos.

Como decimos, el mínimo por el contribuyente básico (no los complementos por edad) es único tanto para tributación individual como conjunta, no viéndose aumentado o multiplicado en función del número de contribuyentes que forman parte de la unidad familiar. No es desde luego una limitación plausible desde el punto de vista del principio de capacidad contributiva que no debiera entender de la forma de declaración sino de estrictos postulados de justicia tributaria. Quizás fuera conveniente que éste se ampliara cuando un matrimonio declara conjuntamente, especialmente si ambos trabajan para estimar favorablemente a los matrimonios donde sus dos miembros trabajan, y así indirectamente reconocer el fenómeno de la incorporación de la mujer al mercado de trabajo.

Asimismo, se trata de una cantidad única e invariable que no se minorará mediante la técnica del prorrateo si el periodo impositivo del contribuyente fuera menos del año natural por causa del fallecimiento del contribuyente⁴⁷.

3. Los requisitos de la convivencia y de la dependencia económica en el mínimo por descendientes y su conexión con el tratamiento de los alimentos pagados a los hijos por decisión judicial de los Arts. 64 y 75 L.I.R.P.F., tras la reforma de la L.I.R.P.F. de 2014

Como indica el art. 58 L.I.R.P.F., el mínimo por descendientes será aplicado al contribuyente por cada uno de ellos menores de veinticinco años o con discapacidad cualquiera que sea su edad, siempre que conviva con el contribuyente y no tenga rentas anuales excluidas las exentas, superiores a 8.000 euros.

Por “descendientes” debe entenderse una interpretación estricta del término, de tal forma que sólo se podrá practicar el beneficio por los parientes en línea descendiente de forma directa, es decir, hijos, nietos o bisnietos, mas en ningún caso puede manejarse un concepto amplio como los descendientes en línea colateral (descendientes

45 Cfr. art. 84.2 L.I.R.P.F.

46 Como advierte ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J.: *Adecuación del Impuesto...*, ob. cit., pág. 760, por si hubiera algún pícaro contribuyente, que el aumento por edad es único si se rebasa, no por cada año que se rebasa.

47 Vid. ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J.: *Adecuación del Impuesto...*, ob. cit., págs. 759 a 763. Como señala el autor, el mínimo por descendientes no ha causado una excesiva conflictividad dado que los requisitos de aplicabilidad son bastante sencillos.

de hermanos) y descendientes por afinidad (hijos del cónyuge)⁴⁸. Se establece como límite de edad máximo, el de los 25 años (no cumplidos), salvo discapacidad del descendiente, no exigiéndose a mayores —de forma muy plausible— que el descendiente se encuentre en estado civil de soltero, como sí lo requiriera la normativa anterior a la L.I.R.P.F.-2006.

La edad máxima y el tipo de descendientes que dan lugar al nacimiento del derecho al mínimo, son requisitos que suscitan dos cuestiones relevantes. La primera, la incoherencia de esta edad para posibilitar la aplicación del mínimo por descendientes, que no coincide exactamente con los descendientes que pueden integrar una unidad familiar a efectos de declaración conjunta (18 años). También en aquel caso se posibilita la aplicación del mínimo por todo descendiente (hijos, nietos...) y por los tutelados y acogidos, menores de 25 años, o mayores de esta edad con discapacidad; mientras que, para la conformación de una unidad familiar a efectos de declaración, sólo es permitida con los hijos, mas no con los tutelados y acogidos.

Quizás los límites de edad para ambos supuestos debieran unificarse y elevarse, dada la realidad española en la cual los hijos cada vez salen más tarde del hogar paternal o, incluso, convendría eliminarse para que se permita la aplicabilidad de los mínimos por descendientes siempre que exista dependencia económica del descendiente, tutelado o acogido sobre el contribuyente, pues en definitiva es esta realidad la que se debiera proteger desde el principio de capacidad contributiva⁴⁹. La edad del menor quizás puede tener algún tipo de trascendencia sustancial en la estimación de la dependencia económica y reconocimiento de la pérdida de capacidad económica del contribuyente, pero no debieran excluirse otros tantos factores que también provocan esta pérdida al margen de aquélla⁵⁰.

Sin perjuicio de que consideremos que puede entenderse como lógico el establecimiento de un límite de renta del menor para poder aplicarse su padre, tutor o acogedor el mínimo, no comprendemos por qué la reforma de la L.I.R.P.F. de 2014 no lo ha aumentado como sí ha hecho con los importes. Era y sigue siendo de 8.000 euros, excluyendo las rentas exentas. Hubiera sido un buen momento para actualizar también tal límite.

En todo caso, tras la reforma de la L.I.R.P.F. de 2014, el mínimo por el primer descendiente es de 2.400 euros, por el segundo descendiente se conceden 2.700 euros, por el tercer descendiente, 4.000 euros anuales, y 4.500 euros

48 Véase para más detalle ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J.: *Adecuación del Impuesto...*, cit., pág. 764-765, aunque reconoce que secundar el concepto amplio de descendiente sería más acorde con los fines que se persiguen con los mínimos.

49 Interesa tener presente la valoración que se hace por LACRUZ BERDEJO, J.L.-SANCHO REBULLIDA, F.A.-LUNA SERRANO, A.-DELGADO ECHEVERRÍA, J.-RIVERO HERNÁNDEZ, F.-RAMS ALBESA, J.: *Elementos de Derecho Civil IV, Familia*, 2ª ed., Dykinson, Madrid, 2005, pág. 448, de los alimentos que el tutor presta al tutelado. Aunque no son propiamente los regulados en los arts. 142 y ss. C.C., su contenido y orientación pueden ser llevados a cabo según estos, de forma subsidiaria a la decisión del juez o lo determinado por los padres en testamento, entre otros.

50 GUERRA REGUERA, M.: *La familia en el Impuesto...*, ob. cit., págs. 36-37, cree que debiera elevarse el límite de edad de 25 a 30 años. Más allá van SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, V. M.: *El mínimo personal y familiar...*, ob. cit., pág. 304; y ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J.: *Adecuación del Impuesto...*, cit., págs. 769-770, que consideran que no debiera estimarse ninguna edad pues ésta no siempre guarda relación con las cargas que supone para el contribuyente el mantenimiento del descendiente.

Es criterio general que se aplique el mínimo por descendientes el contribuyente que tiene para sí asignada la guarda y custodia, mas no quien verdaderamente la ostente ante alteraciones fácticas de lo determinado judicialmente, aunque hay alguna sentencia que ha estimado como correcta la aplicabilidad del mínimo por descendientes a quien convivía con éstos pero no la tenía atribuida por convenio regulador

por el cuarto y siguientes. Son cifras todas ellas que se han visto actualizadas al alza⁵¹. Cuando el descendiente sea menor de tres años, los mínimos anteriores se aumentarán en 2.800 euros⁵².

Si mediara adopción o acogimiento, tanto preadoptivo como permanente, dicho aumento se producirá con independencia de la edad, en el período en el que se inscriba en el Registro Civil y en los dos siguientes. Si la inscripción no fuere necesaria, el aumento se producirá en el período impositivo en el que se produzca la resolución judicial o administrativa correspondiente y en los dos ejercicios consecutivos.

Los aspectos cualitativos del mínimo por descendiente son por todos conocidos como

polémicos, especialmente cuando los contribuyentes como ascendientes de los menores que generan el derecho a su aplicación no conviven entre sí. Si conviven entre sí y estos con los descendientes (con asimilación a la situación de convivencia cuando el menor de 25 años se encuentre, por ejemplo, realizando estudios en otra localidad distinta al domicilio familiar) no es una situación que genere un especial debate ni litigiosidad familiar.

Por su contra, si ambos ascendientes contribuyentes, fundamentalmente padres que no conviven entre sí pero que lo hacen con el menor —véase porque tienen atribuida la custodia compartida tras un proceso de separación judicial, nulidad o divorcio— se podrán repartir el importe del mínimo por descendiente a la mitad, aunque hay toda una doctrina administrativa contradictoria al respecto, especialmente por la conexión del mínimo por descendientes con la posibilidad de declarar conjuntamente, que pasamos a ver.

Es criterio general que se aplique el mínimo por descendientes el contribuyente que tiene para sí asignada la guarda y custodia, mas no quien verdaderamente la ostente ante alteraciones fácticas de lo determinado judicialmente, aunque hay alguna sentencia que ha estimado como correcta la aplicabilidad del mínimo por descendientes a quien convivía con éstos pero no la tenía atribuida por convenio regulador⁵³. Sin embargo, esto ha sido criticado

51 Antes del ejercicio 2015 por el primer descendiente se ofrecían 1.836 euros actuales. Por el segundo descendiente se concedían 2.400 euros. Por el tercer descendiente, 3.672 euros, y 4.182 euros por el cuarto y siguientes descendientes. *A priori*, los importes aumentan, y entendemos que con carácter general beneficia a todos los contribuyentes. Sin embargo, el hecho de bajar los tipos marginales de la escala, sobre todo el inferior y la reorganización de los límites cuantitativos de los tramos, ocasiona que los contribuyentes, especialmente para los que más circunstancias personales y familiares tengan a valorar, el efecto de la subida de importes por mínimos será relativo. Recuérdese que los mínimos se someten a la tarifa, por lo tanto, alivian su carga tributaria si el tipo que se les aplica es más elevado, que generalmente suele ser el del primer tramo. Dejando al margen situaciones transitorias de la escala estatal, el tipo del primer tramo queda en 9,5 por ciento hasta 12.450 euros de base, cuando antes de 1 de enero de 2015, era hasta 17.707,20 euros del 12 por ciento.

52 2.244 euros era la cantidad previa a 31 de diciembre de 2014.

53 Cfr. S.T.S.J. de Cataluña, núm. 400/2012, de 13 de abril (J.T. 2012/674), que se hace eco para resolver la cuestión el fallo del T.C. en Sentencia núm. 19/2012, de 15 de febrero, sobre la inconstitucionalidad del requisito de la convivencia.

por algún autor⁵⁴ en el sentido de que este criterio posibilita que quien verdaderamente no incurra en gastos se lo pueda aplicar. Es cierto el planteamiento, pero no lo es menos que los padres tras un proceso de crisis matrimonial tienen la obligación legal de comunicar al juez las variaciones que afectan a los hijos, por lo que en cierta medida la exclusión de la aplicabilidad del mínimo por descendientes de los que efectivamente conviven con los hijos pero no tienen para sí su guarda y custodia, en nuestra opinión, se viene justificando en el incumplimiento de los deberes legales de comunicación de los cambios de convivencia que ordena la Ley civil.

Para quienes pueden conformar una modalidad biparental o matrimonial según las reglas de la tributación conjunta⁵⁵, la situación es fácil, pues el requisito de la convivencia conjunta entre los cónyuges es una obligación y presunción de los artículos 68 y 69 C.C. y, en cierta medida, se sobreentiende que los hijos menores de 25 años siguen teniendo algún vínculo de convivencia o de dependencia con sus padres, salvo situaciones como la de estudio, irrelevantes para considerar como incumplido el requisito⁵⁶. Cuando los padres convivientes entre sí declaran conjuntamente, podrán aplicarse un mínimo por descendientes sin necesidad de prorrateo alguno. Si decidieran tributar de forma individual, cada uno tendría derecho al importe del mínimo por descendientes prorrateado entre ellos por partes iguales (artículo 61. II. 1ª L.I.R.P.F.). Parece que este escenario fáctico no tiene especiales frentes interpretativos⁵⁷.

Mayor dificultad reside en la situación en la que los dos padres ostentan la guarda y custodia, por ser compartida, ante situaciones como la de separación legal o estados civiles como los de divorciado, o inexistencia del vínculo, como ocurre en los casos de madres o padres solteros y con hijos y también incluso para las parejas de hecho.

Para este último caso, la situación de las parejas de hecho a efectos de tributación conjunta es distinta si entre los padres hubiera o no convivencia. A las parejas de hecho convivientes no se les permite la opción por la tributación conjunta biparental, aunque sí a uno de ellos la monoparental con todos los hijos menores de 18 años con los que conviva, sin posibilidad de aplicarse la reducción en la base imponible dispuesta para tal modalidad (2.150 euros), pues no pueden aplicársela si hay convivencia entre los padres. Las parejas de hecho no convivientes, es decir, rotas, podrán aplicarse la modalidad monoparental con los hijos menores con los que convivan, y ahí sí podrán practicarse la reducción aludida.

Es doctrina de la D.G.T. que, mediando convivencia entre los miembros que conforman una pareja extramatrimonial, por los hijos comunes se genera el derecho a aplicarse el mínimo por descendiente, que será prorrateado por partes iguales, como bien indica el artículo 61.I.1ª L.I.R.P.F., al ser ambos los que conviven con el descendiente y ello con independencia de si uno conforma de cara al I.R.P.F. una unidad familiar monoparental o cada uno de los padres

54 ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J.: *Adecuación del Impuesto...*, ob. cit., pág. 775.

55 Art. 82. 2ª L.I.R.P.F. Pueden formarla la integrada por los cónyuges no separados legalmente y si los hubiera, los hijos menores, con excepción de los que, con el consentimiento de los padres, vivan independientes de éstos; y los hijos mayores de edad incapacitados judicialmente sujetos a patria potestad prorrogada o rehabilitada.

56 Repárese que si bien en el mínimo por descendientes, en principio, adquiere una relevancia la convivencia, en realidad en la modalidad de la tributación conjunta no se hace alusión a ella. No se exige ni siquiera que los cónyuges tengan que vivir en el mismo techo (se presume dada la obligación civil), y tampoco se exige de los hijos, que quedarán fuera de la unidad familiar a efectos de tributación conjunta si viven independientemente, no si no conviven, por lo que, si no conviviendo dependen de sus padres, para nosotros, sí podrían formar parte de la unidad familiar a efectos de declarar conjuntamente con sus progenitores.

57 Anticipamos el contenido del artículo 61. I. 1ª L.I.R.P.F., que más adelante se tratará: "Cuando dos o más contribuyentes tengan derecho a la aplicación del mínimo por descendientes, ascendientes o discapacidad, respecto de los mismos ascendientes o descendientes, su importe se prorrateará entre ellos por partes iguales". Véase la Consulta vinculante de la D.G.T. núm. V0489-10, de 15 de marzo de 2010.

declara individualmente⁵⁸. Pero la D.G.T. no tiene una postura clara sobre el tema, y tanto sostiene en algunos pronunciamientos que quienes formen una pareja de hecho pueden repartirse el mínimo por descendientes a la mitad, como en otros sólo ha permitido la aplicación íntegra del mínimo al padre o madre que declara conjuntamente con el hijo⁵⁹. Otra posible interpretación, que podemos calificar como rigurosa, es la de considerar que tendría derecho a la aplicación del mínimo quien conviva con el menor el día del devengo del impuesto, con carácter general el 31 de diciembre, salvo para el supuesto de muerte, dado que la regla 3ª del art. 61 L.I.R.P.F. señala que las circunstancias personales y familiares a efectos de los mínimos serán las habidas a fecha del devengo.

Es de sobra conocido que el requisito de la convivencia (dice el art. 58 L.I.R.P.F. “siempre que conviva”) genera planteamientos litigiosos. Era y es un requisito puesto por la norma tributaria, aunque con la actual reforma, cuya entrada en vigor ha sido en enero de 2015, se ha rebajado su protagonismo. Los escenarios litigiosos no sólo tienen lugar en la esfera de lo cotidiano, sino también en lo jurídico, y especialmente en lo jurídico-fiscal, sobre los que ya ha entrado a valorar el T.C. Se trata de un aspecto polémico cuando sólo uno de los padres conviva con el menor, fundamentalmente por tener atribuida para sí la guarda y custodia del mismo si no alcanzara la edad de los 18 años, mientras que el otro, padre o madre, queda sujeto a un régimen de visitas para con éste y contribuye a los gastos que tenga.

Según la L.I.R.P.F., el padre pagador de alimentos a los hijos por decisión judicial no puede reducirse las cantidades por tal concepto de la base imponible de su I.R.P.F., como sí se permite por el art. 55. L.I.R.F. a otros pagadores de alimentos o de pensiones compensatorias. Se trata de un planteamiento que es así desde la L.I.R.P.F.-1991, pero no lo ha sido siempre, dado que la L.I.R.P.F.-78 (tras la redacción proporcionada por la Ley 48/1985, de 27 de diciembre) sí lo permitía⁶⁰.

A este respecto hay voces que consideran que estos padres sufren discriminación por los alimentos pagados a sus hijos frente a otros pagadores de alimentos y de pensiones compensatorias por decisión judicial, a los que a diferencia de aquéllos se les viene permitiendo la sustracción de lo satisfecho de la base imponible, en principio

58 Consulta vinculante de la D.G.T. núm. V0661-09, de 31 de marzo (J.U.R. 2009, 185407).

59 Sobre los criterios oscilantes en la D.G.T. respecto de la posibilidad de prorrateo del mínimo por descendientes para quienes están unidos y conviven extramatrimonialmente, véase MELLADO BENAVENTE, F. M. (Coord.): *Manual del Impuesto...*, cit., pág. 1350. A favor de la primera interpretación cita la Consulta de la D.G.T. de 23 de febrero de 2004. A favor de la segunda, la Consulta de 3 de diciembre de 1999, que es seguida por consultas núm. 1075-04, de 23 de abril de 2004, núm. V1400-07, de 28 de junio de 2007, y núm. V0920-09, de 30 de abril de 2010. Los autores opinan que la interpretación más razonable es la primera.

60 Cfr. art. 7.4 L.I.R.P.F.-1991 en la redacción dada por la Ley 48/1985.

de la general, y si ésta fuera insuficiente de la del ahorro, sin posibilidad de convertirlas en negativas (cfr. art. 55 L.I.R.P.F.)⁶¹.

Al respecto, el T.C.⁶² ha sentenciado que de admitir la reducción de las anualidades a los hijos de la base imponible como sí se permite por la ley a otros pagadores de alimentos o de pensiones compensatorias por decisión judicial, implicaría tratar de forma más favorable, hasta el punto de establecer un privilegio fiscal, a los progenitores separados o divorciados frente a quienes conviven con sus hijos —véase el de un matrimonio con sus vástagos— que contribuyen también a los gastos de los mismos. Considera el alto Tribunal que el deber de alimentos de los hijos es un deber *ex Constitutione* frente a los otros deberes alimenticios y compensatorios que son simplemente *ex lege*, por lo que está justificado que el legislador no permita la reducción en la base imponible de los alimentos satisfechos a los hijos, y así a ninguno de los padres se les permite deducir por el mecanismo que contempla el art. 55, el coste del mantenimiento de los mismos.

En realidad, el T.C. acierta en su fallo, pero no todos los argumentos que aportan nos parecen sensatos. No nos parece sensato el argumento de que no existe discriminación por la diferente posición del pagador de alimentos de los hijos sobre otros pagadores dado que el origen de aquella obligación parte de la misma Constitución y, la de éstos, de la ley⁶³. Tampoco lo es que se distinga entre la obligación de alimentos a los hijos como ordinaria y el resto de obligaciones alimenticias y compensatorias como extraordinarias desde el punto de vista estadístico y

61 Así entendemos que es el pensamiento de MARTÍNEZ GÁLVEZ, J. P.: "Nulidad, separación y divorcio (y III): las pensiones compensatorias y la indemnización por nulidad matrimonial en el I.R.P.F.", en *Impuestos: Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia*, núm. 13, núm. 2, 1997, pág. 166: "La regulación de las pensiones compensatorias y anualidades por alimentos no es perfecta en cuanto a la correlación ingresos-gastos. En efecto, si el fundamento del Impuesto es la adecuación del gravamen a la capacidad económica del sujeto pasivo, no cabe duda que ésta se ve reducida no sólo por las cantidades satisfechas al cónyuge, sino también por las entregadas a los hijos, y con independencia de que estemos ante supuestos de crisis o conflicto matrimonial (separación judicial, divorcio...) o ante una familia estable, pues la obligación de alimentos está presente en el Código Civil en materias tales como las relaciones paterno-filiales (arts. 154 y ss.), entre cónyuges (art. 143), cargas y obligaciones de la sociedad de gananciales (arts. 1362 y 1408), etc.". Pero sobre todo esta regulación no era bien vista desde el punto de vista de la renta disponible configurada como objeto del I.R.P.F. en la Ley de 1998. Así, en este contexto legislativo GUERRA REGUERA, M.: "Pensiones compensatorias y alimenticias en el Impuesto sobre la Renta", en *Diario La Ley*, núm. 5635, Sección Doctrina, 17 de octubre de 2002, págs. 5-6, indicaba que la imposibilidad de reducir de la base imponible los alimentos pagados a los hijos, no es coherente con los planteamientos esenciales que se perseguían en aquella Ley.

62 Véase la S.T.C. núm. 57/2005, de 14 de marzo (R.T.C. 2005/57), F. J. 3º a 6º.

63 Las S.S.T.C. núm. 57/2005, de 14 de marzo (R.T.C. 2005/57), en su F. J. 4º, y núm. 33/2006, de 13 de febrero (R.T.C. 2006/33) F. J. 4º, creen que, a efectos de la fiscalidad no se encuentran en posiciones iguales quienes están obligados a satisfacer alimentos por un deber constitucional, como lo es el que tienen los padres por mandato del art. 39.3 C.E. que exige prestar asistencia de todo orden a los hijos, de otras relaciones alimenticias impuestas por la Ley. Para nosotros, éste no es un razonamiento válido pues lo que debe interesar al legislador fiscal, en aras a una mejor satisfacción del principio de capacidad contributiva, es el efecto mismo que una obligación provoca en la disposición al pago una vez satisfechas las obligaciones, sean de índole constitucional o legal.

también por los conceptos que engloba⁶⁴. El principio de capacidad contributiva no debiera conocer de la causa —constitucional o legal— del deber, sino del efecto que ese deber tiene sobre la disposición de pago y ahorro del contribuyente, en definitiva, de su predisposición frente al fisco. El único argumento válido, a nuestro modo de ver, es el que realiza el T.C. desde el principio de igualdad al cotejar a aquellos padres que no tienen para sí atribuida la custodia de sus hijos, pero satisfacen por decisión judicial alimentos y aquellos otros que sí tienen aquella y que no se verían beneficiados de la reducción. Se trata de la misma obligación, la de los padres con los hijos, con la salvedad de que, en el primer caso, queda dispuesta por una decisión judicial, mientras que para la segunda situación, no⁶⁵.

Por otra parte, el T.C. también ha tenido que entrar a valorar el argumento de discriminación indirecta que sufren los varones con la normativa de la L.I.R.P.F., que les impide reducirse de la base imponible las cantidades satisfechas en concepto de alimentos a los hijos, ordenados judicialmente. Aunque es cierto que estadísticamente los pagadores de alimentos a los hijos pertenecen mayoritariamente al género masculino, para el Alto Tribunal (S.T.C. núm. 33/

64 Es el razonamiento que emplean las S.S.T.C. núm. 57/2005, de 14 de marzo (*R.T.C.* 2005/57), en su F. J. 6º, y núm. 33/2006, de 13 de febrero (*R.T.C.* 2006/33), F. J. 5º, en las cuales se razona que los alimentos a los hijos suponen un gasto corriente o mero consumo de renta frente a otras obligaciones alimenticias o compensatorias, que son gastos extraordinarios. Además, el T.C. se acoge al diferente concepto por el que se otorgan. Los alimentos a los hijos comprenden no sólo la mera subsistencia, sino todo lo necesario y conveniente para el mantenimiento, sin necesidad de que estén en una situación de carestía total. Cubren más allá de la subsistencia, gastos de ocio, actividades escolares o extraescolares. Los alimentos a favor de otros parientes son simplemente para garantizar su subsistencia, igual que la pensión compensatoria se puede llegar a imponer para superar el desequilibrio que sufra el cónyuge que menos tiene, lo cual no quiere decir que no tenga nada. Sin embargo, de nuevo no nos parece un argumento convincente desde el principio de capacidad contributiva, que no debe entender de conceptos extraordinarios ni ordinarios sino simplemente de la predisposición al pago una vez satisfechas ya las obligaciones que el contribuyente tiene, especialmente de aquéllas que derivan de la Ley o de la Constitución, en definitiva, del ordenamiento jurídico. En definitiva, la merma de capacidad económica del contribuyente no debe depender del origen normativo del que se parta para justificarla.

65 En definitiva, son parte de la carga familiar parental que impone la Ley con independencia de la relación que una a los padres. Así, la S.T.C. núm. 1/2001, de 15 de enero (*R.T.C.* 2001/1), F. J. 3º *in fine* dice: "De este modo, al excluir la posibilidad de que los padres que deben satisfacer pensiones de alimentos en favor de sus hijos por resolución judicial puedan deducir la cuantía de las mismas en la base imponible del I.R.P.F., como señala el Abogado del Estado, el art. 71.2 de la Ley 18/1991 no hace otra cosa que equiparar la situación de aquéllos a la de todos los padres que —por imperativo constitucional (art. 39.3 C.E.) y legal (arts. 110, 111 y 143 C.C.)— han de sufragar los gastos que ocasiona la manutención y educación de sus hijos sin que exista una decisión judicial que lo imponga". Aun así, la jurisprudencia menor sigue resolviendo el tema y argumentando en contra de la posibilidad del planteamiento de una cuestión de constitucionalidad con amparo en la S.T.C. núm. 1/2001 (cfr. por ejemplo la S.T.S.J. de Madrid núm. 869/2001, de 13 de junio, *J.T.* 2002/243, y previamente a la S.T.C. 1/2001, la S.T.S.J. de Andalucía (Sevilla) de 2 de febrero de 2000, *J.T.* 2000/293). Sobre el tema, GONZÁLEZ GARCÍA, E.: "Cantidad deducible de la base imponible del I.R.P.F. (1991) en concepto de pensiones compensatorias a favor del cónyuge y anualidades por alimentos, cuando no existe distribución expresa de la cuota correspondiente a cónyuge e hijos", en *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, paráf. Núm. 414/2001, B.I.B. 2001/1267, tiene una posición profundamente negativa. Dice que tal enfoque salva correctamente la cuestión desde el punto de vista formal mas no así desde el material. *Vid.* PUEBLA AGRAMUNT, N.: "La reducción de la base imponible en el I.R.P.F. por pensiones compensatorias y anualidades por alimentos", en *Revista Contabilidad y Tributación, Comentarios y Casos Prácticos*, núm. 323, febrero 2010, pág. 96, que entiende como justificada la exclusión de los padres que por decisión judicial pagan alimentos a sus hijos de la posibilidad de practicarse la reducción del art. 55 L.I.R.P.F. frente a otros alimentistas a los que sí se les ofrece el beneficio. Sin embargo, LASARTE LÓPEZ, R.: "Pensiones compensatorias y anualidades por alimentos en el I.R.P.F.", en LASARTE, J. (Ed.): *La familia ante el Derecho Tributario*, ob. cit., págs. 232 a 236, piensa que si bien este trato puede no llegar a vulnerar el principio de igualdad, se siente convencida en que sí del principio de capacidad económica "...porque las cantidades que se pagan en concepto de pensión no son disponibles por el sujeto no ya por voluntad propia, sino por la intervención judicial". En realidad, la exclusión, como apunta SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, V. M.: *El mínimo personal y familiar...*, ob. cit. pág. 311 y 315, era bastante incoherente con el concepto de renta disponible que se manejaba en la L.I.R.P.F.-1998, pues ésta constituía el objeto de la misma, y cree que la merma de capacidad económica que experimenta el pagador de alimentos debiera corregirse como se hace con las pensiones compensatorias y otros alimentos a personas distintas a los hijos; es decir, en la base y no en la conformación de la cuota. Lo cierto es que esta polémica también se reproduce en otras legislaciones, como puede ser la belga. En tal legislación los alimentistas pueden deducirse el 80 por ciento de los alimentos, lo que para autores de tal patria como DE WOLF, M.-THILMANY, J.-MALHERBE, J.: *Impôt des Personnes Physiques*, Larcier, Bruselas, 2013, págs. 289 y ss., supone tratar de forma más favorable a los padres de familias descompuestas que a los que conviven todos ellos con sus hijos.

2006, de 13 de febrero (*R.T.C.* 2006/33), también el padre o madre no pagador de alimentos pecuniarios pero sí custodio de los hijos asume el mantenimiento de éstos, prestando alimentos a través de los diferentes medios posibles, como los de habitación, vestido y soporte de gastos⁶⁶.

Entendemos del parecer del T.C. que la posición de ambos padres, del conviviente y del no conviviente, pero responsable económico del menor, debiera ser la misma, ¿pero esta idea queda reflejada en la L.I.R.P.F. antes y después de la reforma de 2014 con efectos de 1 de enero 2015?

El escenario que causa un mayor debate desde el principio de igualdad es el de aquel padre o madre que no convive con el menor pero que sí sufraga parte de los gastos de los hijos. El sufragio de estos gastos puede ser tras una decisión judicial, o sin ella.

Que un padre satisfaga alimentos a sus hijos sin mediar una decisión judicial que le indique una cantidad expresa en dinero no es infrecuente. Este escenario es posible, especialmente cuando estamos antes separaciones de hecho transitorias o prolongadas. Desproteger fiscalmente al padre o madre no conviviente pero que sí sufraga parte de los gastos de los hijos sin decisión judicial impulsa desde luego la judicialización de cualquier conflicto familiar, aunque haya acuerdo, con el consiguiente allanamiento del contribuyente como sujeto demandado para poder así beneficiarse del trato que la Ley otorga a los pagadores de alimentos por decisión judicial⁶⁷. Esta filosofía es un claro desestímulo a las soluciones pacíficas y autocompositivas, o a acudir a fórmulas que conviene potenciar como lo es la mediación familiar, conduciendo inevitablemente a la fórmula heterónoma por excelencia en la resolución de conflictos, la jurisdicción.

Previamente a la reforma de la L.I.R.P.F. de 2014 con efectos desde el 1 de enero de 2015, a los contribuyentes no convivientes con sus hijos, pero sí pagadores de alimentos a los mismos sin decisión judicial no se les reconocía de ninguna forma la merma de capacidad contributiva efectiva que experimentaban. Eran pagadores no convivientes y sin decisión judicial por medio, pero que afrontaban religiosamente el pago de ciertas cantidades para el mantenimiento, cuidado, educación...de sus vástagos, y que, según la normativa anterior, quedaban totalmente desamparados, quizás para prevenir cualquier situación de fraude.

No hay que perder de vista que los alimentos percibidos por los hijos por decisión judicial vienen considerándose exentos en sede del perceptor para dar así cumplimiento a la protección integral de los hijos que ordena la

66 En realidad, el T.C. no entra a valorar si hay o no una discriminación indirecta por razón de sexo pues entiende sin más que no hay desigualdad, sino tratamiento igual de quienes están en similar posición de cara a los hijos. Cfr. JIMÉNEZ NAVAS, M.: "La fiscalidad de género en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", en MERINO JARA, I.-MANZANO SILVA, E. (Dirs.): *Fiscalidad e igualdad de género*, Dykinson, Madrid, 2012, págs. 162 y 163. El T.C. en la Sentencia núm. 1/2001, de 15 de enero (*R.T.C.* 2001/1), F. J. 3º, y núm. 33/2006, de 13 de febrero, F. J. 7º, entra a valorar otras acusaciones de menor entidad pero que conviene también advertir. Mantiene que por los alimentos a los hijos la esposa no es la beneficiada de los mismos, sin perjuicio de que sea la administradora, siendo aquéllos los titulares de las cantidades recibidas y debiéndose emplear en su provecho. En este sentido cfr. el F.J. 3º de la S.T.C. núm. 1/2001, de 15 de enero (*R.T.C.* 2001/1).

67 Por eso y con toda razón GUERRA REGUERA, M.: *Pensiones compensatorias...*, ob. cit., págs. 7 a 9, siguiendo a GOROSPE OVIEDO J. I.: "El nuevo régimen fiscal de los planes de pensiones y mutualidades de previsión social y de las anualidades por alimentos en el I.R.P.F." en *Impuestos: Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia*, núm. 10/2000, págs. 37, consideran que debiera admitirse la posibilidad de probar por cualquier medio la realización de los pagos y no sólo como consecuencia de una decisión judicial.

Constitución⁶⁸. La lógica pudiera llevarnos a pensar que cualquier trato beneficioso al pagador de alimentos a sus hijos sin decisión judicial tendría que llevar la contrapartida de dejarlos exentos en sede del hijo perceptor. Si esto fuera así, fiscalmente el pago de los alimentos sin decisión judicial podría tener como única intención el dejar en el limbo de la tributación cantidades de renta. En este sentido, el legislador de la reforma del I.R.P.F.-2014 acierta cuando, estimando —como creemos que hace— en el mínimo por descendientes la situación de pago de alimentos por los padres sin mediar decisión judicial, no reformula la cuestión en sede del hijo, de forma que para éste sólo quedan exentos los alimentos percibidos por decisión judicial.

Dicho esto, y a modo de resituarnos en el foco de estudio. Con anterioridad a la reforma de 2014 del I.R.P.F. sólo el padre conviviente podía aplicarse el mínimo regulado en el art. 58 L.I.R.P.F. El padre no conviviente pero que sí sufragaba los gastos de los hijos sin decisión judicial quedaba, como ya hemos tratado, totalmente desamparado. Por su contra, si mediaba —o en presente, si media puesto que esto no se ha alterado— una decisión judicial, el padre que sufraga los gastos pero no convive con el hijo, no se le viene permitiendo la aplicación del mínimo por descendientes, pero los arts. 64 y 75 L.I.R.P.F. le posibilita otra alternativa que, sin ser igual a éste, pretende ser un paliativo⁶⁹. En todo caso el padre conviviente tenía derecho al mínimo sólo.

Sin embargo, esta interpretación, que venía siendo mayoritaria y la comúnmente aceptada —aunque criticada—, fue desmontada por la R.T.E.A.C. de 11 de septiembre de 2014 (J.T. 2014/1377), resolviendo un recurso para la unificación de criterio. Considera el Tribunal Económico Administrativo Central como compatibles la aplicabilidad para una misma persona que tiene la custodia compartida de sus hijos, del mínimo por descendientes (por mitad según la regla 1ª del art. 61 L.I.R.P.F. que comentaremos) y la aplicación del mecanismo reductor de la progresividad de los arts. 64 y 75⁷⁰. No obstante, a nuestro juicio, esta interpretación supone tratar de forma sobradamente mejor a los padres que han sufrido un proceso de nulidad, separación o divorcio con atribución de la guarda y custodia compartida y pagadores de alimentos por decisión judicial, que a quienes no han sufrido tal crisis matrimonial o de pareja⁷¹.

68 Están exentas del Impuesto, según el art. 7 k L.I.R.P.F.: "las anualidades por alimentos percibidas de los padres en virtud de decisión judicial". Las cantidades no dispuestas en virtud de decisión judicial a los hijos tienen la entidad de rendimientos del trabajo en sede de los mismos, como perceptores. La S.T.C. núm. 33/2006, de 13 de febrero (R.T.C. 2006/33), F. J. 6º, cree que la exención de los alimentos percibidos por los hijos está justificada desde el mandato de su protección integral que reclama la Constitución en su art. 39. Es un razonamiento bastante lógico y perfecto. Sujetar las anualidades de alimentos a los hijos de quienes los reciban de sus padres no convivientes, y no cuando convivan con sus padres y no haya una obligación judicial de prestarlos, aunque sí legal, sería un trato injusto a tildar como discriminatorio.

69 No lo es tampoco para HERRERA MOLINA, P. M.: *Las circunstancias personales y familiares...*, ob. cit., pág. 18, en clara crítica a lo que piensa el T.C. sobre la cuestión. Dice que ambas medias, mínimos por descendientes y mecanismo de los artículos 64 y 75 L.I.R.P.F., "no valen lo mismo en euros para un concreto contribuyente, junto a que el mecanismo atenuador de la progresividad de los arts. 64 y 75 L.I.R.P.F. se aplica con independencia del número de hijos".

70 Dice la Resolución administrativa en su F. J. 3º, que "los artículos 64 y 75 no establecen como requisito que no existan convivencia con el hijo a favor del cual se satisfacen los alimentos, ni el artículo 58 se erige como norma de aplicación obligada en caso de que concurra con la de los artículos 64 y 75, sin que la ausencia de estas pretendidas reglas sea una laguna en la norma que pueda rellenarse acudiendo a la figura de la interpretación, sino que, bien al contrario, son un requisito (que no existan convivencia con el hijo a favor del cual se satisfacen los alimentos) y una regla (la aplicación preferente del mínimo por descendientes) que no existen actualmente y que sólo podrían introducirse, en su caso, vía modificación legislativa".

71 Y así lo argumenta en el Director de Gestión Tributaria de la A.E.A.T. Discriminación sobre la que el T.E.A.C. tiene una solución difusa y confusa. Primero, cree que no son términos de comparación válidos, pues sólo lo son a su juicio para el caso los que pagan alimentos por decisión judicial y tienen la custodia compartida respecto de sus hijos, con los que también pagan alimentos, pero no disfrutan de ésta. No obstante, a pesar de considerar que no son términos de comparación homogéneos, lo cierto es que la discriminación no es negada por tal órgano en una argumentación, sin duda, un tanto impropia para este órgano, quien responde que "la normativa del I.R.P.F., lejos de ser neutral, está plagada de este tipo de situaciones que sólo el legislador podría solventar".

Según la interpretación habitual, el padre o madre pagador por decisión judicial de alimentos que no pueda aplicarse el mínimo por descendientes del art. 58 L.I.R.P.F. podrá sustraer de la base imponible general la cuantía de los alimentos, sometiendo el resultado a la escala general (1). Paralelamente, la cantidad ordenada judicialmente como alimentos también se somete a la escala general (2)⁷². El paso siguiente es el de someter a la escala general a los

mínimos personales y familiares incrementados en 1.980 euros si el contribuyente fuera pagador de alimentos por decisión judicial (3)⁷³, sin que pueda resultar negativa como consecuencia de tal minoración. La cuota íntegra general será el resultado de 1+2-3. El tratamiento de los alimentos dispuestos por decisión judicial a la hora de hallar la cuota íntegra general persigue aliviar el efecto de la progresividad del Impuesto⁷⁴ pero que, en todo caso, debiera mejorarse pues todo pagador de alimentos por decisión judicial, también los que lo sean habiéndose determinado la paternidad con su oposición y los padres generadores de los hijos tras una agresión sexual, pueden aplicarse este mecanismo, lo cual nos parece del todo contrario a la moralidad y al sentido común que debe regir mínimamente en las normas jurídicas. El Derecho Tributario no debe ser ajeno a consideraciones de moralidad, por lo que quizás habría que replantearse privar del derecho a disfrutar de ésta y otras minoraciones a aquellos padres condenados por delitos atentatorios contra la dignidad de alguno de los miembros de la familia⁷⁵.

El escenario que causa un mayor debate desde el principio de igualdad es el de aquel padre o madre que no convive con el menor pero que sí sufraga parte de los gastos de los hijos

Sobre este tratamiento que trata de atenuar la progresividad del Impuesto de quienes pagan alimentos por decisión judicial a los hijos, algún autor ha opinado que se provoca una discriminación para quienes no están separados ni divorciados y soportan los gastos de sus hijos, dado que no tienen para sí este mecanismo de atenuación de la progresividad. En realidad, estos tienen los mínimos por descendientes, que se niega (salvo para algunos pareceres como la R.T.E.A.C. citada) a quienes satisfagan alimentos a sus hijos por decisión judicial. Coincidimos con el profesor GUERRA REGUERA que cualquier agravio comparativo en términos cuantitativos quedaría corregido si los mínimos por descendientes estuvieran dotados de una forma más razonable⁷⁶.

El escenario tripartito previo a la reforma de 2014, fundamentado en los tres planos (1. sólo el padre conviviente podía beneficiarse del mínimo por descendientes, 2. imposibilitaba todo beneficio a los padres pagadores de

72 La decisión judicial sobre los alimentos prestados a los hijos puede ser de cantidad económica, sin más, o de manutención, vivienda y resto de necesidades económicas susceptibles de valoración (cfr. Consulta de la D.G.T. núm. 0095-00, de 26 de enero, *J.U.R.* 2001/192196). El beneficio comentado en el texto se tiene en cuenta para todo pagador contribuyente del Impuesto en España, aunque el hijo al que satisfaga alimentos se encuentre residiendo en el extranjero (cfr. Consulta vinculante de la D.G.T. núm. V1368-09). Repárese que, como advierte la Consulta vinculante de la D.G.T. núm. V28-14, de 21 de mayo (*J.U.R.* 2014/177977), los gastos de desplazamiento (kilometraje) del padre no custodio que emplea en ver al hijo los períodos que le corresponde según convenio o decisión judicial no formarán parte de los alimentos a favor de los hijos.

73 Previo a la reforma del I.R.P.F.-2014, el importe era como ya hemos visto de 1.600 euros.

74 Véase desde el punto de vista práctico sobre el alivio de la progresividad GUERRA REGUERA, M.: *Pensiones compensatorias...*, ob. cit., págs. 6-7. Por eso considera que, aunque los alimentos a los hijos no reducen la base imponible del pagador, sí pueden conseguir un efecto análogo.

75 Pese a estos supuestos dice el Código Civil en su art. 111, tales padres "quedarán siempre a salvo las obligaciones de velar por los hijos y prestarles alimentos".

76 GUERRA REGUERA, M.: *Pensiones compensatorias...*, ob. cit., pág. 7.

alimentos sin decisión judicial, y 3. ofrecía la vía de los arts. 64 y 75 L.I.R.P.F. a los padres pagadores de alimentos (con decisión judicial) ha sido superado, aunque como de inmediato tendremos ocasión de plantear, la situación no se advierte nada clara. La reforma del asunto viene provocada por el fallo de la S.T.C. núm. 19/2012, que es la que ha obligado a regularlo de otra forma, no del todo convincente, y si se nos permite un tanto confusa.

La exclusión del padre pagador de alimentos y no conviviente del mínimo por descendientes, no era del todo justa para éstos, como tuvo ocasión de señalar el T.C. en tal Sentencia⁷⁷. Por eso la reforma de la L.I.R.P.F. de 2014 que otorga nueva redacción al art. 58 L.I.R.P.F. ("mínimo por descendientes"), aunque sigue manteniendo el requisito de la convivencia con el menor como fundamental, incorpora un nuevo inciso que quiere salir al paso del planteamiento de inconstitucionalidad del que se partía, en el sentido de que también aquellos padres que no conviven, pero sufragan los gastos de sus descendientes pierden, por este hecho, capacidad económica.

Se dice en la nueva redacción: "Asimismo, se asimilará a la convivencia con el contribuyente, la dependencia respecto de este último salvo cuando resulte de aplicación lo dispuesto en los artículos 64 y 75 de esta Ley". Este inciso sustituye a otro, el que asimilaba a la convivencia cuando los descendiente dependiendo del contribuyente estuvieran internados en un centro especializado⁷⁸, que aunque desaparezca formalmente no quiere decir que no se cubra, sino que entendemos que tiene cabida en la nueva redacción, más amplia y comprensiva de otros supuestos.

No obstante, el precepto, tal y como queda dispuesto después de la reforma de la L.I.R.P.F. no aclara qué se entiende por dependencia, pues no la adjetiva con nada. Por eso, se ha planteado por algún autor los lógicos interrogantes si por dependencia debe entenderse patria potestad, guarda y custodia o dependencia económica. A nuestro modo de ver, la nueva redacción de la ley se está queriendo referir a esta última, pues es el único criterio que se amolda de forma más perfecta a las exigencias del principio de capacidad contributiva, a la par que consideramos que es el que más se adapta al sentir del fallo de la S.T.C. 19/2012⁷⁹.

Entonces, con la nueva redacción asimilando el requisito de la dependencia con el de la convivencia, ¿qué soluciones se ofrecen?

77 Cfr. F.J. 5º de la S.T.C. 19/2012: Es "evidente que la familia a la que manda proteger el artículo 39.1 C.E. nada tiene que ver con el hecho físico de la convivencia entre los miembros que la integran, de modo que no es posible admitir que el progenitor que no vive con sus descendientes pero que mantiene, por imposición legal o judicial, la obligación de prestarles asistencia de todo orden, quede excluido por esa circunstancia del ámbito de protección que exige aquel precepto constitucional". Se trata de una situación que incluso desde la perspectiva comparada también ha sido criticada hace años, especialmente por el autor germano VOGEL, K.: "Consideraciones sobre la obligación de manutención en el Impuesto sobre la Renta y el futuro de la imposición familiar", en *Hacienda Pública Española*, núm. 94/1985, págs. 396-397, que pone el acento en la injusticia que sufren los padres (varones) divorciados a los que sin tener el derecho de custodia, soportan el mantenimiento (incluso hasta de forma exclusiva, véase por ejemplo si soportan el alojamiento en una residencia o piso de estudios de éstos). Se trata del "problema de los padres divorciados", como señala profesor. Indica, según la Sentencia del Tribunal Constitucional alemán de 21 de noviembre de 1976, que cita, que la exclusión del padre divorciado de todo beneficio que atienda a su obligación de manutención del hijo es inconstitucional.

78 Decía el inciso del art. 58 L.I.R.P.F. "Entre otros casos, se considerará que conviven con el contribuyente los descendientes que, dependiendo del mismo, estén internados en centros especializados".

79 HERRERA MOLINA, P. M.: *Las circunstancias personales y familiares...*, ob. cit., pág. 20, reflexiona qué puede llegar a entenderse por dependencia. Las posibles alternativas (patria potestad, guarda y custodia y dependencia económica) son de cosecha de este autor, que se decanta como nosotros por entender por dependencia, la económica. También en el los *Mementos Lefebvre* sobre el I.R.P.F. (consulta digital, de fecha 24 de octubre de 2015), se cree que por dependencia debe entenderse la económica.

No es una cuestión que quede clara en la nueva redacción de la Ley, como bien ha puntualizado la doctrina que rápidamente ha analizado el asunto. Algún autor considera que la nueva Ley ha dado lugar a un derecho de opción para el contribuyente que paga alimentos por decisión judicial, pudiéndose acoger al mecanismo de los mínimos o al de la reducción de la progresividad de los arts. 64 y 75 L.I.R.P.F.⁸⁰. Otra posible interpretación, es la que señalaría que en caso de custodia compartida se tendrá derecho al mínimo por descendientes y no a la reducción de la progresividad de referidos arts. 64 y 75 L.I.R.P.F.⁸¹. Algunos han apuntado que dada la exclusión de la equiparación de la convivencia y de la dependencia a quienes satisfagan hijos por decisión judicial, “la equiparación parece quedar limitada a casos tales como estudios de los hijos en otras localidades, internados o situaciones similares”⁸²; lo que en realidad —para nosotros— sería una interpretación que en muy poco diferiría de la situación previa a la reforma, dejándola vacía de contenido. También hemos querido entender de otros autores que lo que se quiere con la asimilación de la dependencia y la convivencia es salir al frente de la interpretación inflexible de que sólo quien conviva a fecha del devengo puede aplicarse el mínimo por descendientes, para así también permitir aplicárselo a quien teniendo atribuida la guarda y custodia de sus hijos junto con el otro padre o madre, no convive con ellos en el momento del devengo, pero sigue soportando con los gastos de los mismos sin que haya una decisión judicial que se lo ordene⁸³. Otra solución podría ser la de encajar la complicada R.T.E.A.C. de 11 de septiembre de 2014, que ya hemos explicado, con el nuevo requisito de la dependencia económica. Pero, ¿puede aplicarse quien no conviva con el menor pero sí pague alimentos por decisión judicial tanto el mínimo por descendiente como los mecanismos reductores de la progresividad de los artículos 64 y 75 L.I.R.P.F.?

El art. 58 L.I.R.P.F., tanto en su nueva como en su vieja redacción (para algunos o incluso el propio T.E.A.C. sostenían otra interpretación sobre la vieja redacción), trata el mínimo por descendientes como alternativa a cuando resulte de aplicación lo dispuesto en los artículos 64 y 75 de esta Ley, aplicados éstos cuando el padre pagador de alimentos lo es por decisión judicial. La nueva redacción de los arts. 64 y 75 L.I.R.P.F. disipa cualquier duda al respecto y deja claro el asunto cuando indica que los mecanismos atenuadores de la progresividad de sendos artículos para quienes pagan alimentos a sus hijos sólo tienen lugar para los contribuyentes “sin derecho a aplicación (...) del mínimo por descendientes previsto en el artículo 58 de esta Ley”. No obstante, por la asimilación que provoca la reforma de la dependencia con la convivencia podría llegar a pensarse que todo pagador de alimentos tiene amparo en el art. 58, también los que satisfacen alimentos por decisión judicial, al ser una forma de dependencia del menor sobre el contribuyente. Que el mínimo por contribuyente del art. 58 también acoja a los contribuyentes

80 Hemos encontrado esta postura, que parece ser sostenida por SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, en HERRERA MOLINA, P. M.: *Las circunstancias personales y familiares...*, ob. cit., pág. 24, que seguramente sea un comentario verbal de aquél a éste.

81 La plantea como hipótesis HERRERA MOLINA, P. M.: *Las circunstancias personales y familiares...*, ob. cit., pág. 23, aunque entendemos de sus palabras que no la comparte.

82 Así se dice en el *Memento Lefebvre* sobre el I.R.P.F. (consulta digital, de fecha 24 de octubre de 2015).

83 Es la postura que hemos querido entender de MOCHÓN LÓPEZ, L.: “Cuestiones fiscales de la custodia compartida de los hijos”, encontrada en el enlace <http://asemip.org/foro/wp-content/uploads/2015/07/cuestiones-fiscales-de-la-custodia-compartida.pdf>, consultado el 15 de noviembre de 2015. La plantea para posibilitar la aplicación del mínimo por descendientes al padre o madre que, teniendo atribuida la guarda y custodia de forma compartida con el otro, no convive con el menor a fecha del devengo, es decir, 31 de diciembre. Esto lo hace para permitir a los dos padres custodios pero no convivientes entre ellos la aplicación por mitad del mínimo por descendientes, con independencia de quien viva fácticamente con el menor el 31 de diciembre. Sin embargo, pensamos que a esta postura ya se había llegado (como se advierte en pronunciamientos de la D.G.T.) sin necesidad del cambio normativo que introduce la reforma y, en todo caso, si ésta hubiera sido la intención del legislador de la reforma, hubiera asimilado la dependencia a la convivencia en otro lugar, especialmente cuando aborda las reglas 1ª y 3ª del art. 61. Es decir, según el planteamiento del autor, la reforma hubiera aclarado la situación en tales reglas, donde se dice que en caso de que varios contribuyentes tuvieran derecho a la aplicación de los mínimos se prorrateará el importe por partes iguales, y la de que las circunstancias personales y familiares a tener en cuenta son las que se observen en la fecha del devengo del impuesto.

que satisfagan alimentos a sus descendientes por decisión judicial deja sin aplicabilidad real lo dispuesto en los arts. 64 y 75 L.I.R.P.F., de ahí que, para nosotros, la dependencia económica de aquel artículo alberga a quien soporte gastos o alimentos sin decisión judicial, mientras que éstos acogen a quienes lo hacen al amparo de un pronunciamiento de tal entidad.

A nuestro juicio la posible solución interpretativa más sensata de la reforma que afecta al mínimo por descendientes será la siguiente, sin perjuicio de que no es desde luego una solución sensata, ideal y plenamente justa:

1. los padres que no convivan entre sí, pero lo hagan con sus hijos tienen derecho sólo al mínimo por descendientes por mitad y ninguno a los mecanismos reductores de la progresividad de los arts. 64 y 75 L.I.R.P.F.
2. quienes satisfagan alimentos por decisión judicial sin convivir con sus hijos, tendrán que acogerse a la posibilidad de los arts. 64 y 75 L.I.R.P.F.
3. quienes satisfagan alimentos sin decisión judicial y no convivan con sus descendientes, podrán compartir con el que sí (por mitad) el importe del mínimo por descendientes del art. 58 L.I.R.P.F.⁸⁴.

Para nosotros queda claro que no puede defenderse que quienes no convivan con los menores, pero paguen alimentos por decisión judicial pueden aplicarse tanto los mecanismos del art. 64 y 75 L.I.R.P.F., como el mínimo por descendientes. Esta postura no es posible ya que el propio artículo 58, relativo a los mínimos la excluye, dado que se dice que el criterio de la dependencia opera “salvo cuando resulte de aplicación lo dispuesto en los artículos 64 y 75 de esta Ley”; artículos cuya nueva redacción también niegan tal compatibilidad.

Parece que el criterio de la dependencia en el mínimo por descendientes acoge preferentemente a quienes no convivan con los menores, pero satisfagan alimentos sin decisión judicial, para que puedan aplicarse el mínimo, bajo las exigencias de la prueba en Derecho de los pagos. Ésta es la exégesis que más se nos aproxima a la argumentación de la Sentencia del T.C. de 2012⁸⁵.

Para el contribuyente que conviva, porque tenga atribuida la guarda y custodia de forma exclusiva o compartida con el menor también pueden darse diversos escenarios:

84 Queremos entender de las palabras del profesor HERRERA MOLINA, P. M.: *Las circunstancias personales y familiares...*, ob. cit., pág. 23, que nuestra postura es próxima a su parecer cuando dice: “lo que parece indicar el legislador es que, “los contribuyentes que satisfagan anualidades por alimentos a sus hijos por decisión judicial” no tendrán derecho al mínimo por descendientes, sino a la reducción de progresividad”. También encontramos proximidad con nuestra exégesis en ROVIRA FERRER, I.: “Las nuevas deducciones en el I.R.P.F. para las familias numerosas, los familiares a cargo de personas con discapacidad y determinadas familias monoparentales”, en *Quincena Fiscal*, núm. 10/2015, págs. 68 a 74.

85 Dice la Sentencia en su F. J. 5º, que la “...diferencia de trato adquiere relevancia constitucional, con relación a aquellos otros contribuyentes que, teniendo hijos que dependen económicamente de ellos, ni conviven con los mismos —por diferentes causas— ni satisfacen anualidades por alimentos en virtud de una decisión judicial. Estos casos no son una mera excepción a la regla general, al no tratarse de “situaciones puntuales”, esto es, de “supuestos patológicos”, no previstos o no queridos por la ley (...) sino justamente de lo contrario, de una decisión legislativa que asume como consecuencia inmediata la exclusión de su ámbito de aplicación de todo contribuyente que aun concurriendo al sostenimiento de sus hijos no convive con ellos”.

1. Puede ocurrir que sólo se le permita la aplicabilidad del mínimo por descendientes, totalmente o por mitad. Parece que para nosotros es el sentir de la norma.
2. Puede ocurrir a mayores del mínimo por descendientes, si media una situación de guarda y custodia indicada judicialmente, que ésta se entienda como una forma de satisfacción de alimentos (vestido, alimentación, habitación...), o que teniendo para sí la custodia de forma compartida por el tiempo que el otro convive físicamente (y no con él) debe pasar una pensión de alimentos, por lo que también se le permita, de estar cuantificada, junto al mínimo por descendientes la aplicación de los mecanismos de los arts. 64 y 75 L.I.R.P.F. Por otra parte, es la postura que subyace en la R.T.E.A.C de 11 de septiembre de 2014 que hemos comentado y el legislador de la reforma cuya entrada en vigor ha sido el 1 de enero de 2015, ya ha salido del todo a contrarrestarla.

El mínimo por descendientes y el mecanismo de los arts. 64 y 75 L.I.R.P.F. aunque minoran la carga tributaria tras el alivio de la progresividad, no son tratamientos que tengan el mismo efecto económico en sede del pagador. Tal es así que el importe de los 1.980 euros de la vía de los arts. 64 y 75 L.I.R.P.F., es único y estático, es decir, no oscilante en función del número de hijos a los que haya que sostener, como sí lo es el mínimo por descendientes donde tienen cabida variables como el número de hijos y el puesto que ocupan. Se mire por donde se mire, se está provocando un tratamiento diferente para realidades que no son tan distintas, que pensamos, carece de justificación suficientemente razonable.

La nueva regulación y cualquier interpretación posible no nos parece la más correcta pues da pie a una pluralidad de interpretaciones nada lustrosas. Es confusa y poco agradecida. Habrá que estar a una aclaración por el Reglamento (que no llega) para ver si éste concreta algo la cuestión, y a las varias consultas que prevemos que se presentarán ante la D.G.T., así como a la jurisprudencia que emane del asunto; aunque para ésta habrá que esperar dado el retraso general a la hora de resolver los asuntos, debido al colapso y falta de medios materiales y personales en agilizar la justicia.

Creemos que los padres no convivientes pero pagadores de alimentos a los hijos por decisión judicial debieran tener acceso a la práctica del mínimo por descendiente, considerando como solución más justa la señalada por varios autores: la de que los no convivientes pudieran aplicarse el importe (la mitad con el conviviente) del mínimo por descendientes con el límite de los alimentos satisfechos de forma efectiva y ordenados por decisión judicial⁸⁶. Debiera desaparecer, pues, la vía de los arts. 64 y 75 L.I.R.P.F. dispuesta en la actualidad para mermar la progresividad del Impuesto para los pagadores de alimentos por decisión judicial.

86 Es la opinión de GARCÍA BERRO, F.: "El Derecho Tributario ante el fenómeno de las crisis familiares", en *Civitas-Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 140-2008, págs. 891 a 893, que toma de PARRA BAUTISTA, J. R.: "Pensiones compensatorias y alimenticias. Tratamiento en el I.R.P.F.", en *Gaceta Fiscal*, núm. 202, 2001, pág. 58. Buena parte de la doctrina se ha manifestado en contra de que el criterio que rijan los mínimos sea el de la convivencia y no el de la dependencia económica. En esta posición están autores como SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, V. M.: *El mínimo personal y familiar...*, ob. cit., pág. 304-305. Este autor incluso parece defender una interpretación teleológica de la norma y más conforme a la Constitución para dejar disfrutar de los mínimos al padre no conviviente pero que sí soporta económicamente a los hijos, pero reconoce que el tenor literal impide considerablemente ello. También CENCERRADO MILLÁN está a favor del criterio de la dependencia económica y no del de convivencia, junto a otros como ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J.: *Adecuación del Impuesto...*, cit., págs. 771 a 776; y VELARDE ARAMAYO, S.: "La mujer ante el Derecho Financiero y Tributario a la luz de la Constitución europea", en FIGUERUELO, Á.-LÓPEZ DE LA VIEJA, T.-BARRIOS, O.-VELAYOS, C.-CARBAJO, J.: *Las mujeres en la Constitución europea, Estudios multidisciplinarios de género*, Universidad de Salamanca, Noviembre, 2005, págs. 226.

El T.C. ha considerado inconstitucional el requisito de la convivencia con carácter exclusivo en lo que respecta a los mínimos por descendientes; un requisito que se ha venido exigiendo desde la L.I.R.P.F.-1991, aunque la Ley que se enjuició fue la de 1998. El T.C. deja entrever que el justo criterio sobre el que deben articularse los mínimos por descendientes es el de la dependencia económica, pero la reforma de la L.I.R.P.F. de 2014 no lo ha asumido inmaculadamente⁸⁷.

Como ha señalado ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, si bien la convivencia suele llevar aparejada en la mayoría de los casos dependencia económica, no toda convivencia se traduce en dependencia económica. Es el caso de quien convive con su ascendiente, pero en realidad depende de otro o de terceras personas. Y es el caso donde no habiendo convivencia se asimila, pues el descendiente está internado en centros residenciales, aunque este último supuesto si generaba el derecho a la aplicación del mínimo antes de la reforma⁸⁸. El T.C. declara el requisito de la convivencia en los mínimos por descendientes del correspondiente precepto de la Ley de 1998 como inconstitucional, aunque no sanciona la nulidad, puesto que en el momento del fallo el artículo que se cuestionaba pertenecía a un texto legislativo (el de 1998) que ya estaba derogado.

Consciente del pronunciamiento del T.C., el legislador cambia el criterio, otorgando flexibilidad al de la convivencia y dando entrada para algunos casos al de la dependencia económica, mas diseña la situación lejos de considerarse como la deseable. A nuestro modo de ver la reforma de la L.I.R.P.F. de 2014 con efectos desde 2015 ha perdido una buena oportunidad para incorporar razonablemente la doctrina del T.C. y arrojar más justicia a la cuestión. Habrá que estar a la espera de que de nuevo un contribuyente (especialmente un padre o madre pagador de alimentos por decisión judicial al impedírsele la aplicación del mínimo por descendientes y si los mecanismos de los arts. 64 y 75 L.I.R.P.F., que no tienen el mismo efecto de aquél) recurra en amparo ante el Alto Tribunal, y éste se plantee la autocuestión, o que un juez o magistrado valiente eleve la correspondiente cuestión de constitucionalidad, poniendo en tela de juicio, de nuevo, el nuevo tratamiento de los mínimos personales tras la reforma de 2014, y sus posibles interpretaciones.

4. El mínimo por ascendientes

Es de reconocer que el diseño de los mínimos familiares en el I.R.P.F. español, contempla relaciones familiares no siempre estimadas en el derecho comparado. Así, el art. 59 de la L.I.R.P.F. recoge el “mínimo por ascendientes” que

87 FERNÁNDEZ JUNQUERA, M.: *Principio de igualdad tributaria*..., ob. cit., pág. 31, cuando fue declarado el requisito de la convivencia sin más como inconstitucional, antes pues de la reforma de la L.I.R.P.F. de 2014, reflexionó sobre las posibles vías que se abrían. La declaración de inconstitucionalidad del requisito de la convivencia que rija en un artículo vigente en los términos en los que está redactado el mínimo por descendiente en la L.I.R.P.F.-2006 daría lugar a las siguientes situaciones: “1º El contribuyente que convive con sus hijos. Tiene derecho exclusivamente a la deducción del art. 58 que fija el mínimo por descendientes. 2º El contribuyente que no convive con sus hijos, pero satisface anualidades por alimentos por decisión judicial. Tiene derecho a la deducción del artículo 58 que fija el mínimo por descendientes y además a la aplicación del artículo 64, es decir a aplicar a estas anualidades la tarifa general del Impuesto de forma separada del resto de la base y la minoración posterior correspondiente. 3º El contribuyente que no convive con sus hijos, pero satisface anualidades por alimentos. Tiene derecho exclusivamente a la deducción del artículo 58 que fija el mínimo por descendientes. 4º El contribuyente que ni convive con los hijos ni satisface anualidades por alimentos. También tiene derecho a la deducción del artículo 58 que fija el mínimo por descendientes”. Continúa la autora con una valoración apropiada de estas situaciones en el hecho de que se prescindiera del requisito de la convivencia y no se sustituya por ningún otro podría dar pie a todas estas situaciones cuestionables desde el principio de igualdad tributaria. No le falta la razón a la autora, la supresión del requisito daría pie a que un progenitor que fuera declarado padre o madre con su oposición en sede judicial, igual que si fuera padre del mismo producto de una agresión sexual tendría derecho a la aplicación del mínimo.

88 ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J.: *Adecuación del Impuesto*..., cit., pág. 753 a 798.

no se circunscribe sólo a las relaciones paterno-filiales, sino también a otras como las relaciones entre abuelos y nietos, o bisabuelos y bisnietos, sean por generación natural o adopción⁸⁹.

Con la redacción vigente del art. 59 L.I.R.P.F., el mínimo por ascendientes es de 1.150 euros anuales por cada uno de ellos mayores de 65 años o con discapacidad cualquiera que sea su edad, siempre que conviva con el contribuyente y no tenga rentas anuales, excluidas las exentas, superiores a 8.000 euros. Su importe se ha visto aumentado para el ejercicio 2015⁹⁰; sin embargo, no se revisa entre otros aspectos, a nuestro modo de ver de forma incomprensible, el límite de rentas de los 8.000 euros. Límite, por otra parte, que pensamos que no debiera ser igual si el ascendiente es simplemente mayor de 65 años a si el ascendiente es una persona con discapacidad, siempre que se reconozca que ésta última situación es de por sí generadora de gastos mayores que disminuyen de forma más abrupta la renta disponible de la propia persona discapacitada y del descendiente que le presta auxilio.

Creemos que los padres no convivientes pero pagadores de alimentos a los hijos por decisión judicial debieran tener acceso a la práctica del mínimo por descendiente, considerando como solución más justa la señalada por varios autores: la de que los no convivientes pudieran aplicarse el importe (la mitad con el conviviente) del mínimo por descendientes con el límite de los alimentos satisfechos de forma efectiva y ordenados por decisión judicial

En todo caso, si el ascendiente fuera mayor de 75 años, el mínimo por ascendiente aumenta en 1.400 euros⁹¹.

Sobre el requisito de la convivencia del contribuyente con el ascendiente, la redacción actual de la L.I.R.P.F. entiende, y en este sentido tras la reforma de 2014 nada varía al respecto, que se considerará que el contribuyente convive

89 Cfr. sobre el parentesco los arts. 915 a 923 C.C. Sobre el mínimo por ascendientes se ha escrito una abundante bibliografía de las que merece destacar: *Manual práctico Renta 2012*, Agencia Tributaria-Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, 2013, que puede consultarse en http://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/DIT/Contenidos_Publicos/CAT/AYUWEB/Biblioteca_Virtual/Manuales_practicos/Renta/Manual_renta_patrimonio_2012_es_es.pdf, pág. 414-415; *Normativa para personas con discapacidad. Renta 2012*, http://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/DIT/Contenidos_Publicos/CAT/AYUWEB/Biblioteca_Virtual/Folleto/2012/Folleto_Normativa_discapacidad_RENTA2012_es_es.pdf, pág. 5; ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J.: *Adecuación del Impuesto...*, cit., págs. 779 a 789; FALCÓN Y TELLÁ, R.: "El nuevo I.R.P.F. y la capacidad contributiva (I): mínimo personal y familiar e individualización de rentas", en *Quincena Fiscal*, núm. 1/1999, págs. 5 a 9; HERRERA MOLINA, P. M.: *Capacidad económica y sistema fiscal...*, ob. cit., pág. 289 y ss.; MARTÍN QUERALT, J.-LOZANO SERRANO, C.- TERERIZO LÓPEZ, J.M.- CASADO OLLERO, G.: *Curso...*, ob. cit., pág. 625; MARTÍN QUERALT, J.: "Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (Residentes) (II)", en MARTÍN QUERALT, J.; TEJERIZO LÓPEZ, J.M.; CAYÓN GALIARDO, A. (Dir.): *Manual de Derecho Tributario, Parte Especial*, 4ª ed., Thomson-Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2007, pág. 185; GARCÍA BERRO, F.: "El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (III)", en PÉREZ ROYO, F. (Director): *Curso de Derecho Tributario, Parte Especial*, 3ª ed., Tecnos, Madrid, 2009, pág. 251; GARCÍA FRÍAS, Á.: "El mínimo de existencia en el Impuesto sobre la Renta Alemán", en *Revista Información Fiscal*, núm. 3/1994, págs. 17 a 57; GUERRA REGUERA, M.: *La familia en el Impuesto...*, ob. cit., págs. 30-31 y 40; OLIVER CUELLO, R.: "3.3. La discapacidad en el I.R.P.F.", en DELGADO GARCÍA, A.M.- OLIVER CUELLO, R.-BELTRAN DE HEREDIA RUIZ, I.: *Vejez, discapacidad y dependencia: aspectos fiscales y de protección social*, BoschFiscalidad, Barcelona, 2010, págs. 180-181; DELGADO GARCÍA, A. M.: "Fiscalidad de la vejez, discapacidad y dependencia", en DELGADO GARCÍA, A. M.- OLIVER CUELLO, R.-BELTRAN DE HEREDIA RUIZ, I.: *Vejez, discapacidad y dependencia...*, ob. cit., págs. 162-163; SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, V. M.: *El mínimo personal y familiar...*, ob. cit., págs. 285 a 318; y VIDAL MARTÍ, B.-MIGUEL MONTEERRUBIO, M.: "Análisis de aspectos concretos de la reforma del I.R.P.F.: rentas del trabajo, tarifa, mínimos y deducciones", en *Carta Tributaria Monografías*, núm. 18/2007, págs. 19 y 20; entre otros.

90 Hasta el ejercicio 2014, inclusive, era de 918 euros.

91 Hasta 2014, inclusive, era de 1.112 euros.

con su ascendiente si mediando discapacidad de éste también hubiera dependencia económica del mismo aun estando internado en un centro especializado.

Como se advierte, el mínimo por ascendiente atiende a la situación de aquel contribuyente que conviva con un pariente en línea recta ascendente tanto por consanguinidad como adopción, con independencia de su grado o generación. Se exige para su aplicación, además del requisito de la convivencia entre el contribuyente y su ascendiente, que este último sea mayor de 65 años o con discapacidad cualquiera que sea su edad, no tenga rentas anuales excluidas las exentas superiores a 8.000 euros y no presente declaración por el impuesto o, si la presentara, que su rentas no sean superiores a 1.800 euros.

Cada uno de los requisitos para garantizar la aplicabilidad el mínimo por descendientes da lugar a un análisis más o menos profundo. Así, conviene estudiar más detenidamente: a) el requisito de ser ascendiente del contribuyente (4.1.); b) el auxilio económico que se presupone del ascendiente respecto del descendiente-contribuyente y su relación con el tratamiento en el I.R.P.F. del pago de alimentos a los ascendientes (4.2.); y d) el requisito de la convivencia, entendido como un requisito necesariamente a complementar con el de la dependencia económica desde los principios de igualdad, capacidad contributiva e igualdad de género (4.3.).

4.1. El requisito de ser ascendiente del contribuyente

El mínimo por ascendientes es de 1.150 euros anuales por cada uno de ellos que conviva con el contribuyente, siempre que aquél sea mayor de 65 años o con discapacidad cualquiera que sea su edad a fecha del devengo del Impuesto, junto con el resto de requisitos enunciados. Adicionalmente a esa cantidad, si el ascendiente fuera mayor de 75 años se aumentará el mínimo por cada uno de los que reúnan tales requisitos en 1.400 euros.

El ascendiente del contribuyente será padre, madre, abuelo o abuela⁹², siendo un supuesto difícilmente dable en la práctica que el mínimo por ascendientes sea generado por un bisabuelo o bisabuela o, ascendiente de superior grado.

Como ya se ha dicho por algún autor⁹³, la superación de la edad de los 65 años por el ascendiente como límite para poder aplicarse el mínimo por éste no es acorde con el fundamento que los mínimos personales y familiares persiguen. Éste no es otro que dar cobertura al principio de capacidad contributiva mediante el reconocimiento de situaciones o circunstancias que suponen por sí mismas un gasto. La edad del ascendiente que genera derecho al mínimo, cifrada en 65 años, no es siempre dirimente de una situación de mayor necesidad, por lo que no debiera establecerse como un criterio objetivo para la exclusión del mínimo que comentamos cuando no se rebase tal. Para una mejor satisfacción del principio de capacidad contributiva sólo debiera tenerse en cuenta la situación de necesidad económica, con independencia de la edad del ascendiente, pues puede tener mayor necesidad uno que no supere los 65 años que otro que sí los sobrepase y, sin embargo, la normativa del I.R.P.F. ignora aquella realidad.

92 El hecho de que nietos y abuelos puedan formar una unidad de convivencia, estimada por el mínimo por ascendientes no es un supuesto inusual. Véase por ejemplo el supuesto de hecho de la Consulta vinculante de la D.G.T. núm. V1380-08 de 4 de julio (*J.U.R.* 2008/326869), donde es su supuesto de hecho.

93 Cfr. CENCERRADO MILLÁN, E.: "El mínimo exento individual y familiar en la reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", en *Revista de Estudios Económicos*, núm. 2 y 3, pág. 31; y SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, V. M.: *El mínimo personal y familiar...*, ob. cit., págs. 303 y 304.

La L.I.R.P.F.-1998 fue la que introdujo por primera vez la superación de los sesenta y cinco años de edad en el ascendiente como requisito para que los descendientes-contribuyentes por I.R.P.F. con los que conviva puedan aplicarse tal mínimo. La normativa anterior ya aceptaba el mínimo por ascendientes pero no lo condicionaba a que éste superara ninguna edad⁹⁴. Hasta la promulgación de la L.I.R.P.F.-1998 sólo era tenida en cuenta la convivencia, presuponiéndose un cierto auxilio económico de los ascendientes sobre sus descendientes-contribuyentes. La L.I.R.P.F.-1998 introduce un límite de edad, que es mantenido en la Ley de 2006 y que llega sin cambios hasta nuestros días.

Apartar de la aplicación del mínimo por ascendientes a los contribuyentes sobre los que pesa una obligación de atención o dependencia económica de sus ascendientes no discapacitados de edad igual o inferior a sesenta y cinco años como en la actualidad se hace, convierte a la regulación como susceptible de ser mejorable. Ocurre que, a paridad de rentas de dos contribuyentes que convivan con un ascendiente no discapacitado que gane rentas excluidas las exentas inferiores a 8.000 euros, no podrá aplicarse el mínimo que comentamos si su parental tiene igual o menos de 65 años y, por el contrario, sí, si los supera. En todo caso, el requisito de la edad desaparece si el ascendiente fuera discapacitado, aunque se mantiene el límite de renta de 8.000 euros; límite que convendría ser elevado para esta situación de discapacidad, al considerarla generadora de un mayor gasto y por tanto indicativa de un menor poder económico.

El requisito de ser ascendiente del contribuyente ha sido interpretado por la Administración Tributaria en sentido estricto, como no podía ser de otra forma. Otra pudiera haber sido la interpretación, más forzada, en el sentido de que la persona que pudiera llegar a generar el derecho a la aplicación fuera simplemente de una edad mayor a la del contribuyente. Esta última interpretación no puede sostenerse, pues daría pie a situaciones de fraude, mediante el fingimiento de convivencia entre vecinos y otros parientes que no sean ascendientes en sentido estricto. Si ésta hubiera sido la intención del legislador, la hubiera indicado. Ascendiente del contribuyente no significa por tanto ser mayor en edad que el contribuyente, sino situarse en una generación en línea recta ascendente, bien por consanguinidad o adopción.

Puede haber otras relaciones que unan en convivencia a otros sujetos en los que se sobreentienda un cierto auxilio económico. Relaciones de convivencia posibles del contribuyente con un pariente de edad superior a 65 años, con o sin discapacidad, que según la normativa del mínimo por ascendientes no son tenidos en cuenta para posibilitar su aplicación al contribuyente con el que convivan y dependan.

El requisito de ser ascendiente debiera reconsiderarse para ciertas situaciones. Pensamos en la situación de aquel pariente con o sin discapacidad, pero en todo caso ganador de escasas rentas y que no tenga descendencia, siendo el contribuyente o su generación familiar los únicos llamados a la solidaridad familiar. También debiera posibilitarse la aplicabilidad del mínimo si aun teniendo descendencia el ascendiente, el contribuyente que lo acoge o su

94 Cfr. art. 40.3 L.I.R.P.F.-1998 que incorpora como mínimo familiar la convivencia con el ascendiente mayor de sesenta y cinco años que dependiera y conviviera con el contribuyente y no tuviera rentas anuales superiores al salario mínimo interprofesional, incluidas las exentas. El art. 78.1 b) de la L.I.R.P.F. de 1991 no lo preveía. Decía éste: "Por cada ascendiente que conviva con el sujeto pasivo, que no tenga rentas anuales superiores al salario mínimo interprofesional garantizado para mayores de dieciocho años en el período impositivo de que se trate: 16.500 pesetas. Esta deducción será de 32.900 pesetas si la edad del ascendiente fuese igual o superior a setenta y cinco años. Cuando los ascendientes convivan con ambos cónyuges, la deducción se efectuará por la mitad. Los hijos no podrán practicar esta deducción cuando tengan derecho a la misma sus padres". Véase GÓMEZ DE LA TORRE DEL ARCO, M.- LÓPEZ LÓPEZ, M. T.: *El I.R.P.F. en España...*, cit., pág. 382, que recuerda cómo se trababa a los mínimos personales y familiares en la L.I.R.F.F. de 1998.

generación son los únicos con posibles económicos para ello⁹⁵. Incluso, las relaciones familiares fundamentadas en el auxilio económico pueden llegar a ser consecuencia de una relación de tutela jurídica, que pensamos que debiera tenerse en cuenta pues no deja de ser una relación con un respaldo judicial, por lo que las posibilidades de fraude se reducen al máximo⁹⁶. También debieran revisarse los requisitos de aplicabilidad del mínimo cuando el ascendiente auxiliado por el contribuyente sea a su vez tutor de otras personas con o sin discapacidad, que conviviendo o no con aquél, también dependa económicamente en algún grado del contribuyente⁹⁷. Parece además necesaria la revisión de este criterio ante situaciones continuadas o sobrevenidas como el auxilio, con o sin convivencia, del contribuyente con su suegro o suegra ante el fallecimiento del cónyuge, hijo o hija de éstos⁹⁸. En resumen, debieran estimarse otras relaciones que merman la capacidad contributiva de los contribuyentes y que, a nuestro juicio, no son situaciones sospechosas donde tenga cabida el fraude mediante la simulación de convivencia y cierta dependencia económica⁹⁹.

Por último, el legislador ha tenido a bien estimar el sobreenviejimiento de la población cuando aborda el mínimo por ascendientes. Fundamentalmente esta realidad del sobreenviejimiento se ha estimado para aumentar el mínimo por ascendientes en 1.400 euros cuando supere la edad de 75 años. Plausible es, por tanto, la existencia de este mínimo complementario, sabedores de que el sobreenviejimiento suele ir de la mano de algún tipo de atención personal y cuidado. La dependencia personal hacia una persona, presumible en algún grado dada la edad

95 Cfr. la Consulta de la D.G.T. núm. 0794-01, de 23 de abril (J.U.R. 2002/105528) que, a pesar de referirse al mínimo por ascendientes del derogado art. 40.3. 1º de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre del I.R.P.F., su reflexión sirve para la regulación vigente. Por tal consulta se excluye la aplicación del mínimo por ascendientes al consultante que convive con su tía mayor de 65 años como pariente colateral en tercer grado y no obtiene rentas superiores al S.M.I. Se muestra crítico sobre la no inclusión de otras relaciones jurídicas, como la tutela, o la necesidad que puede padecer un hermano, un tío o el propio cónyuge, GUERRA REGUERA, M.: *La familia en el Impuesto...*, ob. cit., págs. 30-31 y 40, que aunque admite que nuestra legislación recoge relaciones de convivencia que no todos los países de nuestro entorno estiman — restringiendo el supuesto a hijos menores de cierta edad, término más concreto que el de ascendientes que la Ley utiliza—, la legislación española, no por ello, deja de ser mejorable. Deducimos de sus planteamientos dos tesis generales, una, la derogación de la tributación conjunta y otra, el perfeccionamiento y mejora cualitativa y cuantitativa de los mínimos personales y familiares.

96 Es lo que resuelve la Consulta Vinculante de la D.G.T. núm. V2366-11, de 6 de octubre (J.U.R. 2012/11241). Se niega que el contribuyente pueda practicarse el mínimo por ascendientes aun siendo tutor de una tía (parentesco de tercer grado colateral por consanguinidad). Puede ocurrir asimismo que el contribuyente fuera durante la minoría de edad pupilo de un tutor, que por ser mayor ha desaparecido su relación jurídica, pero con el que convive y se sobreentiende que le presta algún tipo de auxilio cuando sus rentas sean bajas. GUERRA REGUERA, M.: *La familia en el Impuesto...*, ob. cit., pág. 40, critica fuertemente la imposibilidad que tienen los contribuyentes de deducir cantidad alguna por tutores que rebasen los 65 años.

97 Cfr. la Consulta de la D.G.T. núm. 0056-03, de 21 de enero (J.U.R. 2003/59027), que niega la aplicación del mínimo por ascendientes a quien convive con sus padres, mayores de 65 años y con incapacidad total y absoluta, y con el hermano del padre, con una minusvalía del 92 por ciento y carente de recursos, siendo su hermano (padre del consultante en tales condiciones) el tutor de éste. A pesar de referirse al mínimo por ascendientes del derogado art. 40.3 de la Ley 40/1998 L.I.R.P.F. su reflexión sirve para la regulación vigente.

98 Vid. la Consulta vinculante de la D.G.T. núm. V0062-12, de 17 de enero (J.U.R. 2012/82246), que niega la posibilidad de aplicarse el mínimo por ascendientes a la viuda del marido que fallece y sigue conviviendo con sus dos hijos menores de edad y su suegro. Con anterioridad al fallecimiento del esposo, éste se aplicaba el mínimo por ascendientes, que ahora se le niega a la esposa viuda.

99 Semejante crítica es sostenida en ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J.: *Adecuación del Impuesto...*, ob. cit., págs. 781-784. Pone incluso como ejemplo a reconsiderar el de una pareja de hecho (también sería extensible al matrimonio) en el que uno de los miembros tiene un hijo no compartido y que, tras la muerte del progenitor, el otro miembro (pareja de hecho o cónyuge supérstite) necesita del auxilio económico del hijo de su pareja. El autor critica el que los mínimos se hagan depender de una relación de parentesco concreta y no sobre el gasto que suponen ciertas relaciones de necesidad. En parecido planteamiento se posiciona CAÑAL GARCÍA, F. J.: "La tributación conjunta de las rentas familiares en España", en CRUZ DE QUIÑONES, L. C. (Dirª): *Lecciones de Derecho Tributario...*, ob. cit., pág. 953: "Sería deseable ampliar las deducciones por personas dependientes del contribuyente a todas aquéllas que justifiquen esta circunstancia, con independencia del grado de parentesco o, incluso, sin él".

que se requiere del ascendiente (mayor de 75 años), suele llevar aparejada un desgaste físico y psicológico de la persona cuidadora, en la mayoría de los casos del sexo femenino.

4.2. El auxilio económico que se presupone del ascendiente respecto del descendiente-contribuyente. Su relación con el tratamiento en el Impuesto del pago de alimentos a los ascendientes

La aplicación del mínimo por ascendientes se condiciona a que estos (siempre mayor de 65 años, o discapacitado con independencia de su edad) no tengan rentas anuales excluidas las exentas superiores a 8.000 euros, y no presenten declaración o, si lo hicieran, que sus rentas declaradas no sean superiores 1.800 euros. Ambos límites no se benefician de ningún tipo de actualización tras la reforma del I.R.P.F. de 2014, lo que no nos parece del todo correcto dado que tan necesaria es la actualización de importes como de los límites de renta. Así la mejora siempre debe entenderse como relativa. El aumento de importes sin elevar los límites de renta implica que cada vez sean menos los beneficiarios de su aplicabilidad, beneficiando a un colectivo de forma decreciente.

El límite de los 8.000 euros, excluidas las rentas exentas, supuso un considerable cambio cualitativo con respecto al régimen del mínimo por ascendientes regulado en el derogado art. 40. 3 de la L.I.R.P.F.-1998. En esta norma el mínimo por ascendientes se condicionaba a que éstos no tuvieran rentas incluidas las exentas superiores al S.M.I. Nos parece desacertada la sustitución del criterio del S.M.I. por una cifra fija de 8.000 euros. Este criterio estático ha provocado que, en la actualidad, los contribuyentes que convivan con sus ascendientes, teniendo rentas éstos igual al S.M.I. anual, no puedan aplicarse el mínimo que comentamos dado que aquél está por encima de los 8.000 euros que la Ley indica como límite de rentas. En definitiva, a largo plazo la inflación ha eliminado potenciales beneficiarios, por lo que pensamos que el criterio del S.M.I., o si se prefiere el del I.P.R.E.M. que le viene sustituyendo, era, y creemos que retomararlo sería, más justo¹⁰⁰.

Aunque el art. 59 L.I.R.P.F., regulador de los mínimos por ascendientes no lo dice, lo cierto es que el auxilio económico prestado por el contribuyente se sobreentiende, en la medida en que el límite de rentas de 8.000 euros no es suficiente, por sí mismo, para cubrir con normalidad y mínima inserción social los gastos necesarios para la subsistencia y otros que garanticen una mínima socialización de una persona. Pero es algo que presumimos (que no siempre será así), mas en ningún momento la normativa hace alusión a la dependencia económica como criterio de aplicabilidad sujeto a prueba. Por tales mínimos, en cierta medida se quiere dar cobertura a una situación de necesidad que pueden padecer algunas personas (ascendientes) que tienen más de 65 años o los discapacitados con independencia de su edad. La opción más real para aliviar esta situación de necesidad suele pasar por la conformación de una unidad familiar o de convivencia entre los descendientes y ascendientes (unidad domiciliar), y es en este contexto donde tiene aplicación el mínimo por ascendientes, que por su contra no se estima a la hora de conformar una unidad familiar a efectos de declaración conjunta.

El bajo límite de 8.000 euros de rentas, excluidas las exentas, que el ascendiente no puede rebasar, pone de manifiesto que lo que se quiere es salir al paso del riesgo de exclusión que puede generar para una persona el tener

100 La L.I.R.P.F.-2006 entró en vigor el 1 de enero de 2007. El límite de los 8.000 euros no se ha visto reforzado desde entonces. Tomando como referencia el año 2007, para este año el S.M.I. fue de 570,60 euros, que multiplicado por catorce pagas asciende a la cantidad de 7.988,4 euros, próximo a los 8.000 euros que en la Ley se contempla como cifra a partir de la cual el ascendiente no genera el derecho a la aplicación del mínimo para su descendiente-contribuyente. Con el paso del tiempo, en 2015 el S.M.I. fue de 655,20 euros, que repartido en 14 pagas supone como producto 9.172,8 euros, por lo que se rebasa los 8.000 euros que la ley dispone. Apréciase cómo en 2007 quienes apenas cobraran el importe del S.M.I. podían generar como ascendientes el derecho a la aplicación del mínimo con tal nombre a los descendientes-contribuyentes con quienes convivían, mientras que en la actualidad quienes perciban como rentas tal insignificantes cifras, no.

A nuestro juicio, el criterio constitucional vertebral de los mínimos familiares y personales debiera ser el de la dependencia económica, sin expulsar a aquéllos que acojan mediante la convivencia a sus ascendentes, pues no deja de ser una forma de prestar auxilio

una edad jubilar o de retiro o, en su caso, padecer una discapacidad y carecer de los ingresos necesarios para afrontar con dignidad la subsistencia y mínima integración social. La edad y la discapacidad llevan inherentemente aparejadas un aumento de los gastos y una disminución de ingresos, acentuada si la persona, para el caso el ascendiente, carece de recursos¹⁰¹. Pero la Ley es consciente de que tras la realidad que cubre el mínimo por ascendientes suele haber una tarea de cuidado que no siempre se puede ejercer en el domicilio familiar. Por este motivo la Ley da por cumplido el requisito de la

convivencia con el contribuyente cuando el ascendiente discapacitado y a su vez dependiente económicamente (aquí la Ley sí habla de dependencia¹⁰²) del contribuyente sea internado en centros especializados.

El auxilio económico del descendiente hacia el ascendiente, que se presupone en el mínimo por ascendientes, nos sitúa en el deber de alimentos que el Código Civil regula. Los alimentos son una auténtica obligación jurídica del art. 143. 2º C.C. que pueden tener como objeto el sustento, la habitación, el vestido y la asistencia médica entre los cónyuges, los ascendientes y descendientes e, incluso, los hermanos, aunque para este último caso sólo para los auxilios necesarios de la vida, siempre que no sea por causa imputable al alimentista, pudiendo extenderse a la necesidad de educación, si la precisan. Aunque los alimentos pueden llegar a comprender la habitación del alimentista, casi siempre se identifican con un trasvase pecuniario, especialmente cuando son impuestos por decisión judicial. No es descartable que concurra la posibilidad de pagar alimentos con el acogimiento de la persona necesitada formando una unidad familiar, pero es difícil que ésta sea adoptada por imposición judicial, dado que se parte de un escenario litigioso y judicializado, que no se da en el acogimiento del familiar necesitado, que suele partir, más bien, de una situación amistosa. Queremos decir con ello que no toda prestación de alimentos deriva de una imposición judicial ante la eficacia de la solidaridad familiar; pero también que la convivencia no suele traer su causa en una decisión judicial, que es la situación que quiere dar cabida el mínimo por ascendientes.

Esta reflexión es importante. En el I.R.P.F. el pagador de alimentos (salvo si el pago es a los hijos) cuya obligación nace de una decisión judicial puede reducir de su base imponible las cantidades que se dispongan según lo indicado en el art. 55 L.I.R.P.F.; tratamiento que, por cierto, es una de las reminiscencias del entendimiento del objeto del Impuesto como renta disponible¹⁰³. Se comprenden en este artículo todas las pensiones alimenticias o

101 AA.VV.: *Guía de asesoramiento fiscal a los mayores*, I.M.S.E.R.S.O., http://www.imserso.es/InterPresent2/groups/imserso/documents/binario/idi174_06guafiscal.pdf, pág. 35.

102 Dice así el párrafo II del apartado 1 del art. 59 L.I.R.P.F.: "Entre otros casos, se considerará que conviven con el contribuyente los ascendientes discapacitados que, dependiendo del mismo, sean internados en centros especializados".

103 Y así parece que seguirá siendo el lugar donde es aplicada. El Informe de la Comisión de Expertos de Reforma del Sistema Fiscal de 2014, cree que es el lugar adecuado. Cfr. el numeral 17 de su Informe, pág. 151.

pensiones compensatorias impuestas por decisión judicial, salvo la satisfecha a los hijos, pues las anualidades por alimentos a los hijos no pueden ser objeto de reducción, teniendo un tratamiento diferenciado¹⁰⁴.

No puede olvidarse que, en la normalidad de los casos, funciona la solidaridad familiar sin necesidad de judicialización del conflicto. Solidaridad que suele articularse a través de la convivencia que es la que protege el art. 59 L.I.R.P.F. al regular el mínimo por ascendientes. El art. 55 L.I.R.P.F. que permite la deducción de los alimentos prestados por decisión judicial a los ascendientes no suele tener como trasfondo una solución amistosa; o si lo tiene, las partes pueden llegar a perseguir, aun estando de acuerdo en la cuantía y términos, una decisión judicial condenatoria, para que el contribuyente-descendiente pueda aplicarse la reducción del art. 55 L.I.R.P.F., amén de practicarse el mínimo por ascendientes, si convive; pues no se contemplan como excluyentes. A efectos de la reducción del art. 55, no se admiten siquiera otras fórmulas de prueba del auxilio económico efectivo del contribuyente al ascendiente a través de los que, con carácter general, se admiten en Derecho¹⁰⁵. Tampoco se admiten acuerdos de otros escenarios como la mediación y el arbitraje, quizás necesariamente para no dar lugar al fraude, pues se puede tender a la reducción la progresividad del impuesto del contribuyente mediante la transmisión de rentas a los ascendientes.

4.3. El requisito de la convivencia en el mínimo por ascendientes: un criterio a complementar con el de dependencia económica

El requisito de la convivencia es el elemento central del mínimo por ascendientes que, con carácter general, debe entenderse como unidad de residencia, que puede ser probada por cualquier medio admisible en Derecho, no siendo prueba única ni dirimente el coincidente empadronamiento¹⁰⁶. El requisito de la convivencia se dispone conjuntamente con otros ya vistos como el de que el ascendiente sea mayor de 65 años o discapacitado cualquiera que sea su edad, el que éste no gane rentas anuales excluidas las exentas superiores a 8.000 euros y no presente declaración o, si la presentare, que sus rentas no superen los 1.800 euros.

La convivencia que exige el mínimo por ascendientes entre el descendiente-contribuyente y su ascendiente no se da por cumplida ante opciones mixtas como acontece si el primero acude diariamente a la casa del segundo que además le presta auxilio económico y quizás también necesitado de ciertos cuidados, al poseer, por ejemplo, un grado de dependencia moderada¹⁰⁷. No se admite para estos casos, imaginamos que, por razones de prevención

104 De cara a la persona pagadora, el art. 55 L.I.R.P.F. indica: "Reducciones por pensiones compensatorias. Las pensiones compensatorias a favor del cónyuge y anualidades por alimentos, con excepción de las fijadas a favor de los hijos del contribuyente, satisfechas ambas por decisión judicial, podrán ser objeto de reducción en la base imponible". No pueden aplicarse esta reducción quienes sean pagadores de alimentos a los hijos. De cara a la persona receptora de alimentos, se consideran exentas por el art. 7 k) "las anualidades por alimentos percibidas por los padres en virtud de decisión judicial", por lo que otras personas diferentes a los hijos no gozan de la exención por los alimentos recibidos.

105 GUERRA REGUERA, M.: *Pensiones compensatorias...*, ob. cit., págs. 7 a 9, siguiendo a GOROSPE OVIEDO J. I.: *El nuevo régimen fiscal de los planes de pensiones...*, págs. 37, consideran que debiera admitirse la posibilidad de probar por cualquier medio la realización de los pagos y no sólo como consecuencia de una decisión judicial.

106 Éste es el criterio, justo por otra parte, que extraemos de la Consulta vinculante de la D.G.T. núm. V0604-09, de 25 de marzo (J.U.R. 2009/184174); y así ha venido fallando la jurisprudencia. Véase la S.T.S.J. de Cataluña de 13 de septiembre de 2014, (J.T. 2014/681), donde se indica que el certificado de empadronamiento como documento público significa una presunción de convivencia, pero que admite prueba en contrario. Véase la reseña que de esta Sentencia se hace en *Quincena Fiscal*, junio 2014-núm. 12, pág. 125.

107 Cfr. la Consulta vinculante de la D.G.T. núm. V1563-09, de 30 de junio (J.U.R. 2009/373237), que niega la posibilidad de aplicación del mínimo por ascendientes a la consultante-contribuyente que se desplaza diariamente 40 kilómetros para cuidar a su anciana madre en situación de dependencia.

del fraude, pero ello no evita para que se pongan de manifiesto algunas incoherencias. Como se ha dicho, la Ley entiende que el requisito de la convivencia queda salvado, o mejor dicho asimilado por natural y lógico si, aun no dándose de forma real, el ascendiente como discapacitado está internado en un centro especializado, público, privado o concertado y el descendiente-contribuyente costee todo o parte del precio¹⁰⁸.

Desde luego que el requisito de la convivencia y su excepción de que se tiene por cumplida si el ascendiente es discapacitado y está internado en un centro especializado genera ciertos agravios comparativos. Por esto, el elemento central de los mínimos personales y familiares, y de forma especial el mínimo por ascendientes, no debiera ser exclusivamente el de la convivencia, sino además el de la dependencia económica del ascendiente sobre el contribuyente¹⁰⁹. De la normativa vigente puede presuponerse un cierto auxilio económico con motivo de que el ascendiente no debe superar determinadas rentas para posibilitar la aplicación del mínimo, pero en todo caso, como regla general (salvo en los supuestos de internamiento), la dependencia económica no se erige como un requisito de aplicabilidad del beneficio, sujeto a prueba. La asimilación a la convivencia debiera extenderse a otras situaciones donde no hay tal de forma efectiva pero sí dependencia económica, como sucede cuando el descendiente costee los cuidados de su ascendiente discapacitado-dependiente, sin necesidad de internarlo en un centro residencial, véase porque le sufraga la contratación profesional de cuidados en su propio hogar, aunque habrá dificultades de prueba.

Por tanto, la regulación actual exige con carácter general la concurrencia de la convivencia, unida a la presuposición de un cierto auxilio económico (que no ha de ser probado) sobre el descendiente-contribuyente, que deben converger con otros requisitos como el que el ascendiente sea mayor de 65 años o discapacitado con independencia de su edad. La concurrencia de estos tres requisitos (dando por cumplido los requisitos de que el ascendiente no tenga rentas anuales excluidas las exentas superiores a 8.000 euros y no presente declaración o si la presentare no superara la cifra de 1.800 euros) suscita evidentes juicios de igualdad con los siguientes términos de comparación de cara a la aplicabilidad del mínimo por ascendientes:

- a. Los descendientes-contribuyentes que convivan con un ascendiente mayor de 65 años y presumiblemente beneficiario de un cierto auxilio económico de aquéllos, sí podrán aplicarse el mínimo por ascendientes.
- b. Los descendientes-contribuyentes que convivan con un ascendiente menor de 65 años, discapacitado y presumiblemente beneficiario de un cierto auxilio económico de aquéllos, sí podrá aplicarse el mínimo por ascendientes.
- c. Los descendientes-contribuyentes que convivan con un ascendiente igual o menor de 65 años y presumiblemente beneficiario de un cierto auxilio económico, no podrán aplicarse el mínimo por ascendientes.

108 *Vid.* Consulta vinculante de la D.G.T. núm. V2878-11, de 13 de diciembre (*J.U.R.* 2012/36139), que reconoce el derecho a la aplicación del mínimo por el ascendiente que teniendo una edad avanzada y un grado de discapacidad serio y reconocida la asistencia de tercera persona y una situación de dependencia según la Ley de Dependencia, está interno en un centro especializado concertado que sufraga el consultante. En el mismo sentido se pronuncia la Consulta vinculante de la D.G.T. núm. V1681, de 15 de julio (*J.U.R.* 2009/404486).

109 Se muestra a favor del criterio de la dependencia económica de los descendientes y ascendientes también CENCERRADO MILLÁN, E.: *El mínimo exento en el Sistema Tributario Español*, cit., págs. 166.

- d. Los descendientes-contribuyentes que no convivan con su ascendiente discapacitado y costeen parte o todo del precio del establecimiento residencial especializado donde se encuentre interno, sí pueden aplicarse el mínimo por ascendientes.
- e. Los descendientes-contribuyentes que no convivan con su ascendiente discapacitado, pero costeen parte o todo el precio de los cuidados profesionales prestados a éste en su propio domicilio, no podrán aplicarse el mínimo por ascendientes.

A nuestro juicio, el criterio constitucional vertebral de los mínimos familiares y personales debiera ser el de la dependencia económica, sin expulsar a aquéllos que acojan mediante la convivencia a sus ascendientes, pues no deja de ser una forma de prestar auxilio. Los mínimos son el instrumento por el que se realiza el principio de capacidad económica en su dimensión subjetiva por entender que determinadas situaciones familiares generan inherentemente un gasto y disminuyen el poder económico frente a la Hacienda. La convivencia es uno de los medios para superar la situación de necesidad económica del ascendiente, pero no la única. El criterio de la convivencia no debiera ser un criterio dirimente y excluyente para la concesión del mínimo por ascendientes. En este sentido nos parecen trasladables los razonamientos que el T.C. ha realizado para el caso del mínimo por descendientes, como se ha visto cuando los hemos estudiado.

Pensamos que la convivencia debiera, nunca mejor dicho, convivir con el de la dependencia económica, pero no erigirse como un requisito *sine quan non* de aplicabilidad del mínimo por ascendientes, como en la actualidad lo es salvo que el ascendiente esté internado en un centro especializado, y el contribuyente costee todo o parte de su precio, donde para este caso de forma excepcional sí se entiende. Debiera admitirse que quien conviva con su ascendiente se aplique el mínimo por tal, igual que quien no conviva, pero sufrague parte o todos los gastos (y no sólo en centros especializados, como actualmente sí se recoge en la norma).

La convivencia con los ascendientes, como hemos dicho, suele implicar una cierta atención personal con la consiguiente resta de tiempo de trabajo y de ocio para el cuidador que lo asuma, en la mayoría de los casos del género femenino. Por eso, partiendo de unas bajas rentas del ascendiente, aunque no haya un efectivo trasvase económico, la simple convivencia también debiera entenderse como una forma de prestarles cuidado y atención, para garantizarle la aplicabilidad del mínimo por ascendientes, igual que debiera acontecer para quienes como descendientes no convivientes con el ascendiente, presten, sin más, ayuda económica.

Así, la convivencia lleva consigo algún tipo de atención personal, de cuidados que suelen ser asumidos preferentemente por el colectivo de las mujeres. Mujeres que son hijas, nietas o nueras del ascendiente y que muy seguramente para tal cometido reducirán su tiempo laboral y de ocio, con el consiguiente coste de oportunidad

que ello conlleva y los problemas de salud para el cuidador que también les ocasiona¹¹⁰. Adviértase que hablamos de nueros del ascendiente. Éstas no tienen la posibilidad de aplicar el mínimo por los ascendientes de su marido si tributan de forma individual, pero sí se benefician de tal mínimo si tributan conjuntamente con su marido¹¹¹.

Lo que parece claro, para nosotros, es que la protección y estima de los posibles modelos familiares en los que la mujer se implica laboral y profesionalmente viene de la mano, entre otros posibles a tratar o ya tratados, de la asunción también del criterio de la dependencia económica para garantizar la aplicabilidad del mínimo por ascendientes, junto con el de la convivencia. Para nosotros, y en conclusión, un mayor acercamiento al valor de la de igualdad material de género obliga a la incorporación también en el mínimo por ascendientes del criterio de la dependencia económica.

5. El mínimo por discapacidad del contribuyente y de los descendientes y ascendientes

Como se ha indicado, la finalidad de los mínimos es adecuar la carga tributaria por el I.R.P.F., cuyo objeto es gravar la renta del contribuyente al conjunto de circunstancias de índole personal y familiar que le afectan. La finalidad de los mismos tiene mucho que ver con provocar la satisfacción del principio de capacidad contributiva, aunque ya sabemos que es imposible exigir el pago del Impuesto con sujeción perfecta a tal principio. Entre las circunstancias que comúnmente se aceptan como rasgos a estimar por suponer inherentemente una serie de gastos específicos y mayores a quien no la posea, está la discapacidad.

110 Es el denominado "Síndrome de sobrecarga del cuidador o cuidadora", estudiado detenidamente en GRANDE GASCÓN, M.L.-HERNÁNDEZ PADILLA, M.-LINARES ABAD, M.: "Análisis de los cuidados informales desde la perspectiva del género", en DE LA FUENTE ROBLES (Coord.): *Situaciones de dependencia y derecho a la autonomía: una aproximación multidisciplinar*, Alianza Editorial, Madrid, 2009, págs. 290 a 295. Tiene como efecto el deterioro de la salud mental, física, relaciones familiares y relaciones de trabajo, a la vez que acostumbra a conllevar problemas financieros para la persona cuidadora. El *Boletín Informativo del I.N.E.* núm. 10/2009 "Panorámica de la discapacidad en España", en *Encuesta de la Discapacidad, Autonomía Personal y Situaciones de Dependencia*, 2008, pág. 4, refleja que las personas cuidadoras de otras con discapacidad que son asimismo dependientes manifiestan dificultades para la realización de sus tareas, viéndose afectada su salud y vida personal. Dentro de la asistencia al dependiente, tales personas consideran como principal problema la falta de fuerza física. Sobre su propia salud, la mayoría se sienten cansadas y otra parte importante estiman su salud como deteriorada. DURÁN HERAS, M. A.: *El trabajo no remunerado en la economía global*, Fundación B.B.V.A., Bilbao, 2012, págs. 255 y ss., analiza con profundidad la sobrecarga de los cuidadores, con el desgaste de su propia salud, como consecuencia de la prevalencia moral de las familias por éstos. Es este desgaste el elemento central del trabajo de MONTORO RODRÍGUEZ, J.: "Las consecuencias psicosociales del cuidado informal a personas mayores", en *R.I.S.*, núm. 23/1999, págs. 7 a 29. También MORGADO PANADERO, P.: "Presente y futuro de las situaciones de dependencia en la Seguridad Social" en GARCÍA TRASCASAS, A.-REGUERO CELADA, J.: *Cuestiones sobre dependencia*, Comares, Granada, 2007, pág. 188, se hace eco de la problemática de la dependencia desde la óptica del cuidador, pues puede sufrir grandes carencias y necesidades. JULVE NEGRO, M.: "Dependencia y cuidado: Implicaciones y repercusiones en la mujer cuidadora", en <file:///C:/Users/Usuario/Downloads/Dialnet-DependenciaYCuidado-2002330.pdf>, págs. 16-17, manifiesta las consecuencias de la carga del cuidado, especialmente aquéllas que inciden en la salud física y psíquica. Señala que, en general, poseen una sensación de cansancio al poseer menos salud y un evidente desgaste físico. En todos los casos que en su estudio analiza se refiere a problemas como los de frustración, impotencia, desánimo y ansiedad. Aprecia que tras un período largo de cuidados surgen conflictos familiares y personales convertidos en culpa, restando tiempo a las relaciones conyugales, filiales y sociales, con la consiguiente merma de la libertad de movimientos. Junto con otras conclusiones a las que llega, destaca el hecho de que en el 30 por ciento de las entrevistadas que son cuidadoras y que a la vez trabajan, tienen la sensación de incumplir ambas tareas, y un 40 por ciento se ha visto obligadas a abandonar su trabajo, lo que provoca temor sobre las repercusiones futuras de la decisión.

111 GUERRA REGUERA, M.: *La familia en el Impuesto...*, ob. cit., pág. 40, critica que un contribuyente no pueda practicarse el mínimo por ascendientes por el padre o madre del cónyuge que haya sido acogido en la familia. Señala: "Para lograrlo, tendrían que tributar conjuntamente e instaurar el régimen de gananciales, y cuando hay que dar tantas vueltas jurídicas para lograr un efecto tan elemental, algo falla".

La discapacidad que reconoce la Ley a efectos del I.R.P.F. (art. 60. 3 de su Ley reguladora) se sitúa en el umbral del 33 por ciento. Este grado también se considera acreditado a quienes sean pensionistas de la Seguridad Social y tengan reconocida una pensión de incapacidad permanente total, absoluta o gran invalidez, y para los pensionistas de clases pasivas que tengan reconocida a su favor una pensión de jubilación o retiro por incapacidad permanente para el servicio o inutilidad. A mayores, también, se tiene en cuenta la situación de discapacidad reforzada, situada por la Ley en el umbral del 65 por ciento; grado al que se identifican quienes hayan sido declarados judicialmente como incapacitados.

El art. 60 L.I.R.P.F. recoge el denominado “mínimo por discapacidad” desagregado en el mínimo por discapacidad del contribuyente, regulado en su apartado 1, y los mínimos por discapacidad de descendientes y ascendientes, tratado en su apartado 2. En realidad, el mínimo por discapacidad opera como un suplemento del resto de mínimos¹¹².

5.1. El mínimo por discapacidad del contribuyente

El mínimo por discapacidad del contribuyente del art. 60. 1 de la L.I.R.P.F. es de 3.000 euros anuales¹¹³ cuando sea una persona con discapacidad, y de 9.000 euros anuales¹¹⁴ cuando siendo una persona con discapacidad acrediten un grado igual o superior al 65 por ciento. Este mínimo por discapacidad bien podemos denominarlo como “ordinario”. A mayores, el párrafo II del apartado 1 del art. 60 dispone de un complemento a este mínimo por discapacidad, que provoca su aumento en concepto de gastos de asistencia. Así, el mínimo se aumentará por tal concepto en 3.000 euros anuales¹¹⁵ cuando el contribuyente acredite necesitar ayuda de terceras personas o movilidad reducida, o un grado de minusvalía igual o superior al 65 por ciento.

Sobre el mínimo por discapacidad del contribuyente ordinario poco o nada hay que decir, salvo poner de manifiesto que en términos estadísticos son más las mujeres discapacitadas que los hombres, aunque por su contra hay menos contribuyentes mujeres que hombres¹¹⁶. Sí hay más campo para la reflexión sobre el mínimo por discapacidad complementario, que aumenta el mínimo por discapacidad ordinario si el contribuyente acredita necesitar ayuda de terceras personas o movilidad reducida, o un grado de discapacidad igual o superior al 65 por ciento o incapacitado judicialmente. Esta ayuda proporcionada por terceras personas acostumbra a recaer en el colectivo de mujeres como principales encargadas socialmente del cuidado. El precepto no exige que la asistencia de ayuda de terceras personas se lleve a cabo a través de cuidados profesionales, valiendo tanto éstos como los informales, prestados fundamentalmente por familiares. No obstante, si se secundara literalmente el precepto, el mínimo por discapacidad del contribuyente complementario se otorga “en concepto de gastos de asistencia”, por lo que podría interpretarse que el tercero que proporcione la ayuda debe llegar a recibir algún tipo de sueldo o estipendio por la ayuda prestada. Para nosotros habría que prescindir de esta exégesis.

112 Vid. para más detalle, ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J.: *Adecuación del Impuesto...*, ob. cit., págs. 790 a 795.

113 Hasta el ejercicio 2014, inclusive, era de 2.316 euros anuales.

114 Hasta el ejercicio 2014, inclusive, era de 7.038 euros anuales.

115 Hasta el ejercicio 2014, inclusive, era de 2.136 euros anuales. Muy aplaudida esta subida, hasta el punto de calificarla como “espectacular”, por BUENO MALUENDA, M. C.: “Las rentas activas en la reforma del I.R.P.F.: valoración de conjunto”, en *Revista Quincena Fiscal*, núm. 17/2015, parte Estudio, B.I.B. 2015/4807.

116 Véase “Panorámica de la discapacidad en España”, Encuesta de Discapacidad, Autonomía Personal y situaciones de dependencia 2008, *Boletín Informativo I.N.E.*, núm. 10/2009. Estima que para el año 2008, el 58,8 por ciento de las personas con discapacidad fueron mujeres.

5.2. El mínimo por discapacidad de los descendientes y ascendientes

El apartado 2 del art. 60 L.I.R.P.F. regula el mínimo por discapacidad de los descendientes y ascendientes, complemento de los mínimos por éstos, siendo requisito preliminar que el contribuyente tenga derecho a su aplicación, sito en los arts. 58 y 59 de la L.I.R.P.F.

Como sabemos, el mínimo por descendientes se permite siempre que el descendiente no rebase la edad de los 25 años o si siendo mayor padece una situación de discapacidad. Vimos también que el mínimo por ascendientes se posibilita si éstos tuvieran más de 65 años o discapacidad con independencia de su edad. En este sentido, adviértase que la discapacidad de los descendientes y ascendientes puede ser requisito mismo de aplicabilidad de tales mínimos a la vez que rasgo tenido en cuenta como complemento de ellos.

De nuevo cuando tratamos del mínimo por discapacidad de descendientes y ascendientes conviene disociar entre el mínimo ordinario y el complemento por asistencia de una tercera persona.

El mínimo ordinario por discapacidad de los descendientes o ascendientes será de 3.000 euros anuales¹¹⁷ por cada uno de éstos que, generando el derecho a la aplicación de los mínimos regulados en los artículos 58 y 59 L.I.R.P.F., sean personas con discapacidad (grado igual o superior al 33 por ciento), cualquiera que sea su edad. Tal mínimo será de 9.000 euros anuales¹¹⁸ por cada uno de ellos que acredite un grado de discapacidad superior al 65 por ciento. Demasiados grados de por medio (65-33=32), por lo que convendría, o bien la apreciación de otros grados intermedios, o bien la aplicación de coeficientes multiplicadores de este mínimo en función del grado de discapacidad o tramos de grados. Repárese también que el precepto indica que el mínimo por discapacidad de descendientes o ascendientes será “por cada uno de los descendientes o ascendientes que genere derecho a la aplicación del mínimo a que se refieren los artículos 58 y 59 de esta Ley”, lo que le es beneficioso a aquel contribuyente que conviva con varios y todos ellos no tengan excesivas rentas.

Este mínimo por discapacidad que hemos convenido en denominar como “ordinario” puede llegar a complementarse a mayores con el mínimo por discapacidad de descendientes y ascendientes “complementario” (art. 60. 2 II L.I.R.P.F.). Este complemento se concede en concepto de gastos de asistencia, provocando un aumento del mínimo por discapacidad por descendientes y ascendientes ordinario en 3.000 euros anuales¹¹⁹ por cada descendiente o ascendiente que justifique necesitar ayuda de terceras personas o movilidad reducida y, en todo caso, un grado de discapacidad igual o superior al 65 por ciento. Con éste, se quiere atender a mayores, mediante un complemento dinerario, la situación del cuidado del descendiente o ascendiente discapacitado, que podrá ser asumido tanto por cuidadores informales o profesionales, a pesar de que la dicción de la Ley con la expresión “en concepto de gastos de asistencia” puede dar a pensar que hay algún pago a la tercera persona que asiste al discapacitado.

De nuevo hay que cotejar este mínimo por discapacidad complementario de los descendientes y ascendientes del art. 60.2 II L.I.R.P.F. desde el punto de vista del principio de igualdad por razón de sexo y perspectiva de género a la luz del concepto de discriminación indirecta que la Ley Orgánica 3/2007, de 22 de marzo, para la igualdad efectiva

117 Hasta el ejercicio 2014, inclusive, era de 2.136 euros anuales.

118 Hasta el ejercicio 2014, inclusive, era de 7.038 euros anuales.

119 Hasta el ejercicio 2014, inclusive, era de 2.136 euros anuales.

de mujeres y hombres (L.O.I.), promueve. Como sabemos, las mujeres suelen ser quienes mayoritariamente se encargan de las tareas del cuidado que implica la asistencia o movilidad reducida que se requiere para la aplicabilidad de este complemento al mínimo por discapacidad de ascendientes y descendientes. A mayores, generalmente esta asistencia es aportada por familiares más que por cuidadores profesionales.

Es un hecho probado que el cuidado ofertado en el ámbito doméstico ejercido por familiares puede llevar aparejado una disminución del tiempo de trabajo del cuidador, la asunción de trabajos a tiempo parcial, la reducción de jornadas laborales o, incluso, la retirada del mercado de trabajo por el acogimiento a situaciones de excedencias.

Por ello, consideramos de nuevo que el requisito de aplicabilidad de los mínimos familiares debiera ser también el de la dependencia económica, y no sólo con carácter exclusivo el de la convivencia con el contribuyente. El criterio de la dependencia económica no sólo es el que mejor se adapta al principio de capacidad contributiva, sino que su introducción habilita que también se puede llegar a reconocer la aplicación del mínimo a aquellas mujeres, fundamentalmente esposas, que no renuncian a sus legítimas expectativas profesionales y laborales pero que tampoco se despreocupan del cuidado, especialmente de los ascendientes, propios o de su marido, contribuyendo con esfuerzo a su cuidado y auxilio económico.

Tanto para los mínimos por descendientes y ascendientes como para los mínimos por discapacidad de éstos, se entiende en la actualidad cumplido el requisito de la convivencia si éstos, dependientes económicamente del contribuyente, están internados en centros especializados. Pero la Ley en su redacción vigente no asimila a tal situación a otras, para proteger a quienes, no conviviendo, sufragan todo o parte de los gastos de asistencia del descendiente o ascendiente discapacitado en el hogar de éste, sin mediar con el contribuyente una unidad domiciliar; situación que, aun excepcional, puede ser posible.

Debe procurarse una mayor estima del fenómeno de la empleabilidad de las mujeres en la conformación de los mínimos, reconociendo a efectos fiscales el hecho de que ambos cónyuges sean agentes activos del mercado de trabajo. Creemos que el criterio de la dependencia económica abre puertas a que los modelos de familia donde las mujeres trabajan y no se descuidan de sus descendientes y mayores discapacitados o necesitados de atención, se vean compensados fiscalmente.

6. Algunas reflexiones sobre las normas comunes para la aplicación de los mínimos personales y familiares

El art. 61 L.I.R.P.F. recoge un conjunto de normas comunes para la aplicación del mínimo del contribuyente, por descendientes, ascendientes y discapacidad. No obstante, sí debe indicarse que no todas las reglas que en este artículo se indican son comunes para todos los mínimos, como de inmediato veremos.

Señala la regla 1^a¹²⁰ que teniendo dos o más contribuyentes el derecho a la aplicación del mínimo por descendientes, ascendientes o discapacidad, respecto de una misma persona, su importe se prorrateará entre ellos

120 Regla 1.ª: "Cuando dos o más contribuyentes tengan derecho a la aplicación del mínimo por descendientes, ascendientes o discapacidad, respecto de los mismos ascendientes o descendientes, su importe se prorrateará entre ellos por partes iguales. No obstante, cuando los contribuyentes tengan distinto grado de parentesco con el ascendiente o descendiente, la aplicación del mínimo corresponderá a los de grado más cercano, salvo que éstos no tengan rentas anuales, excluidas las exentas, superiores a 8.000 euros, en cuyo caso corresponderá a los del siguiente grado". Esta regla sigue igual tras la reforma de 2014.

por partes iguales (regla del prorrateo de los importes). Se trata de una regla verdaderamente común para todos los mínimos, menos para el del contribuyente, que por otra parte será único incluso cuando las unidades familiares que la L.I.R.P.F. contempla opten por la declaración conjunta, es decir, éste no se multiplica en función del número de declarantes.

Así, si dos contribuyentes tienen derecho a la aplicación del mínimo por descendientes o por ascendientes o por discapacidad de éstos sobre la misma persona, su importe será prorrateado por partes iguales.

Dejando al margen nuestra consideración sobre la necesidad de introducir como criterio para garantizar el derecho a la aplicabilidad de los mínimos por ascendientes el de la dependencia económica y no sólo el de la convivencia —estimado ya aunque con matices en el mínimo por descendientes—, la regla del prorrateo facilita, o al menos reconoce, especialmente para el caso de acogimiento de ascendientes por descendientes-contribuyentes, que varios asuman la convivencia y sustento económico de éstos, mayores de 65 años o discapacitados con independencia de su edad. La regla del prorrateo reconoce la repartición del trabajo personal cuando media una tarea de cuidado, que recae mayoritariamente, como hemos advertido, en el colectivo de mujeres.

Tanto para el mínimo por descendientes como ascendientes, sería interesante que el prorrateo que la regla indica no sea por partes iguales, sino en proporción al tiempo efectivo de convivencia entre el contribuyente y el descendiente o el ascendiente. Obraría la presunción (*iuris tantum*) de la convivencia igual con todos los contribuyentes que tengan derecho a la aplicación del mínimo por descendientes o ascendientes o discapacidad, que podría ser destruida mediante prueba en contrario¹²¹. Creyendo por su parte que debiera introducirse para el mínimo por ascendientes el criterio de la dependencia económica, lo cierto es que este reparto del mínimo debiera ser en proporción a la convivencia efectiva y/o sostenimiento de los gastos que se satisfacen, presumiéndose por partes iguales, aun cabiendo prueba en contra. Para el caso del contribuyente que no conviva con su descendiente o ascendiente, pero que soporte con sus gastos, debiera operar especialmente como límite las cantidades efectivamente satisfechas. La cuestión no es baladí y creemos necesario abordar esto, dado que, como sabemos, tras la reforma cuya entrada en vigor ha sido el 1 de enero de 2015, para el mínimo por descendientes ya se ha introducido (de forma mejorable) el criterio de la dependencia económica. En nuestra opinión, quien no conviva, pero satisfaga alimentos sin decisión judicial y quien conviva con el menor, podrán aplicarse por mitad tales mínimos por descendientes, y pudiera ocurrir que aquél se practicara por los mismos más cantidad de la que satisfizo en concepto de alimentos; lo cual no parece sensato.

Pese a la regla del prorrateo en partes iguales, continúa diciendo el párrafo II de la primera de las reglas sitas en el art. 61 L.I.R.P.F. que cuando los contribuyentes tengan derecho a la aplicación del mínimo por el mismo ascendiente o descendiente y tengan distinto grado con éstos, le corresponderá su práctica al de grado o grados más cercano, salvo que éstos no tengan rentas anuales, excluidas las exentas, superiores a 8.000 euros, en cuyo caso corresponde al de siguiente grado. El requisito de que la renta del pariente de grado más próximo debe superar 8.000 euros es coherente con los requisitos de renta máximos que el descendiente o ascendiente puede tener, también de 8.000

121 MOCHÓN LÓPEZ, L.: "La custodia compartida de los hijos en los casos de nulidad, separación o divorcio: un supuesto de situación familiar insuficientemente regulado en el ámbito del Derecho Tributario", en *Crónica Tributaria*, núm. 131/2009 (107-120), págs. 111 a 113, en particular en esta última página opina que, dado que la convivencia de los hijos no tiene por qué ser en períodos iguales de tiempo, lo suyo es que se estableciera el prorrateo en función del tiempo efectivo de convivencia, estableciéndose la presunción *iuris tantum* de a tiempo igual. Esta propuesta también debe ser trasladable al ámbito del mínimo por ascendientes y discapacidad del ascendiente. También se manifiesta a favor del prorrateo en función de los días en los que se hubieran cumplido las circunstancias ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J.: *Adecuación del Impuesto...*, ob. cit., pág. 773.

euros. Pero a nuestro juicio, la imposibilidad del prorrateo del importe cuando el ascendiente o el descendiente conviva con contribuyentes de distinto grado es una regla que debiera revisarse al ser, como algún autor la ha calificado, "perturbadora"¹²².

Esta excepción a la primera regla del art. 61 debiera reconsiderarse pues no atiende a realidades diversas derivadas, por ejemplo, sobre el mínimo por ascendientes, al fenómeno de la premoriencia, o que el grado intermedio se encuentre en una situación de incapacidad física o económica o simplemente como consecuencia de una mala relación, que le impide preocuparse de su ascendiente. Es posible que un nieto conviva con su abuelo mayor de 65 años o discapacitado con independencia de su edad y se corresponsabilice económicamente de éste al tener rentas insuficientes (inferiores a 8.000 euros) junto con sus tíos, bien porque su padre haya muerto, bien porque su padre no tenga suficientes recursos, o bien porque su padre tenga una mala relación con el abuelo. Va de suyo que el nieto también debiera poder beneficiarse de parte del mínimo por ascendientes y mínimo por discapacidad ordinario o complementario del ascendiente, en su caso. Por esta regla especial, en el ejemplo, sólo los tíos (hijos del ascendiente) podrán aplicarse el mínimo, íntegramente o repartido entre otros parientes de igual grado, de darse el conjunto de los requisitos que la Ley enuncia. El nieto con lo indicado en la regla que comentamos no tendrá derecho. Quizás la Ley no recoja estos supuestos dado que son excepcionales.

La segunda de las reglas del art. 61 L.I.R.P.F.¹²³ habla sobre la imposibilidad de la aplicación de los mínimos por descendientes, ascendientes o discapacidad cuando los ascendientes o descendientes que generen el derecho presenten declaración, en principio, o si la presentaren, sus rentas sean superiores a 1.800 euros.

El hecho de que se admita presentar declaración al descendiente o ascendiente, lo cual es una novedad de la L.I.R.P.F.-2006, condicionado a que sus rentas no superen 1.800 euros, no siempre ha sido así, siendo su regulación actual un avance digno de aplauso¹²⁴. Posibilitándose que el descendiente o ascendiente presente declaración se quiere que éstos puedan solicitar la devolución de retenciones a la vez que no se castigue a quienes tienen

122 ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J.: *Adecuación del Impuesto...*, cit., págs. 774 y 787-788. No lo cree como un criterio idóneo que provoque una adecuada subjetivación del gravamen. A juicio del autor, con el que asentimos, no creemos que sea un criterio apto para subjetivar el gravamen tributario, siendo el único apto el de la dependencia económica.

123 Regla 2ª: "No procederá la aplicación del mínimo por descendientes, ascendientes o discapacidad, cuando los ascendientes o descendientes que generen el derecho a los mismos presenten declaración por este Impuesto con rentas superiores a 1.800 euros". Esta regla sigue igual tras la reforma de la L.I.R.P.F. de 2014.

124 Esta regulación es, desde luego, un avance cualitativo a la vez que alivia una manifiesta discriminación. La L.I.R.P.F.-1998 en su art. 40.3. 2º II (igual que su sucesor art. 43.3 de la L.I.R.P.F.-2004), condicionaba la aplicación del mínimo por ascendientes como el resto de mínimos a que quienes generen el derecho no presentaran declaración o la comunicación del art. 81 de tal Ley. Hoy esta comunicación ya no se prevé desde la promulgación de la L.I.R.P.F. actual, de 2006 (véase sobre los cambios legislativos respecto del deber de declarar y a la supresión de la comunicación de datos, CUBILES SÁNCHEZ-POBRE, P.: *La Reforma del Impuesto...*, ob. cit., pág. 51), aunque todavía la L.G.T. la recoge con carácter general por si el legislador en algún impuesto decidiera reincorporarla. El tratamiento en aquel momento era profundamente discriminatorio, lo que generó una dura crítica puesta de manifiesto en diversos trabajos como el de CENCERRADO MILLÁN, E.: *El mínimo exento en el Sistema Tributario Español*, cit., págs. 169 y 170; y SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, V. M.: *El mínimo personal y familiar...*, ob. cit., pág. 305-306. Cuando había obligación de declarar con independencia de las rentas que se ganaran no cabía la aplicación del mínimo por descendientes o ascendientes. Esta regla ha mejorado y se admite la posibilidad de aplicarse el mínimo por descendientes o ascendientes, aunque quienes generen el derecho presenten declaración siempre y cuando sus rentas no superen los 1.800 euros. No procede la aplicación de tales mínimos si el descendiente o ascendiente tiene la obligación de declarar y no lo hace y sus rentas excluidas las exentas superen 1.800 euros. Es decir, no es válida una interpretación literal del precepto que permitiría que quienes incumplen tal obligación pudieran aplicarse el mínimo por descendientes o ascendientes. Véase la Resolución de 13 de mayo de 2009 del T.E.A.C. (J.T. 2009/992), que se hace eco de las Consultas vinculantes de la D.G.T. núm. V0325-04, de 29 de noviembre de 2004; núm. V0369-05, de 8 de marzo de 2005; y núm. V0234-06, de 9 de febrero de 2006.

Se debe admitir la aplicabilidad del mínimo también a quienes no convivan en esa fecha con el ascendiente pero que el cómputo de la convivencia entre ellos hubiera sido al menos la mitad del período impositivo

obligación de autoliquidar su I.R.P.F. porque así se lo indique la Ley¹²⁵. Por su contra, condicionándose la posibilidad de presentar declaración a 1.800 euros de renta se quiere, como bien explica GARCÍA BERRO, que el descendiente o ascendiente no pueda aplicarse en su declaración su propio mínimo por contribuyente¹²⁶, lo que no ha sido óbice para que algunos autores, como ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, consideren este requisito como inadecuado dada la finalidad inherente que persiguen los

mínimos, donde "la presentación de declaraciones para la devolución o determinados supuestos que generan obligación de declarar, poco tienen que ver con aquel objetivo"¹²⁷.

Para saber si se rebasa la cifra de 1.800 euros, igual que el límite de rentas que como máximo puede ganar el descendiente o ascendiente (8.000 euros), aclara la D.G.T.¹²⁸, que debe estarse a la suma de los rendimientos netos (del trabajo, actividades económicas y del capital), de ganancias patrimoniales y de las imputaciones de renta sin aplicación de las normas de integración y compensación. Por neto debe entenderse los íntegros con deducción de gastos y sin aplicación de reducciones¹²⁹ salvo, como expresamente se puntualiza, sean las derivadas del art. 18 L.I.R.P.F. (reducción por irregularidad en los rendimientos del trabajo) para los rendimientos del trabajo, pues se aplican con anterioridad a la deducción de los gastos deducibles.

La tercera de las reglas del art. 61 L.I.R.P.F.¹³⁰ establece el momento en el cual se tendrán por cumplidas las circunstancias personales y familiares para la aplicación de los mínimos. Se trata de un asunto importante, especialmente en la concreción de cuándo se tienen que tener como cumplida la situación de la convivencia con el descendiente o ascendiente que genera el derecho a la aplicación de los mínimos que llevan su nombre. El art. 61 L.I.R.P.F. es claro. Tales circunstancias tienen que manifestarse o cumplirse en la fecha del devengo del impuesto, que con carácter general es el 31 de diciembre, salvo muerte del contribuyente, que entonces será el día de su *mortis tempore*.

En todo caso, de manera específica para la aplicabilidad del mínimo por ascendientes, junto a este requisito se exige que la convivencia del contribuyente con el ascendiente fuera al menos la mitad del período impositivo

125 Sobre la obligación de declarar, cfr. art. 96 L.I.R.P.F.

126 La justificación de este límite, como bien se puntualiza en GARCÍA BERRO, F.: *El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (III)*, ob. cit., pg. 250, es la de evitar que el contribuyente se aplique el mínimo por descendiente y a su vez el propio descendiente se aplique el mínimo personal del contribuyente. Como indica, se facilita aplicárselo para quienes declaren y sus rentas sean inferiores a 1.800 euros para así posibilitar la devolución de retenciones o como consecuencia de estar obligados a declarar.

127 ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J.: *Adecuación del Impuesto...*, ob. cit., pág. 778.

128 Consultas vinculantes núm. V1257-11, de 19 de mayo (*J.U.R.* 2011/307092); y núm. V0534-12, de 12 de marzo (*J.U.R.* 2012/141843).

129 No son de aplicación así las reducciones del art. 20 de la L.I.R.P.F. que alberga la "Reducción por obtención de rendimientos del trabajo", las reducciones de los apartados 2 y 3 del art. 23 relativas al capital inmobiliario, o la reducción para los rendimientos de actividades económicas del art. 32. Véase para un análisis más extenso, la R.T.E.A.C. de 27 de junio de 2013 (*J.T.* 2013/1353).

130 Regla 3ª: "La determinación de las circunstancias personales y familiares que deban tenerse en cuenta a efectos de lo establecido en los artículos 57, 58, 59 y 60 de esta ley, se realizará atendiendo a la situación existente en la fecha de devengo del Impuesto". Esta regla no se altera tras la reforma de la L.I.R.P.F. de 2014.

(quinta de las reglas del art. 61 L.I.R.P.F.¹³¹). Este último requisito, de la convivencia al menos la mitad del período impositivo, no opera para la aplicabilidad del mínimo por descendientes.

Por su parte, aunque quien genera el derecho (el descendiente) muera antes del devengo del impuesto, el ascendiente-contribuyente podrá aplicarse 2.400 euros¹³², sin necesidad de que entre el descendiente y el contribuyente hubiera mediado convivencia de al menos la mitad del período impositivo como sí se indica para la aplicación del mínimo por ascendientes. La reforma de la L.I.R.P.F.-2014 a través de la nueva redacción de la regla 4ª del art. 61 L.I.R.P.F.¹³³, asemeja (aunque no identifica) el tratamiento de la muerte del ascendiente al dado para el caso de la muerte de un descendiente. Indica la nueva redacción que, cuando el ascendiente del contribuyente haya muerto con anterioridad al 31 de diciembre, el descendiente-contribuyente podrá aplicarse como mínimo por ascendientes la cuantía de 1.150 euros. Ha sido un avance, dado que, previamente a la reforma, la muerte del ascendiente antes del 31 de diciembre, imposibilitaba al contribuyente aplicarse para el ejercicio el mínimo, lo que no parecía del todo justo¹³⁴. Sin embargo, la redacción de la ley sigue tratando ambas situaciones de forma distinta. La muerte del descendiente que da derecho a la aplicación del mínimo no se condiciona con mayores requisitos, sin embargo, sí se hace para la aplicación de la cantidad antedicha cuando el ascendiente muere antes de la finalización del período impositivo (recordemos 1.150 euros), pues será necesario que el descendiente-contribuyente haya convivido con el ascendiente al menos la mitad del período transcurrido entre el inicio del período impositivo y la fecha del fallecimiento.

Por “al menos la mitad del período impositivo”, la reforma también ha aclarado qué se debe entender por ello ante el suceso del fallecimiento del ascendiente. Para el caso de la muerte del ascendiente que genera el derecho a la aplicación del mínimo por tal, la nueva redacción de la regla 5ª ya ha arrojado luz sobre la normativa precedente. Para este caso se debe entender la mitad del tiempo transcurrido entre el inicio del período impositivo (1 de enero) y la fecha del fallecimiento. Con la anterior redacción simplemente se hacía alusión a que debieran haber convivido al menos la mitad del período impositivo, con lo cual había la duda de si era sostenible la postura que hoy ya acepta la norma, o si se exigía seis meses, como división a la mitad del período impositivo anual, que es el que rige en la normalidad de los casos.

Hecho inverso es el de la situación de premoriencia o fallecimiento del contribuyente-descendiente que convive y tiene a su cargo a un ascendiente; que es extensible a la situación del fallecimiento del contribuyente que tiene descendientes que pueden dar lugar a la aplicación del mínimo que porta su nombre. Los requisitos para la

131 La regla 5ª previamente a la reforma de 2014 decía: “Para la aplicación del mínimo por ascendientes, será necesario que éstos convivan con el contribuyente, al menos, la mitad del período impositivo”. En la actualidad tras la reforma, la regla 5ª, que sufre variaciones, dice: “Para la aplicación del mínimo por ascendientes, será necesario que éstos convivan con el contribuyente, al menos la mitad del período impositivo o, en el caso de fallecimiento del ascendiente antes de la finalización de este, la mitad del período transcurrido entre el inicio del período impositivo y la fecha de fallecimiento”.

132 Antes de la reforma de la L.I.R.P.F. de 2014, vigente hasta tal ejercicio, inclusive, la cantidad era de 1.836 euros.

133 La regla 4.ª antes de la reforma decía: “No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, en caso de fallecimiento de un descendiente que genere el derecho al mínimo por descendientes, la cuantía será de 1.836 euros anuales por ese descendiente”. Esta regla sufre variaciones. Así, en la actualidad queda redactada: “No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, en caso de fallecimiento de un descendiente o ascendiente que genere el derecho al mínimo por descendientes o ascendientes, la cuantía será de 2.400 euros anuales o 1.150 euros anuales por ese descendiente o ascendiente, respectivamente”.

134 Así lo aclaró la D.G.T. en las Consultas vinculantes núm. V 2284-2005, de 11 de noviembre de 2005; y núm. V0225-08, de 3 de noviembre (J.U.R. 2009/24458). También así lo indica en la Consulta general núm. 0838-2007, de 19 de abril de 2007. Vid. entre los críticos el parecer de GUERRA REGUERA, M.: *La familia en el Impuesto...*, ob. cit., pág. 40.

aplicación del mínimo por descendientes y ascendientes deben tenerse por cumplidos el día del fallecimiento del contribuyente, pues es el día del devengo de su impuesto, con lo que habrá derecho a la aplicación íntegra del mínimo por descendientes siempre, y para el de ascendientes, cuando se cumpla en el día de la muerte que hubieran convivido al menos la mitad del período impositivo. Derivado de esto se suscita otra duda: si ante la muerte del contribuyente el importe del mínimo por descendientes y ascendientes debiera ser reducido según la duración efectiva del período impositivo o, si por el contrario, se aplicará en el íntegro¹³⁵. Dudas que, por otra parte, no han sido debidamente aclaradas ni en sede administrativa ni judicial; aunque es cierto que con la redacción actual, va de suyo que no habría que descontar cantidad alguna del íntegro¹³⁶.

El tratamiento de la muerte de los ascendientes, descendientes y contribuyentes es claramente mejorable. Imaginemos la muerte de dos contribuyentes, uno el 4 de enero y otro el 31 de diciembre. En ambos casos, en la declaración *post mortem* pudiera aplicarse el íntegro del mínimo tanto por descendientes como ascendientes. Imaginemos por otro lado la situación de un descendiente o ascendiente que muere cualquier día del año menos el 31 de diciembre (4 de enero o 30 de diciembre), frente a otro supuesto donde se dan todos los requisitos el último día del año. La muerte del descendiente cualquier día del año permitirá la aplicación de una cantidad fija de 2.400 euros, con independencia que el suceso hubiera tenido lugar en enero o en diciembre; que es la misma cantidad que en principio se permite aplicar en concepto de mínimo por descendientes si concurren las circunstancias el último día del año, fecha del devengo del impuesto. De igual forma sucede ante la muerte del ascendiente: 1.150 euros en concepto de mínimo, con independencia de que la muerte fuera a principios de año o que concurrieran todas las circunstancias el día del devengo del Impuesto.

Lo cierto es que ante la muerte antes del 31 de diciembre tanto del ascendiente, descendiente o contribuyente, lo mejor sería la admisión del prorrateo de las cantidades en función de los días del año en los que hubo efectiva convivencia y/o prestación de auxilio económico. Esto evitaría cualquier agravio comparativo. No nos parece del todo convincente la reforma al respecto que modificó para 2015 el I.R.P.F. (aunque fue una mejora sobre el tratamiento anterior), estableciendo un montante único de 1.150 euros cuando el ascendiente muera antes del día del devengo (en sintonía como ya se regulaba para el caso de la muerte del descendiente). Debiera admitirse el prorrateo del importe anual en función de los días en los que se hayan cumplido los requisitos de convivencia o de dependencia económica, si se acabara aceptando este último criterio. No se puede tratar de forma igual la situación si el descendiente o ascendiente falleció el día 1 de enero o el día 30 de diciembre. La regla del prorrateo es la más acorde con el principio de capacidad contributiva y con la equidad, que quiere reconocer circunstancias que llevan aparejados gastos.

Por otra parte, el hecho de que las circunstancias personales y familiares deben ser las tenidas en cuenta el día del devengo (regla 3) y que para la aplicación del mínimo por ascendientes es necesario que el contribuyente-descendiente haya convivido con su ascendiente al menos la mitad del período impositivo (regla 5) son reglas cumulativas o concurrentes para las relaciones *inter vivos*, pero no ya como cuando en el año natural haya tenido lugar el *mortis tempore* del ascendiente en un día distinto del 31 de diciembre. Ya no son concurrentes en esta

135 Imaginemos un contribuyente que, reuniendo los requisitos para la aplicabilidad del mínimo por ascendientes, muere el 4 de enero, sabedores que el inicio del período impositivo es el 1 del mismo mes.

136 ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J.: *Adecuación del Impuesto...*, ob. cit., pág. 788, en su cita 55, recoge una Consulta de la A.E.A.T. de 12 de septiembre de 2000 que considera que "en la declaración del fallecido se computará el importe total a que tenga derecho el contribuyente por mínimo personal y familiar, en función de su situación personal y familiar en la fecha del fallecimiento, sin tener en cuenta la duración del período impositivo".

última situación dado que, en la actualidad, no se niega al contribuyente la aplicación de un importe en concepto de mínimos por ascendientes cuando éstos fallecieran antes del devengo del impuesto de aquél, como antes ocurría¹³⁷.

Alejándonos de la situación de que el ascendiente hubiera fallecido antes de la fecha del devengo del Impuesto del contribuyente, asumiendo varios descendientes la convivencia con su ascendiente, no tendrá sólo derecho quien en la fecha del devengo conviva, como ha explicado la D.G.T. Se debe admitir la aplicabilidad del mínimo también a quienes no convivan en esa fecha con el ascendiente pero que el cómputo de la convivencia entre ellos hubiera sido al menos la mitad del período impositivo¹³⁸. Ésta postura no es pacífica en la doctrina pues hay otras interpretaciones que sólo posibilitan la aplicación del mínimo por ascendientes al contribuyente-descendiente que el día del devengo conviva con el parental y lo haya hecho durante la mitad del período impositivo. Esta última postura, que no compartimos, deja prácticamente sin aplicación la regla del prorrateo en partes iguales del art. 61.1ª L.I.R.P.F. si hubiera varios descendientes que tuvieran derecho a tal mínimo, salvo que entre los mismos descendientes-contribuyentes medie entre sí y con el ascendiente convivencia más de seis meses al año y, en todo caso, el día del devengo del I.R.P.F.¹³⁹.

También el hecho de llegar a sostener una interpretación literal de que “para la aplicación del mínimo por ascendientes será necesario que éstos convivan con el contribuyente al menos, la mitad del período impositivo”,

137 Así con la normativa anterior, la S.T.S.J. de Murcia núm. 1412/2011, de 30 de diciembre. (J.U.R. 2012/24725), resuelve el supuesto de hecho de aquel contribuyente que consideraba que tenía el derecho a la aplicación del mínimo por el ascendiente muerto el 9 de marzo. Se inadmitió la aplicación del mínimo por ascendientes dado que el requisito de la convivencia con éste, antes de la reforma de 2014, debía estimarse a 31 de diciembre. Véase también las Consultas vinculantes de la D.G.T. núm. V2038-06, de 13 de octubre (J.U.R. 2006/291570), y núm. V2041-05, de 16 de octubre (J.U.R. 2006/291573). Con la actual regulación, ante la muerte del ascendiente un día distinto al del devengo del impuesto del contribuyente, si se le permite a éste la aplicación de una cantidad en concepto de mínimo por ascendientes de 1.150 euros.

138 Véase las Consultas vinculantes de la D.G.T. núm. V1752-08, de 1 de octubre de 2008 (La Ley 3532/2008); y V0604-09, de 25 de marzo de 2009 (J.U.R. 2009/184174) que indica que “...los descendientes podrán aplicar el mínimo por ascendientes en los casos en que éstos convivan con descendientes, aun cuando no haya convivencia en la fecha de devengo del impuesto, siempre y cuando el cómputo de convivencia del ascendiente y el contribuyente sea, al menos, la mitad del período impositivo”.

139 Así lo ve también MARTÍN QUERALT, J.: “Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (Residentes) (II)”, en MARTÍN QUERALT, J.; TEJERIZO LÓPEZ, J.M.; CAYON GALIARDO, A. (Dir.): *Manual de Derecho Tributario, Parte Especial*, cit., pág. 185: “Obsérvese que, en puridad, lo que hay que determinar a fecha del devengo, no es si el ascendiente convive o no con el contribuyente, sino más bien si en esa fecha ha convivido, al menos la mitad del período impositivo. Por este motivo, si un padre convive la mitad del año con cada uno de los dos hijos que tiene, ambos tendrán derecho a aplicar el mínimo por descendientes, sin que prime el derecho del hijo con quien esté la segunda mitad del año”. La interpretación del profesor MARTÍN QUERALT ofrece justa exégesis a la problemática que puso de manifiesto CENCERRADO MILLÁN, E.: *El mínimo exento en el Sistema Tributario Español*, cit., págs. 170 y 171. Este autor aborda la combinación de estas dos reglas, la de que las circunstancias personales y familiares para la aplicación de los mínimos por descendientes deben tenerse en cuenta a fecha del devengo en conjunción con la de que la convivencia del descendiente-contribuyente con su ascendiente debe ser al menos la mitad del período impositivo. Dos reglas que podemos entenderlas como que tienen que concurrir a fecha del devengo, o más bien son alternativas. A su juicio podría darse la situación de que un anciano ascendiente conviva nueve meses con uno de sus dos hijos y tres meses con el otro siendo este último el que convive a fecha del devengo. Por lo que una interpretación posible, que no comparte, como no llega a la mitad del período impositivo, ninguno tendría derecho a su aplicación. Distinto es el parecer de MELLADO BENAVENTE, F. M.-ARGENTE ÁLVAREZ, F.- MARQUEZ RABANAL, Á.: *2000 Soluciones Fiscales 2008*, C.I.S.S., Valencia, 2008, pág. 209, para quienes si el ascendiente convive con dos hijos, con uno entre los meses de abril a septiembre y con otro de octubre a marzo, sólo tiene derecho a la aplicación del mínimo por ascendientes éste último, pues es quien convive con él a fecha de 31 de diciembre, a pesar de que ambos han convivido la mitad del año y por ello mitad del período impositivo del I.R.P.F. Esta última interpretación no nos parece la más exacta pues deja sin efecto la regla 1ª del art. 61 L.I.R.P.F. que establece el prorrateo del importe del mínimo por ascendientes si dos o más contribuyentes tienen derecho. Con la interpretación que realizan estos autores, la única posibilidad para que varios descendientes puedan aplicarse el mínimo por ascendientes prorrateado es si conviven conjuntamente con el ascendiente el día del devengo del I.R.P.F. y cuyas rentas excluidas las exentas no superan los 8.000 euros y no presente declaración o si la presenta sus rentas incluidas las exentas son inferiores a 1.800 euros.

llevaría a admitir sólo la aplicación del mínimo si cada contribuyente-descendiente conviviera la mitad del año con su ascendiente¹⁴⁰. Por esta interpretación, si un ascendiente conviviera, por ejemplo, con tres hijos en períodos iguales sucesivos (cuatro meses), como ninguno alcanzaría el medio año que la Ley exige, no tendrían derecho a la aplicación del mínimo. Secundando esta interpretación, que parece que es la aplicada por la Administración Tributaria, si más de dos descendientes conviven sucesivamente con el ascendiente y ninguno alcanza la mitad del período impositivo, no pueden aplicarse el mínimo por éste. Para el caso, sólo podrán practicárselo de forma prorrateada si la convivencia entre todos ellos es simultánea y al menos la mitad del período impositivo, como pudiera ser la formada por tres hijos solteros que conviven con su padre o madre, siempre que concurran el resto de requisitos para su aplicabilidad.

No parece ser ésta una interpretación demasiado acorde con los fines que creemos que la regla 1º del art. 61 L.I.R.P.F. persigue, que acuerda que cuando dos o más contribuyentes tengan derecho a la aplicación del mínimo por ascendientes, su importe sea prorrateado por partes iguales. En este sentido debiera entenderse, a tenor de una exégesis teleológica y sistemática, y por qué no, también más acorde con la Constitución¹⁴¹, que la suma de los períodos de convivencia entre todos los descendientes con los que el ascendiente convive y pueden practicarse el mínimo que comentamos debe de ser, al menos, la mitad del período impositivo, es decir, como regla general, seis meses, o la mitad del tiempo transcurrido desde el uno de enero hasta el día del fallecimiento del ascendiente, en su caso. Esta última es la única interpretación que para nosotros más y mejor contribuiría, o al menos reconoce, que la tarea de cuidado de los ascendientes no sea asumida en exclusiva por una o dos personas (en la mayoría de los casos del colectivo femenino), sabedores de las consecuencias de diversa índole para éstas y de la necesidad de que el cuidado de mayores y dependientes sea una responsabilidad-corresponsabilidad de toda la familia, sin distinguos entre el género de las personas llamadas.

7. Notas finales

En materia de mínimos la reforma fiscal provocada por la S.T.C. núm. 19/2012, del mínimo por descendientes, y llevada a cabo por la Ley 26/ 2014, cuya entrada en vigor se produjo el 1 de enero de 2015, no es nada elocuente. Genera una serie de problemas interpretativos, especialmente cuando estamos ante un padre que no convive pero que sí sufraga con los gastos del menor, frente a otro que sí mantiene una relación de convivencia. Para nosotros, la introducción del requisito de la dependencia económica asimilándolo al de la convivencia, provoca la siguiente interpretación: 1. Quienes satisfagan alimentos por decisión judicial sin convivir con sus hijos, no tienen derecho a la aplicación del mínimo por descendientes. Sólo se les permite la aplicación del mecanismo que atenúa la progresividad del Impuesto de los artículos 64 y 75 L.I.R.P.F. cuando se conforma la cuota íntegra. 2. Los convivientes con los hijos tendrán sólo derecho a la aplicación del mínimo por descendientes, y en ningún caso se podrá aplicar conjuntamente el mínimo junto con los mecanismos de los artículos 64 y 75 L.I.R.P.F. 3. Si tienen derecho a la aplicación del mínimo por descendientes quienes, aun no conviviendo con el menor, satisfagan alimentos sin decisión judicial, que podrán practicárselo por mitad con quien convive.

140 Sobre la necesidad de convivir la mitad del período impositivo con el contribuyente, GUERRA REGUERA, M.: *La familia en el Impuesto...*, cit., pág. 40, se muestra crítico al respecto. No ve claro que el acoger a un mayor durante 5 meses no genere gasto y recorte la renta discrecional del contribuyente y sí cuando el acogimiento sea de 6 meses. Esta opinión también es sostenida por SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, V. M.: *El mínimo personal y familiar...*, cit., págs. 304-305.

141 SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, V. M.: *El mínimo personal y familiar...*, ob. cit., pág. 305, aboga por esta interpretación, pues la califica como una exigencia inadmisibles.

En todo caso, los mecanismos atenuadores de la progresividad de los arts. 64 y 75 no producen unos efectos similares al mínimo por descendientes, por lo que entendemos que convivientes, no convivientes pero sostenedores de los hijos sin decisión judicial, y no convivientes pero sostenedores de los hijos por decisión judicial, no están en igual situación en el I.R.P.F., lo que comporta nuevos juicios de igualdad tributarios. Para nosotros, habría que ofrecer el mínimo por descendientes a los padres que paguen alimentos por decisión judicial y suprimir los mecanismos de los arts. 64 y 75 L.I.R.P.F., pues no tienen el mismo efecto que aquél.

En cuanto al mínimo por ascendientes del I.R.P.F., varios son los aspectos que se nos han suscitado en nuestro análisis. Convendría introducir el requisito de la dependencia económica como criterio de aplicabilidad de los mínimos, sin descuidar que, de por sí, también el de la convivencia tiene valor y, por tanto, debe ser estimado. Consideramos que el criterio de la dependencia económica puede llegar a reconocer también a aquellas familias en las que la mujer se implica laboral o profesionalmente y soportan los gastos del cuidado y atención de sus ascendientes en el propio hogar de éste, pues sí queda cubierto en la regulación actual de tal mínimo si el ascendiente está internalizado en un centro especializado siempre que el contribuyente (sólo pares este caso) soporte gastos.

Sobre las reglas comunes (no todas son comunes), del art. 61 L.I.R.P.F. para la aplicación de los mínimos personales y familiares hemos considerado que la regla del prorrateo de importes cuando más de dos contribuyentes tengan sobre una misma persona derecho a aplicarse un mínimo facilita, o al menos reconoce, que varios sean los que se preocupan del cuidado (que puede subyacer, especialmente en menores de edad temprana y ascendientes) que recae mayoritariamente en el colectivo de mujeres. Sin embargo, consideramos más justo que se establezca la regla del prorrateo por días, obrando la presunción *iuris tantum* de que todos los contribuyentes cumplen de forma igual con todos los requisitos que la normativa exige.

Ante la inclusión del criterio de la dependencia económica en el mínimo por descendiente, pudiera ocurrir que el montante a aplicar por tal mínimo por el contribuyente que no convive pero que sí sufraga con los gastos del menor, fuera incluso superior al pago de alimentos o dotación que da a éste. En ese caso debiera operar como límite en el montante a practicar como mínimo, tales cantidades dadas.

No compartimos la regla por la cual, cuando varios contribuyentes tengan derecho a la aplicación del mínimo por un mismo descendiente o ascendiente y tengan distinto grado, se le imposibilita la aplicación de cualquier porcentaje al contribuyente de grado más lejano. No se atiende, por ejemplo, con respecto al mínimo por ascendientes, a situaciones de premoriencia o incapacidad del grado intermedio entre ambos sujetos.

Ante la muerte del descendiente que genera el derecho a la aplicación del mínimo, la normativa concede un importe único, aunque no se cumplieran los requisitos a fecha del 31 de diciembre. La reforma de la L.I.R.P.F. de 2014 prevé este mismo tratamiento para el mínimo por ascendientes, de tal forma que la muerte de estos antes del devengo del impuesto ya no imposibilita al contribuyente la práctica de una cantidad por tal mínimo. No obstante, nos parece que sobre este aspecto pueden darse situaciones injustas, de tal forma que convendría que se adoptara como regla el prorrateo del mínimo en función de los días en los que se tengan por cumplidos todos los requisitos de aplicabilidad, pues es el criterio que puede evitar cualquier agravio.

No compartimos que para aplicarse el mínimo por ascendientes el contribuyente y aquél tengan que haber convivido al menos la mitad del período impositivo, que la reforma del I.R.P.F. aclara para el caso de la muerte del ascendiente como el comprendido entre el uno de enero y tal triste momento. Esta regla también se da para las

situaciones en las que ni ascendiente ni contribuyente hayan fallecido, que entonces sí debe tenerse presente la regla de que las circunstancias a valorar serán las habidas a la fecha del devengo del impuesto, de forma concurrente. Para nosotros la regla de la convivencia a mitad del período impositivo entre el ascendiente y el contribuyente es una regla injusta, especialmente cuando se junta con la necesidad de que las circunstancias a tener en cuenta son las habidas en la fecha del devengo. No reconoce el esfuerzo de aquellas familias en las que los ascendientes transcurren sucesivamente en los hogares de sus hijos, a sabiendas de que puede haber una relación personal de cuidado hacia ellos, asumida preferentemente por el colectivo femenino. Para nosotros, este requisito debiera interpretarse como que la suma de los períodos de convivencia entre todos los descendientes-contribuyentes debiera ser de al menos de la mitad del período impositivo. La práctica administrativa viene negando la aplicación de este mínimo si no hay convivencia el día del devengo, incluso aunque haya habido al menos la mitad del período impositivo. Todos estos problemas se solucionarían prorrateando el mínimo por ascendientes, igual que el resto de mínimos, en función de los días en los que se tengan por cumplidos los requisitos.



Avances comunitarios en materia medioambiental: Los impuestos verdes como instrumento recaudador¹

Elena Villar Rubio

Doctora en Economía

Profesora en el Departamento de Economía Aplicada

Universidad de Granada

Resumen

El objetivo de este trabajo es poner de manifiesto los avances paulatinos que se han ido realizando en el marco Comunitario en materia medioambiental, orientados hacia una economía sostenible y a una integración de la política de medio ambiente con el resto de políticas. Entre los instrumentos disponibles se han articulado una serie de impuestos medioambientales diseñados en torno a tres grandes figuras tributarias ecológicas que configuran la política fiscal "verde", como son los impuestos energéticos, sobre los transportes y sobre la contaminación y los recursos naturales. El análisis cuantitativo en términos recaudatorios llevado a cabo pone de manifiesto que existe un elevado margen de maniobra para actuar de manera eficiente sobre los niveles de presión fiscal medioambiental.

Abstract

The aim of this paper is to show the gradual advances that have been made in the Community framework on environmental issues, oriented towards a sustainable economy and integration of environmental policy with other policies. Among the instruments available have articulated a series of environmental taxes designed around three major ecological tax figures that make up the "green" fiscal policy, such as energy taxes on transport and pollution and natural resources. Quantitative analysis in reference to the volume of tax collection shows that there is a large leeway to act efficiently on the levels of environmental taxation.

Palabras clave

Política Fiscal, Recaudación Tributaria, Acuerdos Ambientales Comunitarios, Impuestos "verdes", Unión Europea.

Keywords

Fiscal Policy, Tax Revenue, Community Environmental Agreements, "Green" Taxes, European Union.

¹ Agradecimientos: Este trabajo ha sido realizado gracias a la financiación y apoyo recibido por la Fundación Alternativas, en el marco de su programa de Estudios de Progreso.

Sumario

1. Introducción
2. Actuaciones Comunitarias en materia medioambiental
3. Clasificación y alcance de los impuestos “verdes”
4. Cuantificación de la recaudación medioambiental
5. Comentarios finales
6. Bibliografía

1. Introducción

La construcción del proyecto Europa ha llevado consigo una serie de cambios implícitos desde su origen, entre los que se encuentra el avance hacia la armonización fiscal. El proceso paulatino de incorporación de Estados miembros ha dificultado la consecución de unos estándares mínimos de armonización en materia fiscal, al partir con niveles iniciales muy diferentes, tanto en renta, como en estructura y presión fiscal, entre otras variables, como es la propia concienciación sobre la problemática medioambiental y su impacto, lo que convierte el diseño de una política económica común en una ardua tarea.

En el propio Tratado de Roma (1957) ya se recogían las ideas básicas que inspiraban el proceso armonizador², e incluso ya estaba presente la preocupación relativa a la protección del medio ambiente a escala comunitaria, promulgando «la conservación, la protección y la mejora de la calidad del medio ambiente, la protección de la salud de las personas y la utilización prudente y racional de los recursos naturales».

El auge de la imposición medioambiental, y el inicio de lo que se conoce como la Reforma Fiscal Verde (RFV), se extiende hacia la mayor parte de los países europeos a finales de la década de los noventa, impulsados por las experiencias reformistas llevadas a cabo en Suecia (1991), Dinamarca (1994), Holanda (1995) y Finlandia (1997). La contaminación y el uso indiscriminado de los recursos naturales puso de manifiesto la necesidad de establecer impuestos sobre los combustibles, la utilización de recursos y un precio sobre la contaminación, como instrumento económico destinado a financiar infraestructuras ambientales, así como al fomento de la responsabilidad medioambiental.

En los últimos años se han promovido diversas actuaciones en el marco de la Unión Europea con el objetivo de impulsar diferentes instrumentos económicos que permitan llevar a cabo una explotación sostenible de los recursos naturales, limitar los niveles de contaminación y estimular la innovación y el desarrollo en tecnologías limpias. Con el fin de cambiar la conducta de los diferentes agentes, tanto en lo que se refiere a los patrones de consumo y producción existentes, se han diseñado diferentes instrumentos de mercado entre los que se encuentran: por una parte los que actúan sobre los precios modificándolos, como los impuestos medioambientales, también conocidos como impuestos pigouvianos, en honor a Pigou (1920), quien encontró que el mercado tenía problemas para asignar los recursos y que las externalidades justificaban la intervención del Estado para internalizar los daños ambientales, y subsidios, subvenciones y ventajas fiscales cuyo objetivo es la promoción directa hacia la innovación reduciendo el coste de la misma; por otra parte se encuentran los instrumentos que actúan sobre las cantidades, fijando las cantidades máximas que pueden emitirse, como es el caso del comercio de derechos de emisión de gases de efecto invernadero (Quesada et al. 2010, 2011), siendo el de mayor predominio, el mercado de derechos de dióxido de carbono.

Los impuestos ambientales son notablemente eficaces desde una doble perspectiva, tal y como lo ponen de manifiesto numerosos estudios, tanto a nivel nacional como internacional (Markandya, 2011; Faen et al., 2009; Markandya et al., 2012, entre otros); por una parte generan beneficios en el medio ambiente al servir de incentivo para que las empresas investiguen e inviertan en tecnologías más respetuosas con el entorno, a la vez que permiten

2 Actualmente, el artículo 2 de la versión consolidada del Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea, con la incorporación de las últimas reformas incluidas en el Tratado de Niza de 22 de diciembre de 2000, recoge dentro de la delimitación de la misión de la Comunidad: "La Comunidad tendrá por misión promover...un alto grado...de convergencia de los resultados económicos, ...la cohesión económica y social..."

un uso menos intensivo de recursos (eficiencia dinámica), y por otro lado, el incremento obvio de la renta fiscal como consecuencia de la mayor recaudación tributaria (Villar y Barrilao, 2015) proporciona una serie de ingresos adicionales que pueden emplearse para reducir los impuestos sobre el trabajo, el ahorro y el capital, contribuyendo a la eficiencia del sistema fiscal en el marco de la neutralidad recaudatoria, a la vez que genera efectos económicos positivos como la creación de empleo (Teoría del doble dividendo).

Tras los aspectos iniciales recogidos en esta primera parte introductoria, los cuales permiten conocer el estado de la cuestión y la problemática asociada a la fiscalidad medioambiental, el trabajo se estructura del siguiente modo; en el segundo apartado se recoge la evolución en lo que respecta a las actuaciones comunitarias en materia de regulación y propósitos ambientales, la sección tercera se centra en la definición de impuesto medioambiental y se realiza una clasificación de los principales impuestos “verdes”; en la sección cuarta se lleva a cabo una cuantificación del impacto y volumen recaudador de las principales figuras impositivas en los diferentes Estados Miembros, y en quinto lugar se sintetizan los principales comentarios e implicaciones de carácter económico.

2. Actuaciones Comunitarias en materia medioambiental

Es necesario que las actuaciones y avances en materia de fiscalidad medioambiental se coordinen a nivel europeo con el fin de evitar intentos aislados de internalizar los efectos externos, lo cual actuaría socavando la competencia de los sistemas fiscales europeos y empujaría a la deslocalización de las empresas más contaminantes en busca de lugares con una política fiscal medioambiental más laxa, o incluso inexistente, lo que cambiaría únicamente el lugar de emisión de los agentes contaminantes, pero el efecto global seguiría siendo el mismo. En este sentido han sido necesarias diferentes directrices comunitarias que establezcan el hilo conductor de las reformas encaminadas hacia la imposición medioambiental.

La política europea en materia medioambiental se remonta al año 1972, cuando en el Consejo Europeo celebrado en París en este mismo año, los jefes de Estado y de Gobierno europeos reconocieron la necesidad de establecer una política comunitaria en materia medioambiental que acompañara la expansión económica. A partir de aquí se han sucedido siete programas plurianuales que fijan los objetivos y medidas a llevar a cabo, que son los siguientes:

- a. *Primer Programa de Acción (1973-1976)*, constituye el punto de partida de la política ambiental comunitaria para adoptar una serie de medidas de carácter correctivo, protectoras del medio ambiente y globales. Si bien, la definición que en él se hace de los objetivos es bastante genérica.
- b. *Segundo Programa de Acción (1977-1981)*, en el que se introduce una modificación orientada hacia la prevención de los problemas más que hacia la solución. De manera que la política óptima estriba en impedir desde el origen la aparición de contaminaciones o perturbaciones antes que en combatir después sus efectos.
- c. *Tercer Programa de Acción (1982- 1986)*, vuelve a caracterizarse por el principio de prevención. Para ello la Comunidad propugna la integración de las preocupaciones medio ambientales con el desarrollo económico, favoreciendo así la creación de una estrategia global basada en tres principios: nivel adecuado de actuación, prevención y restauración, y fusión con el incipiente concepto de desarrollo sostenible.

- d. *Cuarto Programa de Acción (1987-1992)*, pone en marcha diversas medidas y procedimientos como la regulación legal relativa a productos, procesos, emisiones y desechos, así como la aplicación de diversos instrumentos económicos tales como impuestos, cargas, cánones, ayudas estatales, permisos de vertidos, etc. Además, se reitera que la educación en medio ambiente es fundamental para sensibilizar al público; de ahí que el Consejo europeo proclamase 1987 como año europeo del medio ambiente.

La política europea en materia medioambiental se remonta al año 1972, cuando en el Consejo Europeo celebrado en París en este mismo año, los jefes de Estado y de Gobierno europeos reconocieron la necesidad de establecer una política comunitaria en materia medioambiental que acompañara la expansión económica

- e. *Quinto Programa de Acción (1993-2000)*, desarrolla una nueva estrategia para cambiar la idea puramente economicista y cambiar hacia la sostenibilidad. En este sentido, el Tratado de la Unión Europea (Tratado de Maastricht) firmado el 7 de febrero de 1992 introduce como objetivo principal promover un crecimiento sostenible. Para que el desarrollo sea sostenible propugna las siguientes novedades: integración plena de la política de medio ambiente en las demás políticas, racionalización, responsabilidad compartida, prevención y subsidiariedad.
- f. *Sexto Programa de acción de la Comunidad Europea en materia de Medio Ambiente (2001-2010)*, aprobado bajo el nombre “Medio ambiente 2010: el futuro está en nuestras manos”, adopta un enfoque estratégico innovador que tenga en cuenta no sólo los aspectos medioambientales, sino también los aspectos económicos y sociales de la sostenibilidad, de ahí que subraye la importancia de implicar a los ciudadanos y a las empresas.

Se apoya en cinco ejes prioritarios: I) la mejora de la aplicación legislativa³, II) la integración del medio ambiente en las demás políticas, III) la colaboración con el mercado para la consecución de un modelo de consumo más sostenible⁴, IV) la concienciación ciudadana y V) la consideración del medio ambiente en la gestión y ordenación del territorio. Además, el Programa incluye cuatro áreas de actuación: el cambio climático, la biodiversidad, medio ambiente y salud, y gestión de recursos naturales y residuos.

En este período se aprobó la Directiva Europea⁵ conocida como el Plan 20-20-20, que se articula en torno a tres pilares fundamentales:

- 3 Por ejemplo, mediante la elaboración de un listado de empresas que cumplan o incumplan la normativa ambiental, para que los consumidores conozcan el comportamiento ambiental de las mismas.
- 4 Por ejemplo, incentivar a los consumidores a elegir productos más respetuosos mediante el diseño de etiquetas ecológicas; colaborar con las empresas en la protección del entorno natural mediante auditorías ambientales; introducir la dimensión ambiental en el sistema financiero mediante la creación de fondos de inversión que inviertan en empresas que respeten el entorno natural, etc.
- 5 Aprobado en el Consejo Europeo de marzo de 2007 como uno de los cinco objetivos principales de la estrategia “Europa 2020: una estrategia para un crecimiento inteligente, sostenible e integrador”.

- › Reducción de las emisiones de gases efecto invernadero en un 20% respecto de 1990 con el compromiso bajo acuerdo internacional de elevar el objetivo hasta el 30%.
- › Alcanzar el 20% de fuentes renovables en el consumo energético de la UE en 2020 y un 10% en el sector del transporte.
- › Aumentar la eficiencia energética con el fin de ahorrar un 20% del consumo energético de la UE respecto a las proyecciones para el año 2020.

g. *Séptimo Programa de Acción de la Comunidad Europea en materia de Medio Ambiente (2013-2020)*, bajo el nombre “ Vivir bien, respetando los límites de nuestro planeta”, de acuerdo con una perspectiva clara a largo plazo para 2050. Los objetivos prioritarios del Programa, sobre los que se estructura el mismo, son, entre otros: convertir a la Unión en una economía hipocarbónica; maximizar los beneficios de la legislación de medio ambiente en la Unión mejorando su aplicación; asegurar inversiones para la política en materia de clima y medio ambiente, y abordar las externalidades medioambientales; proteger a los ciudadanos de la Unión frente a las presiones y riesgos medioambientales para la salud y el bienestar, así como aumentar la sostenibilidad de las ciudades de la Unión (AEMA, 2015). Todo ello bajo los principios de cautela, acción preventiva, corrección de la contaminación en su origen y de quien contamina paga.

Los cuatro primeros Programas de Acción Comunitaria en materia medioambiental, hasta el año 1992, se han basado en un enfoque vertical y sectorial de los problemas ambientales (López-Guzmán, 2006), en cambio, a partir del Quinto Programa comienza una acción comunitaria horizontal y transversal, donde la política ambiental se integra en las demás políticas.

3. Clasificación y alcance de los impuestos “verdes”

Tanto en esta sección como en la siguiente se han empleado las cifras proporcionadas por la base de datos oficial de Eurostat para el período comprendido entre 1995-2012 y se ha tomado como referencia la UE_27. La justificación del período temporal seleccionado se debe a dos motivos principalmente, por un lado, el año de inicio está delimitado por la disponibilidad de datos en Eurostat, ya que anterior a esta fecha no existe información disponible para el conjunto de países integrantes de la UE_27. Y por otra parte, el último año disponible es el 2012, ya que los datos de Eurostat aparecen con un desfase temporal de varios años. En cuanto a la selección de los países integrantes del análisis, se ha seleccionado la UE_27 ya que la reciente incorporación de Croacia en el año 2013, conformando la actual UE_28, desvirtuaría el análisis comparativo con el resto de países, al no existir datos disponibles para este país con anterioridad al año 2000.

En primer lugar, es necesario aclarar el concepto de impuesto medioambiental, que fue introducido por Pigou (1920) quien propuso utilizar los impuestos y subvenciones para interiorizar las externalidades, es decir, aquellos efectos sobre terceros que no son tenidos en cuenta por el mercado. En sentido estricto es entendido como “aquel impuesto cuya base imponible es una unidad física, o equivalente de la misma, de algún material que tiene un impacto negativo demostrado y específico sobre el medio ambiente, y que se identifique como un impuesto en el SEC 95⁶”, esta definición ha sido aprobada conjuntamente por Eurostat, la Comisión Europea, la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico

6 El sistema de cuentas adoptado en la Unión Europea es el denominado Sistema Europeo de Cuentas SEC-95.

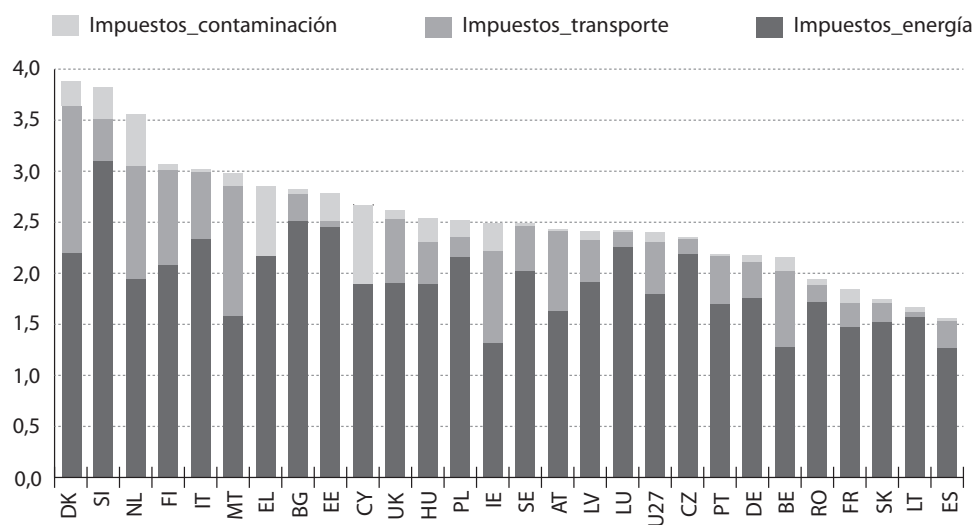
(OCDE) y la Agencia Internacional de la Energía (IAE), en línea con el Reglamento (UE) N° 691/2011. Entre otras muchas definiciones de autores que han trabajado en esta línea de investigación destaca la de Álvarez y Gago (2002), que definen el impuesto ambiental como “aquel que tiene la capacidad para modificar la conducta de los contribuyentes desde la perspectiva del ingreso en un sentido favorable para la política medioambiental”.

Tanto a nivel nacional como europeo, el monto total de los impuestos medioambientales está formado por tres grandes grupos de impuestos, que son los siguientes:

- Los *impuestos energéticos*: este tipo de impuestos son con bastante diferencia, los impuestos con mayor poder recaudatorio, representando aproximadamente tres cuartas partes del total de la imposición medioambiental (tal y como se puede observar en el Gráfico 1) y cerca de una vigésima parte del total de impuestos y cotizaciones sociales.

Entre otras muchas definiciones destaca la de Álvarez y Gago (2002), que definen el impuesto ambiental como “aquel que tiene la capacidad para modificar la conducta de los contribuyentes desde la perspectiva del ingreso en un sentido favorable para la política medioambiental”.

Gráfico 1. Clasificación de los impuestos ambientales como % sobre el total de la recaudación ambiental. Media de la UE-27. Año 2012



Fuente: Elaboración propia.

Los impuestos sobre la energía incluyen a aquellos impuestos que se aplican sobre los productos energéticos utilizados tanto para propósitos de transporte como estacionarios. Los productos energéticos que se destinan al transporte son la gasolina y el diesel, conformando más del 80% del total de la imposición energética. Los productos energéticos para uso estacionario incluyen el fuel, el gas natural, el carbón y la electricidad. Los

Las posibilidades teóricas de la imposición ambiental se encuentran en España casi intactas, lo que permite un elevado margen de maniobra para articular una serie de medidas que nos aproximen al resto de Estados miembros, y no se deje escapar por más tiempo esta oportunidad

impuestos sobre las emisiones de CO₂ se incluyen preferentemente entre los impuestos energéticos, en lugar de incluirlos entre los impuestos a la contaminación, puesto que con frecuencia no resulta posible identificarlos por separado en las estadísticas impositivas. Además, se considera que los impuestos que gravan la emisión de residuos potencialmente perjudiciales para el medio ambiente, como los que se aplican a los productores de energía convencional o nuclear, aumentan sus costes de producción a largo plazo y por tanto son clasificados dentro del grupo de impuestos energéticos, incluso cuando no existe

un estrecha conexión con las cantidades en la base impositiva.

- El segundo grupo de impuestos según su poder recaudatorio, lo constituyen los *impuestos sobre el transporte* (excluido el fuel). Este tipo de impuestos representan alrededor de una cuarta parte del total de ingresos fiscales medioambientales, y el 1,4% del total de ingresos fiscales y cotizaciones sociales.

Los impuestos que se aplican a los transportes (a excepción del fuel) engloban principalmente a aquellos impuestos relacionados con la propiedad y la utilización de los vehículos de motor. También se incluyen aquí los impuestos que gravan otros tipos de transporte (por ejemplo a los aviones) y servicios ligados al transporte (por ejemplo las tasas sobre los vuelos *charter* o regulares), cuando estos se ajustan a la definición general de impuestos medioambientales. Los impuestos sobre el transporte pueden ser “excepcionales”, relacionados con las importaciones o ventas de equipo, o recurrentes, como ocurre con el impuesto anual de circulación. Como se indica en el título, los impuestos sobre la gasolina, el diesel y otros tipos de carburantes, no se incluyen en este apartado, sino en el de impuestos energéticos.

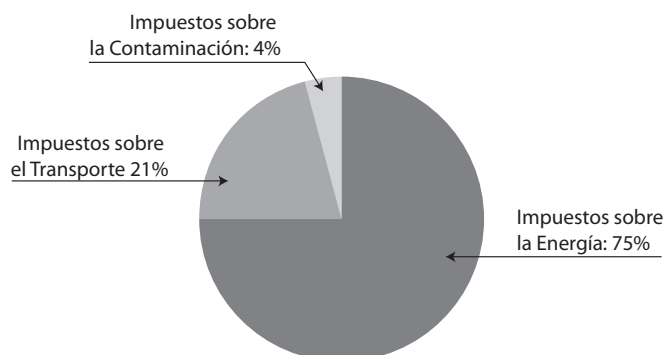
- El tercer grupo se divide en dos sub-categorías de impuestos: los *impuestos sobre la contaminación* y los *impuestos sobre los recursos medioambientales*. Este tercer grupo representa una parte residual del total de impuestos y aproximadamente el 5% de los impuestos medioambientales.

Los impuestos sobre la contaminación son aquellos que se aplican a las emisiones medias o estimadas al aire o al agua, a la gestión de residuos sólidos y al ruido (Huet et al. 2014), a excepción de los impuestos sobre el CO₂, que, como se indicaba anteriormente, se encuadra dentro del grupo de los impuestos energéticos. El segundo grupo – los impuestos sobre recursos – incluyen cualquier impuesto ligado a la extracción o al uso de recursos naturales. Esto quiere decir que el pago por las licencias de caza, pesca y similares, se encuentran catalogados como impuestos sobre los recursos, puesto que estas actividades merman los recursos naturales.

Como se aprecia en el Gráfico 2 existe un predominio de la imposición energética en todos los países integrantes de la UE-27, representados principalmente por dos impuestos: impuesto sobre hidrocarburos y derivados, y el impuesto sobre la electricidad, que en el caso español constituyen más del 80% del total de la imposición ambiental, a los que habría que sumarle el establecimiento de otros impuestos energéticos en el resto de Estados miembros, como son los impuestos sobre el carbón, el dióxido de carbono y el gas natural, entre otros. Es por tanto este grupo de impuestos energéticos el que tiene un mayor poder recaudatorio y en torno a los cuales es

posible articular una reforma fiscal verde que ofrezca la posibilidad de mejorar la economía, compartiendo esta presión energética con el resto de impuestos ambientales (que en la actualidad tienen una baja representación), y contribuyendo de esta manera a reducir la elevada dependencia energética exterior (Buñuel, 2002).

Gráfico 2. Impuestos medioambientales como % del PIB en los países integrantes de la UE_27. Año 2012.



Fuente: Elaboración propia. Datos obtenidos de Eurostat.

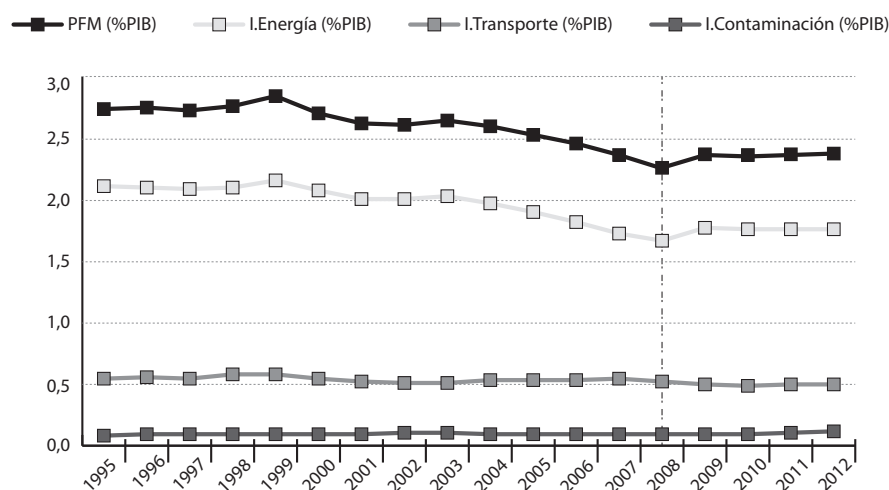
En términos de impuestos energéticos destaca el caso de Lituania (LT), Luxemburgo (LU) y República Checa (CZ) para los que este tipo de impuestos representa más del 90% del total de los impuestos medioambientales recaudados, sustentado principalmente en impuestos sobre hidrocarburos. En el caso de los impuestos sobre los transportes, es especialmente significativo el caso de Malta (MT) y Dinamarca (DK), en los que este grupo de impuestos, constituidos principalmente por impuestos sobre la matriculación de vehículos, representan en torno al 40% del total de la imposición ambiental. Y en lo que respecta a los impuestos sobre la contaminación y los recursos naturales, como se puede observar en el Gráfico 2 tienen una presencia residual en la mayoría de los países europeos, marcando una ligera diferencia el caso de Países Bajos (NL) e Irlanda (IE) en el que este grupo de impuestos, entre los que se encuentran los gravámenes sobre la contaminación del agua y el alcantarillado, supera ligeramente el 10% del total de impuestos medioambientales.

A nivel global, como se observa en el Gráfico 2, la presión fiscal medioambiental (en adelante PFM) en los Estados miembros oscila entre el 3,9% del PIB en Dinamarca (DK), considerándose por tanto como el país en el que la reforma fiscal verde se encuentra en cierta medida más consolidada, y el extremo opuesto, en el que se encuentra España (1,6%), con la PFM más baja de toda la UE-27, casi un punto porcentual por debajo de la media, sosteniéndose por tanto la hipótesis de Baena (2002) al considerar que las posibilidades teóricas de la imposición ambiental se encuentran en España casi intactas, lo que permite un elevado margen de maniobra para articular una serie de medidas que nos aproximen al resto de Estados miembros, y no se deje escapar por más tiempo esta oportunidad, a lo que algunos autores como Gago et al. (2007) han denominado la “oportunidad perdida”.

En el Gráfico 3 se observa la evolución que sigue para la media de la UE-27 tanto la recaudación global en presión fiscal medioambiental (expresado en % del PIB) como su desglose en los diferentes impuestos que la integran,

donde se reitera lo expresado anteriormente en cuanto al predominio de la imposición energética sobre el total de la presión fiscal medioambiental.

Gráfico 3. Evolución de la recaudación de impuestos medioambientales como % del PIB. Media UE-27



Fuente: Elaboración propia. Datos obtenidos de Eurostat.

Tanto para la recaudación de los impuestos procedentes del transporte como de la contaminación y recursos naturales, la evolución media para la UE-27 es prácticamente homogénea a lo largo del tiempo, a diferencia de los impuestos sobre la energía, y su consiguiente reflejo en la PFM (global), que sufre ligeras oscilaciones, debido a que su recaudación es mucho más volátil principalmente por las variaciones en el precio del petróleo, al tener como principal fuente de ingresos los impuestos sobre los hidrocarburos y derivados.

En general se observa una tendencia decreciente desde 1995, con un leve repunte en el año 1999 (alcanzando la cifra más alta de PFM, con un valor de 2,8% del PIB para la media europea), siguiendo el retroceso en valores de PFM hasta el año 2008 (punto de menor PFM, con un 2,32% del PIB), motivado por la incipiente crisis económica, a partir del cual la tendencia se invierte con un aumento considerable en 2009, sin embargo, desde entonces se ha mantenido bastante estable a un nivel próximo al 2,4% (media UE-27).

4. Cuantificación de la recaudación medioambiental

A continuación se cuantifica a nivel monetario (en millones de euros) la recaudación obtenida por cada uno de los Estados miembros en los diferentes grupos de impuestos ambientales, para el último año disponible, 2012. Como se puede observar, los países se encuentran ordenados de mayor a menor volumen recaudatorio en imposición total medioambiental, y se detecta que del total de imposición ambiental existe un claro predominio de la recaudación procedente de los impuestos de la energía sobre el resto de impuestos, constituyendo en media el 75% del total de impuestos ambientales, seguido de los impuestos sobre el transporte, que en media recaudan aproximadamente

el 20% del total de impuestos medioambientales, quedando un margen residual para la recaudación procedente de los impuestos sobre la contaminación y los recursos naturales.

Tabla 1. Recaudación de los impuestos medioambientales para la UE_27. Año 2012. Millones de euros.

Ranking	País	Energía	Transporte	Contaminación	Recaudación total de Impuestos Medioambientales
1	Alemania	46.850	9.404	1.750	58.004
2	Reino Unido	36.762	12.246	1.701	50.709
3	Italia	36.598	10.162	497	47.257
4	Francia	29.802	4.853	2.586	37.241
5	Países Bajos	11.618	6.638	3.063	21.319
6	España	13.113	2.689	350	16.152
7	Suecia	8.248	1.792	127	10.168
8	Polonia	8.216	736	654	9.605
9	Dinamarca	5.388	3.527	588	9.503
10	Bélgica	4.812	2.798	513	8.122
11	Austria	5.012	2.408	63	7.484
12	Finlandia	4.007	1.780	122	5.909
13	Grecia	4.206	1.317	-	5.523
14	Irlanda	2.171	1.474	437	4.082
15	Portugal	2.802	780	14	3.596
16	Rep. Checa	3.349	209	38	3.596
17	Rumania	2.261	215	74	2.551
18	Hungría	1.834	410	226	2.471
19	Eslovenia	1.095	144	109	1.348
20	Eslovaquia	1.083	138	24	1.245
21	Bulgaria	995	104	20	1.119
22	Luxemburgo	968	62	8	1.039
23	Lituania	516	15	17	548
24	Letonia	425	94	18	538
25	Estonia	427	11	47	484
26	Chipre	338	139	-	477
27	Malta	108	87	9	204
Total UE-27		233.044	64.233	13.055	310.293

Fuente: Elaboración propia. Datos obtenidos de Eurostat (2015)

Tal y como se observa en la Tabla 1, el país que ocupa la primera posición en el ranking en cuanto a volumen recaudatorio es Alemania, al ser el país de la UE-27 con mayor riqueza nacional (con un PIB corriente en el año

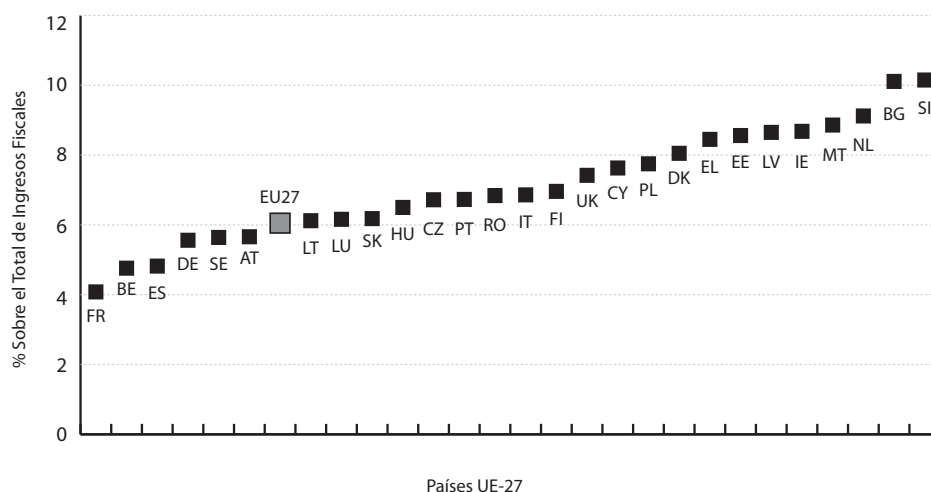
Existe una evidente infraexplotación de la fiscalidad medioambiental, como así lo pone de manifiesto el elevado margen de maniobra derivado del bajo volumen recaudatorio sobre impuestos medioambientales, representando a penas el 6% del total de ingresos fiscales, si consideramos la media de la UE_27

2012 de 2,7 billones de €), lo que implica un mayor volumen de actividad económica con la consiguiente repercusión en la recaudación medioambiental vía impuestos sobre emisiones, hidrocarburos, matriculación de vehículos, etc. al que le siguen en posición Reino Unido, Italia, Francia, Países Bajos, y España, todos ellos (a excepción de Países Bajos) con un PIB superior al billón de euros, incluso superando los dos billones en los casos de Reino Unido, Francia y Alemania. De manera que aunque el monto recaudatorio sea considerable, no lo es al establecer el ratio en relación a su PIB, lo que hace que la PFM de estos países sea relativamente

baja, exceptuando Países Bajos en el que la recaudación medioambiental en relación a su PIB hace que sea uno de los países con mayor PFM junto con Dinamarca y Eslovenia.

Si el ratio se diseña como la relación entre los impuestos ambientales y el total de ingresos fiscales, se obtienen los datos que se recogen en el Gráfico 4, en el que se muestra para cada uno de los países de la UE-27, así como para la media, el porcentaje que representan los impuestos medioambientales sobre el total de ingresos fiscales (constituídos por la suma de impuestos directos, indirectos y cotizaciones sociales).

Gráfico 4. Recaudación del conjunto de impuestos medioambientales como % sobre el Total de Ingresos Fiscales*. Año 2012.



Fuente: Elaboración propia. Datos obtenidos de Eurostat (2015)

Nota: * El total de Ingresos Fiscales incluye los impuestos directos, indirectos y cotizaciones sociales.

Como se puede observar, los impuestos ambientales constituyen para la media de la UE-27 el 6,1% del total de ingresos fiscales, situándose por debajo de este valor medio seis países entre los que se encuentran España (ES)

con un ratio del 4,8% y Francia (FR) que se presenta como el país con un menor volumen de recaudación “verde” en relación al total de sus ingresos fiscales, con un ratio del 4,1%. Por el lado opuesto se sitúan Bulgaria (BG) y Eslovenia (SI), donde para ambos países los impuestos medioambientales representan más del 10% del total de ingresos fiscales.

5. Comentarios finales

El estudio de la política fiscal constituye una línea de investigación de gran calado social, al repercutir sobre la ciudadanía tanto en el origen como en el destino de los recursos tributarios generados. En este trabajo el análisis se centra en la imposición medioambiental a nivel europeo, lo que constituye un complejo ámbito de estudio, al estar compuesto por una multitud de figuras impositivas en muchos casos de carácter heterogéneo y sin ningún patrón común.

Existe una evidente infraexplotación de la fiscalidad medioambiental, como así lo pone de manifiesto el elevado margen de maniobra derivado del bajo volumen recaudatorio sobre impuestos medioambientales, representando a penas el 6% del total de ingresos fiscales, si consideramos la media de la UE_27, siendo aún más bajo en el caso español, donde el monto total por impuestos medioambientales para el año 2012 asciende a 16.152 millones de euros, es decir, el 4,8% del total de ingresos fiscales (incluidas las cotizaciones sociales). Es por tanto necesario un cambio de dirección en el que se diseñen nuevos mecanismos que pongan freno al deterioro medioambiental, principalmente actuando sobre actividades con especial incidencia negativa en el medio ambiente, como por ejemplo campos de golf, actividades extractivas, pistas de esquí, aprovechamientos de agua embalsada, etc. a la vez contribuyan a la eficiencia del sistema fiscal reduciendo los impuestos sobre el trabajo, el ahorro y el capital, es decir, tal y como señala Rosembuj (2004), es necesario que el sistema fiscal se “tiña de verde”.

En concreto, en el caso que nos atañe más directamente, España, como se ha puesto de manifiesto a lo largo de este trabajo, presenta el nivel de presión fiscal medioambiental más bajo de la UE_27 (1,6% en el año 2012), situándose en la última posición del ranking en lo que respecta a la PFM media para los dieciocho años analizados, con una valor medio del 2%, seguida de Francia y Estonia, en contraposición con países como Dinamarca (DK), Países Bajos (NL) y Eslovenia (SI), que presentan los mayores ratios de presión fiscal medioambiental, con valores en torno al 4%.

En esta línea, la experiencia internacional de los países pioneros en reformas fiscales verdes, así como las propias características del sistema productivo español y su estructura fiscal, llevan a plantear diferentes propuestas que permitan integrar el medio ambiente con el resto de políticas, donde se tengan en cuenta no sólo aspectos medioambientales, sino también los aspectos económicos y sociales de la sostenibilidad, de ahí la necesidad de involucrar a ciudadanos y empresas. Entre otras, algunas de estas posibilidades serían: aplicar un tipo reducido o superreducido de IVA a productos con un impacto medioambiental positivo (fertilizantes orgánicos, derivados de agricultura ecológica, etc.); fomento del etiquetado y distinción de productos de origen ecológico; ampliar las deducciones por inversiones ambientales en el impuesto sobre sociedades, como pueden ser instalaciones de energías renovables; establecer mecanismos de reembolso, donde los ingresos derivados de imposición ambiental se reviertan en las partes afectadas, así como en el diseño y establecimiento de medidas preventivas y de seguimiento post-gravamen con el objetivo de conocer el efecto real del establecimiento del impuesto; nuevas deducciones en el IRPF por la adquisición de bonos de transporte público, entre otras medidas que en definitiva el fin último no sea que contamine quien pueda pagar, sino que la contaminación no pueda ser rentable.

Es necesario por tanto el diseño de una reglamentación a nivel europeo en la que se sienten las bases de un nuevo proceso de armonización fiscal en materia medioambiental, unificando el diseño de los impuestos medioambientales en su conjunto, desde la definición del hecho imponible, delimitación de la base imponible, tipos de gravamen, deducciones, etc. unido a una concienciación y educación ambiental que conlleve a un cambio real en las pautas de comportamiento de los agentes.

6. Bibliografía

- › AEMA (2015), El medio ambiente en Europa: Estado y perspectivas 2015- Informe de síntesis. Agencia Europea de Medio Ambiente, Copenhagen.
- › Álvarez, X. C. y Gago, A. (2002), La imposición energético-ambiental: Análisis de datos de recaudación, en Gago, A. y Labandeira, X. (eds), *Energía, Fiscalidad y Medio Ambiente*. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, pp. 151-170.
- › Baena, A. (2002), Impuestos ambientales en el ámbito autonómico, en Yabar, A. (dir.) y Herrera (coord.), *La protección fiscal del Medio ambiente*, Marcial Pons, Madrid, pp. 210-221.
- › Buñuel, M. (2002). Teoría de la imposición ambiental. En *Energía, fiscalidad y medio ambiente en España* (pp. 85-102). Instituto de Estudios Fiscales.
- › FAEN, T.; GÓMEZ-PLANA, A.G. & KVERNDOKK, S. (2009), Can a carbon permit system reduce Spanish unemployment?, *Energy Economics*, 31 (4), pp. 595-604.
- › GAGO, A.; LABANDEIRA, X.; PICOS, F. & RODRÍGUEZ, M. (2007), Environmental Taxes in Spain: A Missed Opportunity, en Martínez-Vázquez, J., Sanz, J.F. (eds), *Fiscal Reform in Spain: Accomplishments and Challenges*, Edward Elgar, Northampton (USA)
- › Huete, M.D., Quesada, J.M., Navarrete, E., Rosales, M.J. & Del-Moral, M.J. (2014). Geostatistical analysis of the causes of environmental noise in Spain, *Environmental Engineering and Management Journal*, **13**(10), 1535-1545.
- › López-Guzmán, T.J.; DEVICENTE, F.L.; GARCÍA, F.F. & HERRADÓN, R.V. (2006), La reforma fiscal ecológica en la Unión Europea: antecedentes, experiencias y propuestas, *Revista de Economía Institucional*, 8, 15 (2º sem.), pp. 321-332.
- › Markandya, A. (2011), Environmental taxation: what have we learnt in the last 30 years?, *Rivista di Politica Economica*, VII-IX, pp. 11-58.
- › MARKANDYA, A.; EGUINO, M.G. & ESCAPA, M. (2012), Environmental fiscal reform and unemployment in Spain, *Critical Issues in Environmental Taxation*, Edward Elgar, Cheltenham, UK.
- › Pigou, A. C. (1920), *Economics of Welfare*, Londres, McMillan Cattel.

- › Quesada, J. M.; Villar, E.; Madrid-Salvador, V. & Molina Moreno, V. (2010), The gap between CO2 emissions and allocation rights in the Spanish industry, *Environmental Engineering and Management Journal*, 9 (9), pp. 1161-1164.
- › Quesada, J. M.; Villar, E.; Mondéjar, J. & Molina, V. (2011), Carbon dioxide emissions vs. allocation rights : Spanish case analysis, *International Journal of Environmental Research*, 5 (2), pp. 469-474.
- › Rosembuj, T. (2004), Los intangibles y la fiscalidad ambiental, *Crónica Tributaria*, 111, pp. 149-159.
- › Villar, E. & Barrilao, P.E. (2015), Los impuestos ecológicos en Andalucía y su impacto en la recaudación tributaria, *Revista Técnica Tributaria*, 109, pp. 121-138.
- › VILLAR, E.; QUESADA, J.M. & MOLINA, V. (2015), Convergence Analysis of Environmental Fiscal Pressure across EU-15 Countries, *Energy & Environment*, 26(5), pp. 789-802.



Revista Técnica Tributaria

Jurisprudencia nacional



AEDAF
Asociación Española
de Asesores Fiscales

Jurisprudencia nacional

Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sección 2ª

Sentencia de 24 de junio de 2015, rec. 1491/2013

Ponente: Manuel Vicente Garzón Herrero

Procedimiento de recaudación. Suspensión.

Si un deudor solidario presta una garantía, dado que la deuda es una, ya no pueden ser exigidas otras garantías a los demás deudores solidarios.

Fundamentos de derecho

CUARTO. Núcleo del problema a decidir.

La cuestión controvertida se centra en decidir si la suspensión acordada, como consecuencia de la garantía prestada por uno de los sucesores de la entidad escindida, aprovecha al recurrente, tesis sostenida por éste, o, por el contrario, y como mantiene la Administración y la sentencia impugnada, la garantía prestada por uno de ellos sólo a él aprovecha, pudiendo la Administración exigir la garantía a todos y cada uno de los sucesores, por lo que la falta de pago en periodo voluntario de la recurrente, pese a la garantía ofrecida por otros, no impediría la posibilidad de dictar providencia de apremio.

Como es sabido uno de los motivos que excluye la providencia de apremio es el que la deuda apremiada se encuentre suspendida. Por eso, en este caso, la cuestión a decidir se centra en resolver si la garantía ofrecida por “uno” de los sucesores de la entidad originadora de la liquidación reclamada aprovecha a todos los sucesores, o, alternativamente, sólo a quién prestó la garantía.

QUINTO. Decisión de la sala.

Llama la atención, sin entrar todavía en consideraciones estrictamente jurídicas, los efectos perniciosos que la tesis sostenida por las resoluciones impugnadas producen, pues si los sucesores de la entidad son “n”, la garantía exigida no es el importe de una deuda sino de “n” deudas,...

Desde la perspectiva estrictamente jurídica las resoluciones impugnadas asimilan el concepto de “responsable” al de “sucesor”, asimilación que la LGT no consiente como lo demuestra el hecho de que aunque unos y otros son obligados tributarios, lo son en concepto distinto, como lo acredita su tratamiento distinto y diferenciado a que son sometidos en el artículo 35.2 f) de la LGT y en el artículo 35.5 del mismo texto legal . A mayor abundamiento, e insistiendo en esta diferenciación, la LGT establece una regulación separada de ambos, “responsables”, artículo 41 de la LGT , y “sucesores”, artículo 40 de la LGT , lo que hace inviable la asimilación pretendida por la Administración. Precisamente, la improcedencia de esta asimilación hace inaplicable el artículo 124.2 del Reglamento de Recaudación de 2005 (Real Decreto 939/2005, de 29 de julio) a los sucesores, pues en él se contempla y alude exclusivamente a los responsables.

... Si la solidaridad es una garantía del acreedor, es evidente que cuando uno de los obligados paga la deuda ésta se extingue para todos los obligados, creándose un nuevo vínculo entre ellos distinto e independiente al que les unía con el acreedor. Del mismo modo, si se presta la garantía ésta ha de aprovechar a todos los obligados, pues la garantía lo es de la “deuda” objetivamente considerada, pasando frente al acreedor a segundo plano las relaciones personales entre los obligados.

Esto justifica que la “deuda” que es “una” por esencia, no puede ser exigida a todos los obligados, pues una cosa es que todos los obligados respondan del cumplimiento de la “única” deuda, y otra, bien diferente, y esto es lo que se pretende, es que la “única” deuda, o la garantía de su cumplimiento, pueda ser exigida íntegramente a “todos” los obligados.

El argumento de la Administración en el sentido de que la eventual anulación de la obligación de quien prestó la garantía deja inerte a la Administración frente a los demás obligados, no es de recibo. Si esa eventualidad sucediera, la Administración deberá, y podrá, exigir a los otros obligados la prestación de garantía...



Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sección 2ª

Sentencia de 11 de noviembre de 2015, rec. 2998/2013

Ponente: Manuel Martín Timón

ITP y AJExpropiación forzosa.

La sentencia de instancia, impugnada por la Abogacía del Estado, había declarado, de acuerdo con la sentencia del Tribunal Supremo de fecha 15 de diciembre de 2008, que no es posible, por aplicación de la ley de expropiación forzosa, gravar de ninguna manera el justiprecio que percibe el expropiado.

El TS rechaza el recurso y confirma la sentencia.

El debate se produce por cuanto la Disposición Transitoria Primera del TRITPAJD dispone “Quedan sin efecto cuantas exenciones y bonificaciones no figuren mencionadas en este Texto Refundido, sin perjuicio de los derechos adquiridos al amparo de las disposiciones anteriormente en vigor, sin que la mera expectativa pueda reputarse derecho adquirido”.

Fundamentos de derecho

QUINTO... Recientemente la Sentencia de esta Sala de 15 de diciembre de 2008 (recurso de casación en interés de la ley 36/2007), ha reconocido igualmente la vigencia del artículo 49 de la Ley de Expropiación Forzosa y su aplicación para justificar la exención en el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales respecto de la adquisición del expropiado, en un caso de convenio a virtud del cual su el Ayuntamiento procedía a la ocupación directa de terrenos calificados por el Plan General como dotacionales a cambio de un aprovechamiento urbanístico.

En efecto, en dicha Sentencia, tras recoger el criterio del Tribunal Constitucional de asimilación de la “ocupación directa” de terrenos para sistemas generales, prevista en la Ley 8/1990, de 25 de julio, de Reforma del Régimen Urbanístico y Valoraciones del Suelo, a la expropiación forzosa (STC 61/1997, de 20 de marzo) se dijo:

“QUINTO... Conviene recordar que el art. 49 de la Ley de Expropiación Forzosa declara libres de todo tipo de gravámenes tributarios los justiprecios expropiatorios, lo que tiene sentido ya que la expropiación es la máxima limitación del derecho de propiedad en interés público, pues se desprende de sus bienes al propietario contra su voluntad, no teniendo el deber jurídico de soportar un sacrificio mayor del que, de por sí, ya supone la expropiación, y de ahí el derecho a percibir la contraprestación que corresponda al valor real de los bienes, bien en dinero, bien en especie sin que pueda verse reducido por la aplicación de las normas tributarias.

Por tanto, exigir el Impuesto de Transmisiones al expropiado, como pretende la Comunidad recurrente, supondría no cumplir íntegramente el mandato constitucional que prohíbe la privación de bienes y derechos sin la correspondiente indemnización...”

Los razonamientos transcritos sirvieron para desestimar el recurso de casación en interés de la ley interpuesto por el Letrado de la Comunidad Autónoma de la Rioja, que pretendía que la adquisición llevada a cabo por el particular no estaba exenta del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales.

Pues bien, los mismos argumentos de la especialidad de la norma de expropiación forzosa, y de mandato constitucional de que la expropiación forzosa tenga lugar mediante indemnización y, por ello, sin mayor carga que la que supone la privación del bien, son de aplicación igualmente al presente caso, en el que, según consta en el expediente, el proceso expropiatorio finalizó con Acta de mutuo acuerdo, ocupación y justiprecio.



Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sección 2ª

Sentencia de 7 de Junio de 2016, rec. 193/2014

Ponente: Juan Gonzalo Martínez Micó

Procedimiento tributario. Ejecución de resoluciones. Devolución de ingresos indebidos.

Se dilucida la prescripción declarada por la Administración del derecho del contribuyente a la devolución de unos ingresos. El TEAC había reconocido este derecho pero habían transcurrido casi cinco años desde aquella resolución sin que hubiera sido ejecutada.

Fundamentos de derecho

TERCERO.

1. La cuestión que se plantea es si ha prescrito el derecho de la entidad a obtener la devolución como consecuencia del fallo dictado por el TEAC el 16 de marzo de 2006...

El 16 de marzo de 2006 el TEAC acuerda estimar la reclamación presentada por VDP y anular la liquidación impugnada; ...

Esta resolución se notifica a la entidad el 3 de abril de 2006.

El 13 de mayo de 2010 Vallehermoso División Promoción SAU insta la ejecución de esta resolución; presenta escrito en el que solicita se proceda a la devolución que se deriva del citado fallo.

2. El presente recurso plantea la cuestión de la existencia o no de la prescripción declarada por el Tribunal Económico Administrativo Central en su resolución de 27 de enero de 2011, según la cual el derecho a la obtención de la devolución de ingresos indebidos reconocida en la resolución del TEAC DE 16 de marzo de 2006 habría prescrito en aplicación de lo establecido en los artículos 66.c) y 67.1 de la Ley 58/2003 , General Tributaria, al haber transcurrido más de cuatro años desde la notificación de la resolución administrativa en la que se reconocía el derecho a percibir la devolución.
3. Planteada la cuestión objeto de debate, antes que nada parece pertinente recordar las atinadas consideraciones hechas por la sentencia de instancia de que aquí no se trata de reclamar el derecho a obtener la devolución de un ingreso indebidamente efectuado, sino de hacer cumplir, en sus estrictos términos, las resoluciones firmes de los órganos administrativos que ejercen una función revisora.

Es evidente que hay un interés público, distinto del que posee el contribuyente para el reintegro de la devolución reconocida por el TEAC, en que las resoluciones de éste se llevan a puro y debido término. Ese interés público, que se confía al propio TEAC que ha dictado el acto administrativo declarativo de derechos de cuya ejecución se trata aquí, convierte el derecho rogado de la entidad mercantil aquí recurrida en un deber de oficio del propio Tribunal revisor en la vía administrativa, a quien el mejor servicio objetivo de los intereses generales le debe llevar a controlar

el riguroso y estricto cumplimiento de sus propias resoluciones declarativas de derechos de los ciudadanos, así como a vencer las demoras y negligencias de los órganos administrativos llamados a cumplimentar la ejecución.

En el asunto que nos ocupa la potestad administrativa de revisión obligatoria no puede decaer ante la pasividad de una Administración obligada por la Constitución a cumplir lo mandado en el fallo estimatorio de la resolución dictada el 16 de marzo de 2006 y, en consecuencia, a su pasividad en hacerlo.

... La Sala de instancia reconoce que le llamó poderosamente la atención los términos del documento emitido por el Jefe de la Oficina de Relación y Comunicación con los Juzgados y Tribunales, de 4 de mayo de 2012, dirigido a la Sala de instancia en fase de prueba, en que señala que la resolución del TEAC objeto de ejecución no fue enviada a la Delegación Especial de Madrid hasta el 30 de agosto de 2006, se supone lógicamente que a efectos de su ejecución.

Es verdad que no está previsto en norma alguna la existencia de un plazo para que el órgano que dictó la resolución a ejecutar remita o consigne la misma al órgano que dictó el acto que ha resultado revisado y que luego ha de ejecutar. Pero no parece razonable denegar la devolución acordada en la resolución del TEAC de 16 de marzo de 2006 por razón de prescripción, tomando como dies a quo para el cómputo del plazo la fecha de notificación al interesado del fallo del TEAC - el 3 de abril de 2006 - cuando la resolución del TEAC objeto de ejecución no fue enviada a la Delegación E30 de agosto de 2006.

... En consecuencia, si la Delegación Especial de Madrid hubiera procedido a la ejecución de la Resolución del TEAC de 16 de marzo de 2006 en el plazo de un mes desde que, en 30 de agosto de 2006, recibió la notificación de la citada resolución del TEAC, se hubiera evitado el litigio seguido...

4. El artículo 66.1 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento General de desarrollo de la Ley 58/2003, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, dice que los actos resolutorios de los procedimientos de revisión serán ejecutados en sus propios términos, dejando así claramente perceptible la idea de que estamos ante una potestad de oficio por parte del órgano de resolución, que impide por su propia índole -- como dice la sentencia recurrida -- apreciar la prescripción del derecho basada en la presunción de inactividad del interesado, en tanto no incumbe a éste la carga de pedir de nuevo lo ya declarado en resolución favorable, ni activar periódicamente una ejecución como ésta, por lo que la prescripción extintiva, basada en la presunción " iuris et de iure " de renuncia a un derecho o de abandono de una acción debido a su falta de ejercicio, es incompatible, por su propia naturaleza, con el ejercicio de una potestad de oficio, claramente deducible de los términos del antedicho precepto, pues manteniéndose ésta, no sería imputable al beneficiario del acto la inactividad de la Administración para ejecutarlo debidamente.

Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sección 2ª

Sentencia de 16 de marzo de 2016, rec. 2243/2014

Ponente: Juan Gonzalo Martínez Micó

Procedimiento de inspección. Concepto de dilación imputable al contribuyente.

El artículo 31 bis. 2 del Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, por el que se aprueba el Reglamento General de la Inspección de los Tributos, debe interpretarse en el sentido de que no existe dilación imputable al contribuyente desde que el contribuyente manifiesta a la Inspección que no dispone de la documentación requerida y que dicha documentación ha sido solicitada a la entidad financiera, a quién la Inspección puede dirigirse directamente para obtener la documentación,

Fundamentos de derecho

SEGUNDO. La cuestión litigiosa **objeto del presente recurso** consiste en *determinar si cuando un contribuyente manifiesta ante la Inspección que no dispone de la documentación solicitada y que dicha documentación se halla en poder de un tercero (en este caso una entidad financiera) a quien el contribuyente ha solicitado la entrega de la documentación y al que la Inspección puede dirigirse directamente para obtener la documentación mediante la emisión del oportuno requerimiento de obtención de información, el periodo de tiempo transcurrido a partir del momento en que el contribuyente manifiesta que no dispone de la documentación y acredita que la ha solicitado al tercero se considera o no periodo de dilación imputable al contribuyente.*

... El criterio seguido en la sentencia objeto del presente recurso es considerar que la fecha a partir de la cual no es posible imputar dilación alguna a la recurrente es la fecha en la que la recurrente aportó a la Inspección el certificado recibido de FIBANC, es decir, el 21 de febrero de 2003, de tal forma que el tiempo transcurrido entre la manifestación de que no se dispone de la documentación (con la acreditación de que la misma se ha solicitado por el contribuyente a la entidad financiera) y la fecha en que se aporta a la Inspección por el contribuyente la documentación recibida de FIBANC se considera dilación imputable al contribuyente.

La *sentencia recurrida* considera que el fin de la dilación se produce cuando el contribuyente aporta a la Inspección la documentación recibida de FIBANC (el 21 de febrero de 2003) y no cuando el contribuyente manifiesta que no dispone de la documentación y acredita que la ha solicitado al tercero (el 20 de noviembre de 2002), como defendió la recurrente...

A juicio de la recurrente existe una evidente contradicción entre la doctrina mantenida en la sentencia de 27 de marzo de 2011 objeto del presente recurso, y la doctrina mantenida por la misma Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana y por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo...

TERCERO. Identidades determinantes de la contradicción alegada.

A. Identidad sustancial en cuanto a los hechos: ...

El motivo por el que la recurrente defendió la inexistencia de dilación imputable al contribuyente a partir de la actuación realizada el 20 de noviembre de 2002 fue que a partir del momento en que la recurrente manifiesta que no dispone de la documentación solicitada y acredita que ha solicitado la misma a la entidad FIBANC no puede considerarse que existe un periodo de dilación imputable al contribuyente por el periodo de tiempo en que FIBANC tardase en remitirle la documentación solicitada, puesto que a partir de ese momento no existe impedimento alguno para que la Inspección adopte las decisiones que considere oportunas en relación con el impulso del procedimiento inspector y, en particular, la posibilidad de haber solicitado directamente la documentación a dicho intermediario financiero, mediante un requerimiento de información, lo que no hizo hasta el 3 de marzo de 2003...

B. Identidad sustancial en cuanto a los fundamentos de derecho...

Los fundamentos de derecho giran en torno al concepto de dilación imputable al contribuyente...

... El Fundamento de Derecho Segundo de la *sentencia de este Tribunal Supremo de 2 de abril de 2012*, invocada de contraste, aborda el concepto de dilación imputable al contribuyente...

De la sentencia de contraste se desprende que la doctrina mantenida por la Sala es considerar que para que pueda existir una dilación imputable al contribuyente, no basta el mero discurrir del tiempo, sino que es necesaria la concurrencia de un elemento teleológico consistente en que la tardanza impida o limite, de alguna forma, el impulso normal del procedimiento que corresponde a la inspección.

QUINTO. Infracción legal que se imputa a la sentencia recurrida.

La sentencia recurrida infringe el *artículo 31 bis.2 del Real Decreto 939/1986*, de 25 de abril, por el que se aprueba el *Reglamento General de la Inspección de los Tributos*, según el cual *"se considerarán dilaciones imputables al propio obligado tributario el retraso por parte de éste en la cumplimentación de las solicitudes de información, requerimientos o comparecencias formuladas o solicitadas por la Inspección dentro del ámbito de sus competencias, así como el aplazamiento o retraso de las actuaciones solicitado por el propio contribuyente en los casos en que se considere procedente..."*

No existe retraso porque nunca se podrá aportar aquello de lo que no se dispone.

Además, el periodo de tiempo transcurrido desde que el contribuyente manifiesta que no dispone de la documentación requerida y que dicha documentación puede ser obtenida de un tercero a quién la inspección puede dirigirse directamente para obtener la documentación, no puede ser imputable a él. "Imputar" es atribuir a alguien la responsabilidad de un hecho y es claro que una vez que el contribuyente comunica a la Inspección que no dispone de la documentación solicitada, ésta puede adoptar sin dilación la decisión que tenga por conveniente sobre la forma de continuar con el procedimiento inspector, bien esperando a que el tercero se la facilite al contribuyente, bien requiriéndola directamente a dicho tercero.

Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sección 2ª

Sentencia de 17 de marzo de 2016, rec. 2581/2014

Ponente: Juan Gonzalo Martínez Micó

IS. Régímenes especiales. Escisiones. Motivos económicos válidos.

Las discrepancias de criterio entre socios, en lo que se refiere a la organización de las empresas, pueden hacer imposible su viabilidad y justifica una reorganización de las mismas de forma que cada una desarrolle independientemente alguna de las actividades ejercidas antes por la sociedad matriz. Se afirma por tanto que son motivos económicos válidos que hacen la operación conforme a norma aplicable.

Fundamentos de derecho

QUINTO... En relación con el requisito del motivo económico de la escisión, para el TEAC no concurre en la operación de escisión realizada un motivo económico válidos como pudiera ser la reorganización o reestructuración empresarial, porque la operación buscaba la separación de los socios con el menor coste fiscal, debiendo confirmarse la inaplicación a la escisión total que nos ocupa del régimen especial regulado en el Capítulo VIII del Título VIII de la LIS 43/1995.

Es lo cierto, sin embargo, que, como dice la sentencia recurrida en el Fundamento Jurídico Quinto, “lo razonado en el Fundamento de Derecho anterior provoca, inexorablemente, el rechazo de esta tesis defendida por la Administración. Y es que la negativa a identificar un motivo económico válido se ampara sustancialmente en la circunstancia de que no exista en la operación de escisión analizada una finalidad de “separación de ramas o sectores productivos” sino un puro designio de separar a los socios y repartir el patrimonio social, negándose, por tanto, que las discrepancias entre los socios sobre la forma de gestionar las tres actividades constituya un motivo apto para acogerse al régimen especial dado, fundamentalmente, que se rechaza la premisa mayor (la existencias de las ramas diferenciadas).

Coincidimos nuevamente en este punto con los fundamentos de las sentencias de la Sala de Valencia mencionadas más arriba cuando afirman, para sustentar la existencia del motivo económico válido al que debe supeditarse el acogimiento de la operación de escisión al régimen legal de neutralidad fiscal, lo siguiente:

“A partir de lo anterior, hay que señalar que si bien la Administración tampoco considera acreditada la existencia de motivación económica válida en la operación de escisión, lo cierto es que la motivación existente en el acuerdo social de escisión, Punto I, en el que se relatan las concretas circunstancias organizativas y productivas de los tres ámbitos de producción de la empresa matriz y las diferencias de criterios de gestión entre los socios, que habían generado requerimientos notariales y la interposición de demandas, constituye una motivación justificada como tal y amparada en la documentación aportada en vía económico administrativa y no desvirtuada en modo alguno por la Administración, que, al respecto y sin sustento fáctico alguno, se limita a negar la eficacia e dicha motivación, pero no la realidad subyacente, que objetiva la disensión en el seno de una mercantil de carácter marcadamente personalista, lo que impide una gestión adecuada de tres ámbitos de actividad empresarial diferenciados y por tanto justifica la motivación de la escisión.

No nos hallamos ante el supuesto que contempla la jurisprudencia de salida de un socio de una mercantil a través de la figura de la escisión, sino ante la separación de los tres ámbitos de la actividad mercantil que desarrolla la sociedad, para su adecuada gestión en sociedades independientes, sustrato normativo de la escisión y por tanto causa válida de la misma. Partiendo de esta afirmación y del la objetivación del traspaso de bienes para continuar el desarrollo de las actividades, la circunstancia de que solo se traslade un trabajador a cada una de las actividades, única objeción de la Administración, dada la naturaleza de las mismas, es irrelevante, por todo lo cual resultan justificados los requisitos exigidos para la aplicación del régimen especial de fusiones, escisiones, aportación de activos y canje de valores regulado en el Capítulo VIII del Título VIII de la Ley 43/95, por lo que no cabe aplicar el artículo 15.3 Ley 43/95 para integrar en la base imponible de la actora la rentas derivadas de la atribución a la misma de los valores de la entidad adquirente o beneficiaria de la escisión, lo que determina en consecuencia que deba estimarse el recurso entablado”.

Así pues, existieron motivos económicamente válidos en la operación de escisión. Dichos motivos consistieron en las discrepancias de criterio entre socios en cuanto a la organización empresarial, que hacían imposible la viabilidad de la empresa, por lo que era necesaria una reorganización empresarial, que optimizara ingresos, desarrollando de forma independiente cada una de las sociedades beneficiarias las tres actividades ejercidas en la sociedad matriz.

Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sección 2ª

Sentencia de 17 de marzo de 2016, rec. 1775/2014

Ponente: Manuel Vicente Garzón Herrero

Procedimiento de inspección. Ampliación del plazo de duración de las actuaciones.

Respecto de la ampliación del plazo de duración de las actuaciones inspectoras, el Tribunal declara que lo relevante es su justificación y esta justificación desaparece cuando hay inacción de la Administración antes y después del acuerdo de ampliación del plazo, y cuando los datos obtenidos se demuestran insuficientes e inidóneos por los propios tribunales económicos-administrativos para los fines liquidatarios pretendidos.

Fundamentos de derecho

SEXTO. Decisión de la sala sobre el problema planteado

A) Razones ofrecidas en el expediente para acordar la ampliación del plazo de duración de las actuaciones: «En el acuerdo de ampliación ... se señala que “se aprecia concurre en las actuaciones inspectoras la circunstancia de corresponderse con actuaciones que revisten complejidad, toda vez que la entidad participó en varias operaciones de reestructuración empresarial gran cantidad de inmuebles los que constituían las existencias de las entidades escindida, que comporta la complejidad de la comprobación de dichas operaciones como acredita el actuario en su informe.”»

B) Delimitación acerca del alcance de la doctrina de la sala acerca de la cuestión controvertida: Es evidente que toda la doctrina recaída sobre el punto controvertido es extraordinariamente ha de ser analizada en concordancia con los hechos que en el expediente concurren...

La motivación acerca de la complejidad del expediente queda desvirtuada, en primer término, por las pocas actuaciones documentadas obrantes en el expediente; en segundo lugar, por los plazos largos de paralización de las actuaciones -cerca de seis meses en dos ocasiones-, y, en último lugar, por la escasa efectividad y eficiencia de las pocas actuaciones practicadas, pues la devolución de actuaciones acordada por el TEAR tiene más que ver con la insuficiencia de datos del expediente que con la falta de motivación, y la del TEAC alude al rechazo de ciertas conclusiones sustantivas obtenidas en el expediente, y, precisamente, derivadas de las actuaciones practicadas.

En conclusión, la inicial hipotética «complejidad» del expediente justificativa de la duración y ampliación del plazo de las actuaciones queda desvirtuada por la realidad de los hechos, pues existen plazos de inacción prolongada carentes de justificación, y, además, los datos obtenidos, conseguidos en las actuaciones, son rechazados por los órganos administrativos. Es decir, ni se justifica la tardanza, ni se comprende la inanidad de los datos obtenidos y que presuntamente justifican la tardanza.

Lo relevante en materia de ampliación de plazo de duración de actuaciones es su justificación. Esta justificación desaparece, como en este caso sucede, cuando hay inacción de la administración antes y después del acuerdo

de ampliación del plazo, y cuando los datos obtenidos se demuestran insuficientes e inidóneos por los propios tribunales económicos-administrativos para los fines liquidatorios pretendidos.



Tribunal supremo. Sala Tercera, Sección 2ª

Sentencia de 9 de mayo de 2016, rec. 3165/2014

Ponente: Rafael Fernandez Montalvo

IVA. Cuotas soportadas en la construcción de una promoción inmobiliaria que por circunstancias del mercado no puede ser vendida.

Normalmente la actividad de promoción inmobiliaria y de arrendamiento de viviendas son dos sectores diferenciados de actividad al diferir en más de 50 puntos sus porcentajes de deducción y por tanto, en el caso de que se produzca un cambio de afectación desde el sector de promoción inmobiliaria al sector de arrendamiento, se produce el hecho imponible del autoconsumo.

Ahora bien, ante el recurso interpuesto por la Abogacía del Estado, el Tribunal confirma la sentencia de la Sala de instancia quien llega a la conclusión de que no se produjo la dedicación de las viviendas al arrendamiento, en lugar de a su venta, pues la empresa lo que hizo fue alquilar determinadas viviendas que integraban una promoción mediante contrato de arrendamiento sin opción de compra, a la espera de que el mercado se recuperase y poderlas vender.

Fundamentos de derecho

SEXTO.

1. La sentencia de instancia, como ha quedado reseñado considera que el hecho de que la promoción inmobiliaria y el arrendamiento sean actividades distintas, no significa que, necesariamente la conducta de la recurrente deba ser calificada como un cambio de actividad porque debe tenerse en cuenta lo dispuesto en el artículo 20.Uno 22 LIVA. Esta norma que regula los supuestos de exención del IVA reserva esta circunstancia para las segundas y ulteriores entregas de bienes, lo que, en consecuencia excluye la primera que, sin embargo, sólo tendrá esta condición cuando se produzca la entrega de una construcción que, como ocurre en este caso, esté terminada.

Razona la sentencia de instancia que se trata de primera entrega no desvirtuada porque no habrían transcurrido aún dos años desde el uso denunciado, porque la opción de compra convenida con un plazo de cinco años no excluye que “persista la obligación de venta para la recurrente [demandante]” y por otra parte, si la norma citada admite un plazo de dos años para mantener la calificación de primera entrega de los bienes dados en arrendamiento sin opción de compra, con mayor razón debe entenderse que mantiene dicha calificación para los supuestos en que exista dicha opción, aunque el plazo para el ejercitarla, como ocurre en este caso, sea superior a los dos años”...

3. La sentencia de este Tribunal que invoca, en su motivo, el Abogado del Estado, de fecha 19 de mayo de 2014 (rec. de cas. 5263/2011) ha proyectado la expresada doctrina general a las actividades de promoción inmobiliaria y la de alquiler inmobiliario, considerándolas categorías diferenciadas a los efectos del autoconsumo interno...
4. La aplicación de la doctrina expuesta al presente caso comportaría la estimación del motivo y del recurso de casación interpuesto, si no mediara una concreta valoración de la prueba obrante en autos efectuada

por el tribunal de instancia que no puede considerarse arbitraria y que, por tanto, no puede ser corregida en casación.

En efecto, la Sala de la Audiencia Nacional invoca el artículo 20.Uno.22 A LIVA y utilizando los medios de prueba y el ejercicio de presunciones judiciales, que no pueden tacharse de ilógicas, llega a la conclusión de que no se produjo la dedicación de las viviendas al arrendamiento, en lugar de a su venta, y con ello se excluye que existiera un verdadero cambio de actividad económica de la recurrida que supusiera, realmente, el autoconsumo gravado por el IVA...



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

Sentencia de 21 de mayo de 2015, rec. 209/2012

Ponente: Fernando Román García

Procedimiento de inspección. Plazo de las actuaciones inspectoras. Interrupción.

A fin de apreciar los efectos de la interrupción injustificada del procedimiento inspector por más de 6 meses cuando se comprueban varias obligaciones, el TS ha considerado que la doctrina sobre su carácter unitario puede en casos excepcionales no ser aplicable, aun cuando en ciertos supuestos sea necesario escalonar la comprobación de los diversos conceptos impositivos, lo que deberá ser justificado por la Administración.

Fundamentos jurídicos

CUARTO. La segunda de las causas en las que la parte actora fundamenta su alegación de prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación como consecuencia de haber excedido las actuaciones inspectoras el plazo de 12 meses se refiere a la existencia de un periodo de interrupción injustificada superior a 6 meses en relación con el concepto tributario y ejercicios regularizados, señalando al efecto que, pese a que las actuaciones se iniciaron el 23 de marzo de 2007, no fue hasta la Diligencia no 10, llevada a cabo el 8 de abril de 2008, cuando se realizó la primera actuación referida al IRNR, lo que supone una interrupción injustificada de las actuaciones durante más de 6 meses por el concepto del IRNR...

Frente a ello, la Administración demandada alega que las actuaciones tenían alcance general y que afectaban a distintos ejercicios y diferentes conceptos impositivos, invocando diversas sentencias del Tribunal Supremo y de esta misma Sala -que cita- en las que se establece como regla general la aplicabilidad de la doctrina del carácter unitario del procedimiento inspector, por lo que la ampliación del plazo de actuaciones determinará la ampliación del plazo en el que puedan dictarse los actos de liquidación correspondientes a todos los tributos y periodos a los que afecta la actuación, y ello aunque la causa que habilite a la ampliación del plazo únicamente pueda predicarse de alguno de los tributos y periodos a los que afecta el procedimiento.

... Ahora bien, no es menos cierto que, también con la misma reiteración, el Tribunal Supremo ha admitido la posibilidad de que en supuestos excepcionales tal doctrina no fuera aplicable... el carácter único sólo puede predicarse de un procedimiento inspector cuando exista para ello una justificación formal y material. Si para aplicar la doctrina del carácter unitario de las actuaciones inspectoras sólo debiéramos fijarnos en la correcta inclusión formal en la comunicación de inicio del alcance, periodos y conceptos impositivos objeto de comprobación se estaría amparando, sin límite o cortapisa alguna, la posibilidad de que dicha comunicación se convirtiera en un "cheque en blanco" en manos de la Administración, la cual podría centrar su actuación en un solo tributo o periodo y, por su sola voluntad y aunque no existiera justificación razonable para ello, podría, ampliando el plazo, interrumpir la prescripción en relación con los demás conceptos y periodos tributarios, sine die y sin posibilidad de control jurisdiccional. Quedaría entonces sin cobertura real la posibilidad de exigir la adecuada y suficiente motivación específica del acuerdo de ampliación del plazo de las actuaciones inspectoras, que ya no sería

necesaria, pues bastaría al efecto con que la Administración invocara ese carácter unitario para que se diera por válida automáticamente la ampliación del plazo.



Tribunal Superior de Justicia de Aragón.

Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª

Sentencia de 30 de diciembre de 2015, rec. 182/2013

Ponente: Eugenio Ángel Esteras Iguacel

Procedimiento de recaudación. Aplazamiento de la deuda tributaria.

Es posible instar el aplazamiento de las deudas derivadas de autoliquidaciones extemporáneas y, en caso de denegación de la petición, si el contribuyente ingresa en el plazo abierto con la resolución, no procede aplicar los recargos por declaración extemporánea.

Fundamentos de derecho

CUARTO. Respecto a la cuestión de fondo, frente a la interpretación literal del art. 27.5 de la Ley General Tributaria seguida por las resoluciones del TEARA, secundada en lo esencial por el escrito de contestación a la demanda, la parte demandante propugna una consideración distinta en orden a la estimación de su pretensión de nulidad de las resoluciones impugnadas...

Con fundamento en la prueba documental, aportada en las reclamaciones económico-administrativas y con la demanda, manifiesta que en el presente caso la solicitud de aplazamiento de las deudas tributarias resultantes de las autoliquidaciones extemporáneas presentadas se efectuó el 25 de septiembre de 2008, conjuntamente con la presentación de las autoliquidaciones, y la petición de aplazamiento fue desestimada con fecha 3 de diciembre de 2008, notificada el 22 de diciembre de 2008, con indicación expresa de que se abría el plazo de ingreso del art. 62.2 de la LGT y que, a su finalización el 5 de febrero de 2009, ya había sido ingresada la deuda total resultante de las autoliquidaciones extemporáneas presentadas. Con invocación de la resolución del T.E.A. Central de 29 de noviembre de 2012 sobre la interpretación del art. 118.3 a) de la Ley General Tributaria, relativo a la reducción de un 25% del importe de las sanciones tributarias, así como de la Sentencia de 7 de marzo de 2013 de la Audiencia Nacional, sobre la aplicación del art. 27.5 de la misma Ley, se concluye la exposición de los argumentos de la demanda.

De acuerdo con lo que antecede esta Sección considera que debe darse prevalencia a la tesis sostenida por la parte recurrente, a cuyo fin bastará con aceptar los argumentos de la demanda que, en síntesis han ido expuestos, sin más que añadir que el art. 27.5 de la Ley General Tributaria, junto a los supuestos de ingreso de la deuda tributaria, prevé la posibilidad de realización, también, de los ingresos en los plazos establecidos en el acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento, con las garantías respectivas, de forma que se contempla tanto la posibilidad del interesado de proceder al cumplimiento de sus obligaciones, espontáneamente y sin requerimiento previo, como de ejercitar su derecho al diferimiento del pago por aplazamiento o fraccionamiento; el citado artículo regula expresamente el supuesto de concesión de la solicitud respectiva pero omite la determinación de las consecuencias para el caso -como aquí sucede- de denegación; para este supuesto, la interpretación conjunta del art. 27.5 con los preceptos del Reglamento General de Recaudación citados en la demanda, permite una solución favorable al ejercicio del derecho al aplazamiento y fraccionamiento y también a la finalidad de favorecer el cumplimiento espontáneo de

las obligaciones tributarias por lo que, con arreglo a esta interpretación debe estimarse el recurso, declarando la nulidad de las resoluciones impugnadas.



Tribunal Superior de Justicia de Madrid

Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 5ª

Sentencia de 10 de marzo de 2016, rec. 810/2014

Ponente: María Antonia de la Peña Elías

Procedimiento económico-administrativo. Suspensión del acto impugnado. Requisitos. Garantía de la deuda.

El recurrente, que solicita la suspensión sin garantías de las deudas que se le derivaron a consecuencia de su condición de administrador de una sociedad, obtiene la satisfacción de su petición por cuanto el Tribunal atribuye carácter sancionador a las deudas que se le exigían.

Fundamentos de derecho

SEGUNDO. La parte actora suplica que se dicte sentencia declarando no ser conforme a derecho la resolución impugnada y en consecuencia la anule con condena en costas a la demandada...

Debe aplicarse el artículo 212.3 de la LGT que implica en caso de reclamación o recurso la suspensión automática y sin garantía de las sanciones hasta su firmeza en vía administrativa y mantenerse en la vía incidental.

CUARTO... De las indicadas normas se extraen las siguientes conclusiones: 1ª) La regla general para suspender la ejecución de los actos de contenido económico es su automatismo, sin necesidad de probar la existencia de perjuicios, mediante la aportación de aval bancario que garantice el cobro de la deuda. 2ª) Con carácter subsidiario, se puede acordar la suspensión cuando el sujeto pasivo preste otras garantías que se estimen suficientes. 3ª) De forma excepcional, el TEAR podrá acceder a la suspensión sin garantía si se aprecian perjuicios de difícil o imposible reparación y el sujeto pasivo no puede aportar garantía alguna.

En definitiva, lo normal es la suspensión mediante la aportación de aval bancario, mientras que los demás supuestos constituyen excepciones cuya aplicación requiere demostrar la existencia de perjuicios de imposible o difícil reparación, la imposibilidad de aportar aval, la suficiencia de las otras garantías ofrecidas y, en su caso, la imposibilidad de aportar garantía alguna.

Pues bien, como ya ha declarado esta Sección en supuestos similares al presente (entre otras, sentencia de 13 de mayo de 2010, Recurso no 583/2008), las reseñadas normas hacen referencia a los actos administrativos cuya ejecución exige llevar a cabo una concreta actuación, lo que en el caso de las deudas tributarias comporta el derecho a embargar bienes y derechos del deudor en cantidad suficiente para cubrir el importe del crédito perseguido, de manera que si se decreta la suspensión queda paralizado el procedimiento administrativo dirigido al cobro de la deuda.

Aunque es evidente que la ejecución de la deuda tributaria puede producir importantes desequilibrios a la actora, ello no puede ser motivo válido por sí solo para conceder la suspensión sin garantías de la deuda tributaria, ya que esa circunstancia no es determinante de los perjuicios a que se ha hecho referencia...

No hay que olvidar que, en caso de que se proceda al embargo de bienes y derechos, la Administración no podrá proceder a su enajenación hasta que el acto de liquidación de la deuda tributaria sea firme, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 172.3 de la Ley General Tributaria...

QUINTO. Ahora bien en el presente caso, resulta que la Administración ya ha suspendido la ejecución de la sanción que forma parte de la deuda tributaria exigida al recurrente como consecuencia de la derivación de la responsabilidad subsidiaria del artículo 43.1.a) de la LGT y el recurrente lo que pretende es que se extienda a la totalidad de la deuda refiriéndose a su carácter sancionador.

Esta alegación es la que determina la acogida del recurso en consonancia con la doctrina que esta Sección expresada en las sentencias recaídas los recursos 1596/12 y 1087/14, pues aunque se refieren al supuesto de responsabilidad solidaria del artículo 42.2.b) de la LGT, *de los que por culpa o negligencia incumplan las ordenes de embargo*, se basan en la naturaleza sancionadora de este supuesto de responsabilidad solidaria y esta misma naturaleza corresponde a la responsabilidad subsidiaria que se exige a los administradores de las personas jurídicas que incurren en infracciones tributarias, según ha dicho el Tribunal Constitucional en la sentencia 85/2006, de 27 de marzo, en la que afirma:... *la derivación de responsabilidad respecto de las sanciones tiene su origen en un comportamiento ilícito de los recurrentes, debe concluirse, frente a lo que sostiene el Ministerio Fiscal, que las cantidades reclamadas a éstos por la Administración tributaria en calidad de responsables, aunque no tengan su origen en la comisión por ellos de ninguna de las infracciones tributarias tipificadas en los arts. 78 y ss. LGT, tienen naturaleza claramente punitiva, y en consecuencia la responsabilidad exigida en este caso es materialmente sancionadora...*

A esta misma sentencia se refieren, entre otras, la sentencia de la Sección Segunda de la Sala Tercera Tribunal Supremo de 10 de diciembre de 2008, recurso de casación 3941/2006 y también la sentencia de la misma Sala y Sección del Alto Tribunal de 10 de noviembre de 2011...

En base a lo expresado debe estimarse el recurso, reconociendo el derecho del recurrente a la suspensión de la ejecución del acto recurrido con los efectos que establece el artículo 212.3 de la LGT, anulando la resolución recurrida

Revista Técnica Tributaria

Doctrina Administrativa



AEDAF
Asociación Española
de Asesores Fiscales

Doctrina Administrativa

Tribunal Económico-Administrativo Central

Resolución 01870/2013 de 4/02/2016

Unidad resolutoria: Vocalía Segunda

Intereses suspensivos. Deuda tributaria previamente suspendida y garantizada con aval. Régimen Transitorio. Tipo de interés legal.

El TEAC modifica su anterior posición por exigirlo la doctrina de la Sentencia del Tribunal Supremo de 31 de marzo de 2014 -rec. nº 2083/2013- (donde reitera el criterio de la STS/2013) en la que el Alto Tribunal declaraba que, en los casos de intereses suspensivos liquidados respecto de deudas suspendidas mediante aval bancario antes de la entrada en vigor de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, debe aplicarse el interés legal desde la fecha de entrada en vigor de la referida Ley 58/2003.

Fundamentos de derecho

QUINTO. Subsidiariamente, alega el reclamante el incorrecto cálculo de los intereses de demora respecto del tipo interés y la base de cálculo manifestando al respecto lo siguiente:

“... Es evidente que en nuestro caso, al haberse suspendido la deuda tributaria mediante un aval bancario, por el período en que proceden intereses suspensivos, el interés que debe ser de aplicación, en su caso, es el legal del dinero, y no el de demora, motivo que implica la anulación del acuerdo de liquidación de intereses recurrido...”

Así las cosas, manifiesta el interesado en primer lugar que en caso de serle exigidos intereses en ningún caso le resultarían aplicables los intereses de demora sino el interés legal al haber estado la deuda tributaria suspendida mediante aval bancario.

Pues bien, el artículo 26.6 de la Ley 58/2003, General Tributaria, arriba expuesto, dispone:

“6. El interés de demora será el interés legal del dinero vigente a lo largo del periodo en el que aquél resulte exigible, incrementado en un 25 por ciento, salvo que la Ley de Presupuestos Generales de Estado establezca otro diferente.

No obstante, en los supuestos de aplazamiento, fraccionamiento o suspensión de deudas garantizadas en su totalidad mediante aval solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o mediante certificado de seguro de caución, el interés de demora exigible será el interés legal."

Sin embargo, la Disposición Transitoria Primera de la citada Ley, precisa:

"2. Lo dispuesto en los apartados 4 y 6 del artículo 26 y en el apartado 2 del artículo 33 en materia de interés de demora e interés legal será de aplicación a los procedimientos, escritos y solicitudes que se inicien o presenten a partir de la entrada en vigor de esta ley."

Pues bien, este Tribunal ha mantenido reiteradamente el criterio de que a los efectos de determinar si resulta o no aplicable lo dispuesto en el párrafo segundo del artículo 26.6 de la LGT a cada caso concreto habrá que atender, según lo dicho en la DT 1ª-2 de la misma Ley, a si la solicitud de suspensión se ha presentado antes o después de la entrada en vigor de la Ley 58/2003 (el 01-07-2004), de tal suerte que en primero de los casos (que es el aquí analizado) no sería de aplicación "ratione temporis" al mismo el referido párrafo 2º del artículo 26, y sí que lo sería en el segundo...

No obstante, a la vista de diversos pronunciamientos judiciales, este Tribunal cambia de criterio en el sentido expuesto en la STS de 31-03-2014 (rec. nº. 2083/2013) que considera, en los términos que a continuación se transcribirán, que debe aplicarse lo dispuesto en el artículo 26.6 de la misma Ley durante el tiempo en que la deuda tributaria ha estado garantizada en alguna de la formas enumeradas en dicho precepto siempre que el procedimiento de ejecución de la resolución o sentencia se haya iniciado tras la entrada en vigor de la Ley 58/2003.



Tribunal Económico-Administrativo Central

Resolución 03720/2013 de 4/02/2016

Unidad resolutoria: Vocalía Tercera

LGT. Autoliquidación con resultado a devolver. Declaración complementaria a ingresar. Recargo por presentación extemporánea. Intereses de demora.

Los hechos que motivan esta resolución son complejos por lo que comenzamos por su exposición resumida tomada literalmente del acuerdo:

Una entidad presentó el 25 de julio de 2012 autoliquidación por el Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2011, con resultado a devolver, cantidad que le fue efectivamente devuelta el 4 de enero de 2013. Posteriormente, el 11 de febrero de 2013 presentó autoliquidación complementaria con resultado a ingresar. Previamente, el 8 de febrero de 2013, la entidad había procedido a ingresar una cantidad que se correspondía con la diferencia entre el importe de la devolución indebidamente obtenida y el importe a devolver que procedería según la complementaria presentada.

La Administración tributaria liquidó el recargo por presentación fuera de plazo sobre el importe ingresado. No obstante, la entidad alega que el citado recargo por presentación extemporánea no procede en el presente caso sino que deberían liquidarse intereses de demora sobre el importe de la devolución indebidamente obtenida desde el cobro de la misma el 4 de enero de 2013 hasta su reintegro el 8 de febrero de 2013.

En este debate el TEAC considera que deben estimarse las alegaciones de la entidad, ya que con ocasión de la presentación de la autoliquidación complementaria en febrero de 2013, la entidad reconoce el cobro improcedente de una devolución. No existe importe a ingresar resultante de la autoliquidación sino una menor cantidad a devolver que la inicialmente solicitada y devuelta, por tanto, no debió liquidarse ningún recargo por presentación extemporánea sobre el importe de la devolución indebidamente obtenida, por lo que procede la anulación de la liquidación de recargo impugnada. Y, en cuanto a la devolución improcedente obtenida que fue objeto de reintegro por el obligado, corresponde la liquidación de intereses de demora sobre el importe de la misma, desde la fecha de su abono hasta su reintegro

Fundamentos de derecho

SEGUNDO... La exigencia de los recargos regulados en el artículo 27 de la Ley General Tributaria requiere la regularización de la situación tributaria derivada de una anterior declaración-liquidación o la ausencia de la misma, y supone que se presente la correspondiente declaración- liquidación o autoliquidación omitida o bien una declaración complementaria que rectifique la anterior formulada en plazo.

En relación con los intereses de demora, el artículo 26 de la Ley 58/2003, General Tributaria, dispone:

"El interés de demora se exigirá, entre otros, en los siguientes supuestos: ...

e) Cuando el obligado tributario haya obtenido una devolución improcedente"

Pues bien, las alegaciones de la interesada deben estimarse pues el criterio coincidente con el inspector si bien fue sostenido por este Tribunal Central en Resoluciones de fechas 21 de septiembre de 2010 (RG 7996-08) y 27 de enero de 2011 (RG 2009-10 y acumulados), fue posteriormente abandonado, de forma que, en aplicación de los preceptos transcritos, resulta que el recargo por presentación extemporánea se calcula sobre el importe a ingresar resultante de las autoliquidaciones, tal como señala el apartado 2 del artículo 27 de la Ley 58/2003, General Tributaria. Si con relación a la autoliquidación original al contribuyente le fue devuelta indebidamente alguna cantidad, no procede el recargo de extemporaneidad respecto de esa cantidad, sino que sobre la cantidad indebidamente devuelta (que debe ser reintegrada por el contribuyente) procede girar exclusivamente los intereses de demora correspondientes conforme al artículo 26 LGT 58/2003...

En el presente caso, con ocasión de la presentación de la autoliquidación complementaria en febrero de 2013, la entidad D., SA reconoce el cobro improcedente de una devolución...

En el presente caso, no existe importe a ingresar resultante de la autoliquidación sino una menor cantidad a devolver que la inicialmente solicitada y devuelta, por tanto, no debió liquidarse ningún recargo por presentación extemporánea sobre el importe de la devolución indebidamente obtenida, por lo que procede la anulación de la liquidación de recargo impugnada. En cuanto a la devolución improcedente obtenida que fue objeto de reintegro por el obligado, corresponde la liquidación de intereses de demora sobre el importe de la misma, de conformidad con lo previsto en el artículo 26 de la Ley 58/2003, General Tributaria, desde la fecha de su abono hasta su reintegro.



Tribunal Económico-Administrativo Central

Resolución 05419/2013 de 25/02/2016

Unidad resolutoria: Vocalía Undécima

Procedimiento de recaudación. La nueva petición de aplazamiento en el período concedido en la denegación de la primera solicitud no tiene efectos suspensivos.

La reclamante argumentaba que, tras la denegación de la primera petición de aplazamiento, se abría un nuevo período para realizar el pago, por lo que una nueva solicitud de aplazamiento hecha en ese período, equivalía a una petición dentro del período voluntario y, por ello, susceptible de impedir el inicio del período ejecutivo.

El TEAC rechaza esta argumentación en la forma que resumimos y que resulta discutible, si bien es cierto que de aceptarse la tesis del reclamante y mediante una reiteración de peticiones de aplazamiento, nunca se entraría en período ejecutivo.

Fundamentos de derecho

SEGUNDO... El artículo 52 del Reglamento General de Recaudación (RD 939/2005), que regula la resolución de solicitudes de aplazamiento y fraccionamiento, sí que prevé en su apartado 3º que se pueda solicitar una modificación en las condiciones del aplazamiento o fraccionamiento, pero sólo en el caso de que éste resulte concedido...

Para el caso de un aplazamiento denegado, el apartado 4º del artículo 52 Reglamento General de Recaudación establece:

"4. Si la resolución dictada fuese denegatoria, las consecuencias serán las siguientes:

- a) Si la solicitud fue presentada en período voluntario de ingreso, con la notificación del acuerdo denegatorio se iniciará el plazo de ingreso regulado en el artículo 62.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria...*

Finalmente, el apartado 5º del artículo 52 Reglamento General de Recaudación dispone:

"5. Contra la denegación de las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento sólo cabrá la presentación del correspondiente recurso de reposición o reclamación económico-administrativa en los términos y con los efectos establecidos en la normativa aplicable."

De todo lo expuesto cabe deducir que la denegación de un aplazamiento (en período voluntario) no admite una reconsideración (sólo prevista para las concesiones de aplazamiento) ni admite una nueva petición de aplazamiento que se pueda considerar también realizada en período voluntario, siendo sólo susceptible, el acuerdo denegatorio, de recurso o reclamación.

También se deduce que la denegación del aplazamiento tiene como consecuencia la obligación de ingresar la deuda en el plazo de ingreso regulado en el artículo 62.2 de la Ley General Tributaria, so pena de que “de no producirse el ingreso en dicho plazo, comenzará el período ejecutivo y deberá iniciarse el procedimiento de apremio...”

Por todo ello, hay que concluir rechazando los argumentos de la reclamante sobre los pretendidos efectos de la segunda petición de aplazamiento...



Tribunal Económico-Administrativo Central

Resolución 06006/2015 de 25/02/ 2016

Unidad resolutoria: Vocalía Duodécima

Notificaciones. Notificación por comparecencia de las sanciones tributarias y providencias de apremio de las mismas. Tratamiento específico del supuesto de notificaciones a no residentes, y en particular, a los residentes sin establecimiento permanente. Unificación de criterio.

En este recurso, interpuesto por el Departamento de Recaudación Tributaria de la AEAT, se resuelve el problema de las notificaciones por comparecencia de las sanciones tributarias y providencias de apremio de las mismas cuando el sujeto es un no residente, y más particularmente, un no residente sin establecimiento permanente.

Respecto de los primeros, el TEAC admite que, cumplidos los requisitos legales, pueda acudir a la notificación por comparecencia.

Respecto de los no residentes sin establecimiento permanente, en aplicación de las normas establecidas para estas situaciones, la Administración no sólo está obligada a intentar las notificaciones en los inmuebles o domicilios que le consten en territorio español, sino que también está obligada, antes de proceder a la notificación edictal, a acudir a los medios de cooperación internacional previstos al efecto.

Fundamentos de derecho

TERCERO... De conformidad con la jurisprudencia del Tribunal Supremo, es criterio de este Tribunal Económico-Administrativo Central que los actos administrativos derivados de los procedimientos iniciados de oficio –como lo es el procedimiento sancionador- respecto de los cuales la Administración haya practicado dos intentos de notificación debidamente acreditados en el domicilio fiscal (uno si el resultado es desconocido), de acuerdo con lo señalado en el artículo 112.1 de la LGT, pueden ser notificados mediante comparecencia cuando no siendo posible la notificación por causas no imputables a la Administración, y ello siempre y cuando la Administración no tenga constancia fehaciente de ningún otro domicilio en el cual podría llevarse a efecto la notificación, en cuyo caso, habría que realizar otro intento en el mismo con el fin de agotar todas la posibilidades de obtener una notificación con éxito antes de acudir a un medio subsidiario como es la notificación por comparecencia...

... En este punto coincidimos con la Directora recurrente, y hemos de concluir que la normativa tributaria no establece ninguna cautela especial para la notificación por comparecencia de las sanciones o de las providencias de apremio de las mismas, distintas de las reglas establecidas con carácter general para notificar cualquier otro acto administrativo por comparecencia en los términos del artículo 112 de la Ley General Tributaria.

CUARTO. Sin embargo, en el supuesto que nos ocupa, nos encontramos con una particularidad como es la notificación de una sanción tributaria y su correspondiente providencia de apremio derivadas de la liquidación administrativa practicada por la Administración a un no residente sin establecimiento permanente.

En este caso, si bien el régimen de notificaciones sería el ya expuesto en el Fundamento de Derecho anterior, se establecen unas normas especiales en cuanto a la determinación del domicilio fiscal en el artículo 11 del Real

Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes (en adelante, TRLIRNR), el cual señala:

“Artículo 11. Domicilio fiscal.

1. *Los contribuyentes no residentes en territorio español tendrán su domicilio fiscal, a efectos del cumplimiento de sus obligaciones tributarias, en España:*

b) Cuando obtengan rentas derivadas de bienes inmuebles, en el domicilio fiscal del representante y, en su defecto, en el lugar de situación del inmueble correspondiente.

... Nuestros Tribunales han matizado también la forma de actuar en el régimen de notificaciones cuando nos encontramos ante un no residente, sin diferenciar en función del tipo de acto administrativo que se intenta notificar. La reciente sentencia de la Audiencia Nacional de 20 de julio de 2015 (Rec. nº 302/2012), relativa a las notificaciones a sujetos pasivos no residentes sin establecimiento permanente, señala lo siguiente:

“(...)

la Administración, bajo el principio de buena fe, no solo esta obligada a intentar las notificaciones en los inmuebles o domicilios que le consten en territorio español, sino que esta obligada a asegurar la efectividad del conocimiento de sus decisiones por residentes extranjeros, lo que implica, en lo que a nuestro supuesto afecta, la utilización de los medios de cooperación internacional previstos (en nuestro caso en el Convenio entre el Reino de España y el Reino de los Países Bajos), para realizar la notificación de forma eficaz.

No puede afirmarse que, en el presente supuesto, la Administración haya utilizado los medios que tenía a su alcance para practicar la notificación en el domicilio del contribuyente, que le era conocido, y asegurarse de este modo, el pleno conocimiento por parte del contribuyente del acto administrativo notificado, antes de acudir a las notificaciones edictales, dado el carácter supletorio y subsidiario de éstas.

... En esta materia de no residentes, y en particular, a los efectos que aquí nos interesan de no residentes sin establecimiento permanente, existe una normativa específica como son las normas de asistencia mutua y los Convenios de doble imposición suscritos por España. En particular, el artículo 177 sexies de la Ley General Tributaria prevé las siguientes normas en materia precisamente de “Asistencia en la notificación” en su apartado 1:

“Artículo 177 sexies. Asistencia en la notificación.

1. *En el marco de la asistencia mutua, los actos administrativos dictados en España por la Administración tributaria podrán ser notificados en el territorio de otro Estado mediante la asistencia de la autoridad competente de ese Estado.*

... Consecuentemente, en el caso de no residentes, teniendo en cuenta los requisitos exigidos por nuestra jurisprudencia para acudir válidamente por la Administración a la notificación por comparecencia, se considera que la Administración debe intentar las notificaciones en los inmuebles o domicilios que le consten en territorio español, y además, antes de proceder a un medio subsidiario como es la notificación edictal, acudir a los medios

de cooperación internacional previstos, con el fin de realizar las notificaciones de forma eficaz para asegurarse de la efectividad del conocimiento de sus actos.

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONOMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por la **DIRECTORA DEL DEPARTAMENTO DE RECAUDACIÓN**, acuerda **ESTIMARLO EN PARTE** fijando el criterio siguiente:

La normativa tributaria no establece ninguna cautela especial para la notificación por comparencia de las sanciones o de las providencias de apremio de las mismas, distintas de las reglas establecidas con carácter general para notificar cualquier otra acto administrativo por comparencia en los términos del artículo 112 de la Ley General Tributaria.

Tratándose del caso específico de los no residentes, nada obsta para que, cumplidos los requisitos para la práctica de las notificaciones por parte de la Administración y no siendo posible llevarla a cabo, pueda acudir a la notificación por comparencia. Ahora bien, en el caso de no residentes, y en particular de los no residentes sin establecimiento permanente, se considera que, teniendo en cuenta los requisitos exigidos por nuestra jurisprudencia para acudir válidamente por la Administración a la notificación por comparencia y la existencia de una normativa específica como los son las normas de asistencia mutua -en particular, el artículo 177 sexies de la Ley General Tributaria- y los Convenios de doble imposición suscritos por España, la Administración no sólo está obligada a intentar las notificaciones en los inmuebles o domicilios que le consten en territorio español, sino que también está obligada, antes de proceder a la notificación edictal, a acudir a los medios de cooperación internacional previstos, con el fin de realizar las notificaciones de forma eficaz para asegurarse de la efectividad del conocimiento de sus actos.



Tribunal Económico-Administrativo Central

Resolución 05833/2015 de 25/02/2016

Unidad resolutoria: Vocalía Duodécima

Notificaciones. Procedimiento iniciados de oficio. Posibilidad de notificar mediante comparecencia tras dos intentos infructuosos con resultado de "dirección incorrecta". Unificación de criterio

Es posible practicar notificaciones mediante comparecencia tras haber realizado dos intentos infructuosos con resultado de "dirección incorrecta", siempre y cuando la Administración no tenga constancia de ningún otro domicilio en el cual podría llevarse a efecto la notificación, en cuyo caso, habría que realizar otro intento en el mismo con el fin de cumplir los requisitos fijados por nuestra jurisprudencia antes de acudir a un medio subsidiario como es la notificación por comparecencia.

Recurso interpuesto por el Departamento de Recaudación Tributaria de la AEAT contra la resolución del TEAR en la que se declaraba que la notificación por el sistema de comparecencia queda reservada únicamente para los casos de imposibilidad de notificar al interesado, ya sea por ausencia de su domicilio o por resultar desconocido en éste, pero no resulta válido acudir a este procedimiento cuando la notificación se dirigió previamente a un domicilio considerado incorrecto.

Fundamentos de derecho

SEGUNDO. La cuestión que se plantea en el presente recurso consiste en determinar si se cumplen los requisitos exigidos por la Ley 58/2003, General Tributaria, para acudir a la notificación por comparecencia, en aquellos casos en los cuales la Administración acude a este sistema de notificación en un procedimiento iniciado de oficio tras la realización de dos intentos de notificación en el domicilio fiscal del interesado con resultado "dirección incorrecta".

... El Tribunal Supremo en sentencia de 7 de octubre de 2015 (Recurso nº 680/2014), ha mantenido el criterio de que en los procedimientos iniciados de oficio, aun cuando la entidad hubiera hecho constar un domicilio a efectos de notificaciones distinto, queda en manos de la Administración la elección concreta de uno de los siguientes lugares para la practica de la notificación, sin quedar sujeta a un orden de prelación determinado: el domicilio fiscal del obligado o su representante, el lugar de trabajo del interesado o el lugar donde desarrolla su actividad económica o bien cualquier otro lugar adecuado a tal fin.

Una vez determinado el lugar en que deben realizarse las notificaciones de los procedimientos iniciados de oficio procede determinar cuantos intentos de notificación es necesario llevar a cabo por parte de la Administración para que dichos intentos se consideren acreditados en el expediente a efectos de la posibilidad de acudir a métodos subsidiarios de notificación por comparecencia cuando la misma no pueda efectuarse por causas no imputables a la Administración.

La ley 30/1992, de 26 de noviembre, dispone en su artículo 59 determinadas normas relativas a la práctica y a la regulación de los intentos de notificación...

También la normativa postal recogida en el Real Decreto 1829/1999, de 3 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento que regula la prestación de los servicios postales (RPSP), en el Capítulo dedicado a las obligaciones de servicio público del operador al que se ha encomendado la prestación del servicio postal universal, establece dos tipos de instrucciones o pautas de actuaciones en los supuestos de notificaciones con dos intentos de entrega...

Dispone el artículo 43 del RPSP lo siguiente:

“Artículo 43. Supuestos de notificaciones con un intento de entrega

No procederá un segundo intento de entrega en los supuestos siguientes:

... b) Que la notificación tenga una dirección incorrecta....

Según esta norma, en aquellos supuestos en los cuales la notificación tenga como resultado “dirección incorrecta” bastaría un solo intento de notificación en la misma. Así se ha pronunciado también alguno de nuestros tribunales, entre otros la Audiencia Nacional en su sentencia de 25 de septiembre de 2012 (Rec. nº 640/2010)...

Sin embargo, es cierto que nuestros Tribunales no han mantenido una posición unánime sobre los intentos de notificación que se deben realizar por parte de la Administración en el supuesto de “dirección incorrecta”, planteándose numerosa casuística al respecto...

En todas estas sentencias se evidencia la necesidad de realizar un segundo intento de notificación personal en aquellos supuestos en los cuales el primer intento ha resultado infructuoso teniendo como resultado “dirección incorrecta”...

También la doctrina administrativa se ha manifestado partidaria de realizar un segundo intento de notificación en los supuestos en los que no puede llevarse a cabo la misma por tener como resultado “dirección incorrecta”...

En conclusión de todo lo expuesto, en aquellos supuestos en los que intentada la notificación en el lugar habilitado para llevar a cabo la misma, la notificación resulte fallida con resultado “dirección incorrecta”, pese a que ni la normativa tributaria ni tampoco la administrativa especifiquen de una manera exhaustiva cuál debería ser la forma correcta de proceder ante tales resultados por parte de la Administración, e incluso cuando la normativa postal y su desarrollo reglamentario establecen que no procede practicar un segundo intento de entrega, con carácter previo a acudir a sistemas subsidiarios de notificación, vista la casuística diversa y los errores que pueden constatar, resulta conveniente y diligente abordar un segundo intento de notificación antes de acudir a la notificación edictal o por comparecencia.

CUARTO. Un argumento que sí debe acogerse es el mantenido por el Departamento en la primera de sus alegaciones que señala que la notificación por comparecencia no queda únicamente reservada para los casos en los que no se haya podido notificar personalmente al interesado por ausencia de su domicilio o por resultar desconocido, sino también para el caso de que la dirección resulte incorrecta. Esta circunstancia estaría recogida entre las que ampara el artículo 112 LGT cuando señala “cuando no sea posible efectuar la notificación al interesado o a su representante por causas no imputables a la Administración.”

Sentado lo anterior, cabría abordar la cuestión de si, una vez intentada la notificación por dos veces con resultado “dirección incorrecta”, le resultaría exigible a la Administración algún tipo de conducta adicional con carácter previo a acudir a la notificación edictal o por comparecencia...

De todas las consideraciones anteriores, este Tribunal Central concluye que los actos administrativos derivados de los procedimientos iniciados de oficio, respecto de los cuales la Administración haya practicado dos intentos de notificación, debidamente acreditados, en el domicilio fiscal (un intento en el caso de desconocido), de acuerdo con lo señalado en el artículo 112.1 de la LGT, habiendo resultado tales intentos infructuosos con el resultado “dirección incorrecta”, puede acudirse a la notificación mediante comparecencia al no ser posible la notificación por causas no imputables a la Administración, siempre y cuando la Administración no tenga constancia fehaciente de ningún otro domicilio en el cual podría llevarse a efecto la notificación, en cuyo caso, habría que realizar otro intento en el mismo con el fin de cumplir los requisitos fijados por nuestra jurisprudencia antes de acudir a un medio subsidiario como es la notificación por comparecencia...



Tribunal Económico-Administrativo Central

Resolución 07511/2015 de 25/02/2016

Unidad resolutoria: Vocalía Duodécima

Notificaciones. Procedimientos iniciados a instancia de parte en los cuales el interesado ha señalado expresamente un lugar para la práctica de la notificación. Intentos necesarios con carácter previo a acudir a la notificación por comparecencia. Unificación de criterio

En las notificaciones en los procedimientos iniciados a instancia de parte en los cuales el interesado ha señalado expresamente un lugar para la práctica de la notificación, la jurisprudencia ha establecido cuáles son los intentos necesarios con carácter previo a acudir a la notificación por comparecencia.

Fundamentos de derecho

SEGUNDO. La cuestión que se plantea en el presente recurso consiste en determinar si en los procedimientos iniciados a instancia de parte en los cuales el interesado ha señalado expresamente un lugar para la práctica de las notificaciones e intentada la notificación dos veces en el mismo sin que haya podido efectuarse, podrá acudirse a la notificación por comparecencia o es necesario agotar otras posibilidades por la Administración si existieran otros domicilios conocidos, entre ellos, el domicilio fiscal.

CUARTO... Estamos ante un procedimiento iniciado a instancia del interesado, siendo una obligación de éste la de facilitar a la Administración “un domicilio” que sirva para canalizar las comunicaciones que la Administración debe practicar en el curso de aquel procedimiento. No obstante, de acuerdo con la jurisprudencia del TS cuando la Administración, tras intentar la notificación del acto o resolución en el domicilio asignado en principio por el interesado, deberá acudir a efectuar la notificación al nuevo domicilio no comunicado por el interesado, cuando resulte sencillo acceder, sin esfuerzo alguno, a ese nuevo domicilio, bien porque éste se hallaba en el propio expediente, bien porque cabía acceder al mismo mediante la simple consulta en las oficinas o registros públicos, o en las propias bases de datos de la Administración actuante.

Sosteníamos esa conclusión sobre las argumentaciones del Tribunal Supremo en sentencia de 5 de mayo de 2011...

Recientemente, el Tribunal Supremo en sentencia de fecha 15 de diciembre de 2015, en resolución de recurso de casación para unificación de doctrina nº 1302/2014, partiendo de un procedimiento iniciado a instancia de parte, como es el procedimiento económico-administrativo, afirma, en primer término, que las notificaciones han de realizarse en el lugar señalado por el interesado en su escrito de interposición. Sin embargo, continúa su razonamiento el Alto Tribunal, no puede utilizarse la notificación edictal en menoscabo de las garantías procedimentales de los administrados cuando en el expediente figuran otros domicilios en los cuales se han notificado otros actos administrativos con éxito...

Este Tribunal Central no desconoce, evidentemente, que la literalidad del artículo 112.1 de la Ley General Tributaria establece la diferenciación entre procedimientos iniciados de oficio y procedimientos iniciados a instancia de parte, a efectos de determinar el lugar de notificación donde efectuarse los intentos para acudir a la notificación edictal. No obstante, vista la jurisprudencia anterior y en aplicación de la misma, debe concluirse que en los procedimientos

iniciados a instancia de parte en los cuales el interesado ha señalado expresamente un lugar para la práctica de las notificaciones, una vez intentada la notificación dos veces en el mismo sin que haya podido efectuarse (un único intento en caso de desconocido), es necesario, antes de acudir a la notificación por comparecencia, agotar otras posibilidades por la Administración, concretamente acudir al domicilio fiscal, cuando resulte sencillo acceder, sin esfuerzo alguno, a ese domicilio, bien porque éste se hallaba en el propio expediente, bien porque cabía acceder al mismo mediante la simple consulta en las propias bases de datos de la Administración actuante.



Tribunal Económico-Administrativo Central

Resolución 03868/2013 de 17/03/2016

Unidad resolutoria: Vocalía Quinta

IVA. Resolución de contrato. Rectificación. Art 89.Cinco, letra b) LIVA. No consideración de ingreso indebido. Plazo de prescripción para la rectificación.

Tras una sentencia del Tribunal Supremo en la que se confirmaba la resolución de un contrato de compraventa, la entidad interesada solicitó la rectificación de la autoliquidación como un medio de recuperar el impuesto improcedentemente satisfecho, si bien la Administración, considerando que se trataba de una devolución de ingresos indebidos, la denegó por cuanto había prescrito el derecho a obtenerla al haber transcurrido más de cuatro años desde la fecha de la autoliquidación.

El TEAC rechaza este criterio y considera que se ejerce el derecho a la rectificación, el cual nace con la circunstancia que determina la modificación de la base imponible. Es decir, la minoración de las cuotas repercutidas no da lugar, en este caso por la resolución de un contrato, a un ingreso indebido siendo que procede de una modificación sobrevenida de la base imponible.

Fundamentos de derecho

TERCERO. Para la resolución de la cuestión que se plantea en este expediente, es necesario partir de la propia naturaleza del Impuesto sobre el Valor Añadido...

De acuerdo con el apartado Cinco del artículo 89 de la Ley 37/1992 relativo a la rectificación del IVA repercutido, cuando la rectificación de las cuotas implique un aumento de las inicialmente repercutidas ... habrá que presentar declaración-liquidación rectificativa de la correspondiente al periodo en el que se incluyó inicialmente la cuota mal repercutida, aplicando los recargos e intereses de demora que procedan.

Por otro lado, cuando la rectificación implique una minoración del IVA inicialmente repercutido... se puede presentar solicitud de devolución de ingresos indebidos, o bien regularizarlo como menor IVA repercutido en la declaración-liquidación del periodo en el que deba efectuarse la rectificación o en los siguientes...

Si se trata de un mayor IVA repercutido respecto al inicial, o una menor deducción a la inicial, habrá que efectuar la rectificación de la autoliquidación presentada en su día (liquidándose en su caso recargos e intereses a favor de la Administración por el perjuicio económico que se le ha causado). Por el contrario, si se trata de un menor IVA repercutido respecto al inicial, o una mayor deducción a la inicial, la regularización podrá efectuarse en el periodo en el que se adviertan las causas que motiven la modificación (rectificación de repercusión en el caso debido al empresario o profesional que repercute) o en ese período o los siguientes dentro del plazo de caducidad para el ejercicio del derecho a deducir (rectificación de deducción). En los supuestos de error fundado de derecho o modificación de la base imponible por las causas del artículo 80 de la LIVA, la regla es su imputación en el periodo en el que deba efectuarse la rectificación por concurrir una de las causas tasadas.

La regla general en los casos de modificación de la base imponible por concurrir alguno de los supuestos del artículo 80 de la LIVA, es la imputación por el repercutidor de la modificación (ya sea al alza o a la baja) en la

declaración-liquidación correspondiente al periodo en el que se hayan producido las circunstancias que habilitan para la modificación de la base imponible, puesto que en principio en estos supuestos no se produjo inicialmente un ingreso superior o inferior al debido, sino que el ingreso inicial fue correcto, y por circunstancias sobrevenidas se hace necesario posteriormente modificar esa cantidad...

QUINTO... En definitiva, la primera de las opciones recogidas en el artículo 89.cinco, párrafo tercero, para los supuestos de minoración de las cuotas repercutidas, va intrínsecamente unida al carácter o naturaleza del ingreso efectuado por el sujeto pasivo en cuanto debe tratarse de un ingreso indebido. De esta forma, cuando la repercusión fue debida porque la operación fue efectivamente realizada y el sujeto pasivo aplicó correctamente las normas vigentes en el momento del devengo, la posterior modificación de la base imponible porque la operación queda sin efecto, se anula total o parcialmente, no implica que ello transforme el carácter del ingreso efectuado originariamente, sino que obliga a modificar la base imponible como consecuencia de la concurrencia de una circunstancia sobrevenida posteriormente al devengo que, si bien le afecta, no cambia la naturaleza de la repercusión efectuada originariamente ya que fue procedente cuando se realizó la operación...

En nuestro caso, las cuotas fueron inicialmente repercutidas por la entidad reclamante por una operación de compraventa, la cual se declaró resuelta posteriormente en vía judicial. Por lo tanto, la repercusión efectuada por la empresa en el ejercicio 2001 fue debida, y el hecho de anularse la compraventa posteriormente no cambia la naturaleza de esa repercusión, sino que da derecho a modificar la base imponible.

Al no tratarse de un ingreso indebido, la rectificación de las cuotas repercutidas sólo puede hacerse en la forma prevista en el apartado b) del artículo 89.Cinco de la LIVA, esto es, regularizarlo en la declaración-liquidación del periodo en que deba efectuarse la rectificación o en las posteriores hasta el plazo de un año a contar desde el momento en que debió efectuarse la rectificación.

Por este primer motivo no entiende este TEAC la respuesta de la Administración Tributaria a la solicitud de devolución formulada por el obligado tributario. La oficina gestora se limita a señalar que ha prescrito el derecho a solicitar la devolución, sin distinguir siquiera si se trata de una devolución de ingresos indebidos o de una devolución derivada de la normativa del tributo, y computa dicho plazo de prescripción desde el final del plazo de presentación de la autoliquidación en la que se declaró la compraventa inicialmente...

SEXTO. Llegados a este punto, queda claro que lo solicitado por la entidad al pedir la devolución del IVA repercutido por haberse resuelto la operación, aun cuando no lo diga expresamente, es una devolución derivada de la normativa del tributo, debiendo realizar la modificación de la base imponible al amparo del artículo 80.Dos de la LIVA, y la rectificación del IVA repercutido por el procedimiento del artículo 89.Cinco.b). Esta modificación no puede efectuarse antes de 2011, pues no es hasta la Sentencia del Tribunal Supremo cuando se confirma que la compraventa ha quedado resuelta. En este momento la entidad podrá proceder a modificar la base imponible.

Tribunal Económico-Administrativo Central

Resolución 06179/2015 de 31/03/2016

Unidad resolutoria: Vocalía Duodécima

Procedimiento de recaudación/reducción de las sanciones. Procedimiento de declaración de responsabilidad cuyo alcance incluye sanciones. Aplicación del artículo 41.4 de la LGT con carácter retroactivo. Unificación de criterio

En los casos en los que la declaración de responsabilidad alcance a las sanciones, es sabido que debe aplicarse el artículo 41.4 de la LGT con carácter retroactivo a las situaciones que no han alcanzado firmeza. En dicho artículo 41.4 se prevé expresamente que la reducción del 30 % de la sanción prevista en el artículo 188.1.b) de la LGT pueda aplicarse al responsable.

En la presente Resolución, dictada a instancias del Departamento de Recaudación de la AEAT, se declara que esta reducción ha de hacerse sobre el importe de la sanción que originariamente se haya exigido al obligado tributario sin minorar su importe por los ingresos a cuenta que haya podido realizar el declarado responsable o cualquier otro obligado que concurra, de manera solidaria, en el mismo presupuesto de hecho. En la derivación impugnada se mantenía que la base sobre la que se debía aplicar el porcentaje del 30% había de ser el importe de la sanción que resultase exigible al responsable, pues otra interpretación supondría un exceso de reducción, al extenderse sobre una parte del importe la sanción que sin embargo no se le exige al responsable.

Fundamentos de derecho

TERCERO. La cuestión que se plantea en el presente recurso consiste en determinar sobre qué importe, correspondiente a la sanción que se deriva al responsable, debe aplicarse la reducción por conformidad cuando resulta aplicable, con carácter retroactivo, la disposición contenida en el apartado 4 del artículo 41 de la LGT en aquellos supuestos de declaraciones de responsabilidad en cuyo alcance se incluyan sanciones. Es decir, si el importe sobre el que debe girarse la reducción es sobre el total de la sanción inicialmente impuesta o sobre la cantidad cuyo pago se exige al correspondiente obligado.

QUINTO... No se puede compartir en este punto las alegaciones vertidas por el Departamento de Inspección. Como bien señaló el TEAR de Valencia en la resolución del incidente de ejecución, las reducciones deben operar sobre la deuda entendida ésta como la cuantía de la sanción pecuniaria impuesta considerada el importe total de la sanción, con independencia de que una parte de la misma haya sido abonada y de quien haya efectuado su pago, sobre todo, como en este caso, si el ingreso parcial se ha realizado con posterioridad a que se dictara el acuerdo de derivación que posteriormente se anuló. También apunta el Tribunal que la interpretación que sostiene el órgano administrativo puede llegar al absurdo jurídico, ya que el caso de que la sanción hubiera sido objeto de suspensión la reducción se practicaría sobre la totalidad de la sanción mientras que si se ha pagado una parte solo se aplicaría la reducción a la parte pendiente de ingreso y no a la totalidad.

Insiste, sin embargo, el Departamento que en el caso de que la sanción hubiera sido objeto de suspensión, sin haber sido ingresada parcialmente, la reducción se practicaría sobre el total al ser este importe el total derivado.

No comparte este Tribunal las argumentaciones del Departamento en la medida que se hace de peor condición a quien ingresa parte de la deuda que quien decide suspenderla cuando las consecuencias de optar, bien por suspender su ingreso o bien por proceder a su ingreso total o parcialmente, deben ser a la postre los mismos en uno u otro caso, no afectando en absoluto sobre cual debe ser el importe de la reducción y la cuantía sobre la que debe ser girada. Si continuáramos con este argumento, en aquellos casos en los cuales el declarado responsable hubiera optado por el ingreso total de la sanción correspondiente con carácter previo a la resolución de la reclamación interpuesta no podría beneficiarse de reducción alguna por aplicación del artículo 41.4 LGT porque según este argumento no hay ningún pago pendiente que pueda serle exigido en la nueva propuesta que se le gire.

Tampoco puede corroborar este Tribunal el ejemplo que se pone de manifiesto por el Departamento en sus alegaciones con la siguiente suposición:

“De la sanción total impuesta al deudor principal por importe de 11.457,22€, el otro responsable subsidiario, D.A, paga 9.000€ (supongamos que su responsabilidad respecto de la sanción es la misma para ambos responsables), por lo que el alcance de la responsabilidad declarada posteriormente de D.S. por este concepto asciende a 2.457,22€. Si se aplica la reducción del artículo 188.1.b) de la LGT tal y como defiende el TEAR, el importe a pagar sería el resultado del siguiente cálculo:

$$2.457,22€ - (11.457,22 \times 0,3) = -979,94€.$$

Es decir, habría que abonar el responsable 979,97€”

De acuerdo con la premisa establecida en el artículo 35.7 LGT por la cual la concurrencia de varios obligados tributarios en un mismo presupuesto supone que todos ellos queden solidariamente obligados frente a la Administración tributaria al cumplimiento-es lo que llamamos “solidaridad tributaria”- el alcance de la obligación por la sanción de D.S sería igualmente de 11.457,22€, si bien aplicada la reducción por conformidad y pago, quedaría reducida a 6.015,05 (11.457,22-3.437,16-2.005,01). Si D.A hubiera pagado 9.000, esto sería un ingreso a cuenta y no podría exigírsele cantidad alguna porque la deuda ya estaría cancelada al haber sido abonada por otro obligado tributario.

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

José Manuel Calderón Carrero

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

Universidad de La Coruña

Miembro de la AEDAF

Sentencia del TJUE (Sala Quinta) de 21 de enero de 2016

Asunto: C-430/14

Partes: *Valsts ieņēmumu dienests*, y *Artūrs Stretinskis*

Síntesis:

Procedimiento prejudicial - Unión aduanera - Código aduanero comunitario - Artículo 29, apartado 1, letra d) - Determinación del Valor en Aduana - Reglamento (CEE) nº 2454/93 (CAC) - Artículo 143, apartado 1, letra h) - Concepto de “personas vinculadas a efectos de la determinación del valor en aduana” - Vínculos de parentesco entre el comprador, persona física, y el directivo de la sociedad vendedora.

1. Antecedentes y cuestión prejudicial planteada.

Esta sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante, TJUE) aborda la interpretación del artículo 143, apartado 1, letra h), del Reglamento (CEE) nº 2454/93, de 2 de julio de 1993, por el que se fijan determinadas disposiciones de aplicación del Reglamento (CEE) nº 2913/92 regulador del Código aduanero comunitario (DO L 253, p. 1), en su versión modificada por el Reglamento (CE) nº 46/1999, de 8 de enero de 1999 (DO L 10, p. 1) (en lo sucesivo, Reglamento nº 2454/93).

La petición de decisión prejudicial se presentó en el marco de un litigio entre el Sr. Stretinskis y la Administración tributaria letona (*Valsts ieņēmumu dienests*) en relación con la determinación del valor en aduana de mercancías importadas de Estados Unidos para despacharlas a libre práctica en el territorio de la Unión Europea.

El origen del litigio debemos situarlo entre los años 2008 y 2010, período en el que el Sr. Stretinskis importó de los Estados Unidos ropa usada para despacharla a libre práctica en el territorio de la Unión Europea. En los documentos administrativos únicos que elaboró con este propósito, el Sr. Stretinskis calculó el valor en aduana de

estas mercancías con arreglo al método del valor de transacción, partiendo del precio total indicado en las facturas emitidas por *Latcars LLC* y *Dexter Plus LLC* (en adelante, designadas como “sociedades vendedoras”) y del coste del transporte por vía marítima.

Tras examinar los documentos facilitados por el Sr. Stretinskis y llevar a cabo una inspección de los locales comerciales de éste, la Administración tributaria letona expuso sus dudas acerca de la exactitud de los valores declarados habida cuenta de que el administrador de las sociedades vendedoras era el hermano del Sr. Stretinskis. Al considerar que se trataba de personas vinculadas en el sentido del artículo 143, apartado 1, letra h), del Reglamento nº 2454/93, la Administración tributaria, mediante resolución de 22 de julio de 2010, realizó una nueva determinación del valor en aduana de las mercancías con arreglo al artículo 31 del Código aduanero.

Por su parte, el Sr. Stretinskis interpuso ante el órgano jurisdiccional competente de lo contencioso-administrativo de primera instancia un recurso solicitando la anulación de esta resolución, el cual fue desestimado. Sin embargo, el órgano jurisdiccional que conoció el asunto en apelación, decidió estimar el recurso presentado por el Sr. Stretinskis al considerar que las dudas de la Administración tributaria sobre la exactitud de los valores declarados en aduana en relación con las mercancías en cuestión no eran suficientemente fundadas, ya que, en circunstancias como las que concurrían en el litigio principal, sólo cabía apreciar la existencia de una vinculación familiar en el sentido del artículo 143, apartado 1, letra h), del Reglamento nº 2454/93, en caso de que el hermano del Sr. Stretinskis fuera el propietario de las sociedades vendedoras, extremo éste que la Administración no verificó.

Frente a esta sentencia, la Administración tributaria letona interpuso recurso de casación ante el Tribunal Supremo (*Augstākā tiesa*) alegando que el órgano jurisdiccional competente de lo contencioso-administrativo que conoció del recurso de apelación debía haber considerado que el Sr. Stretinskis y el administrador de las sociedades vendedoras eran personas vinculadas en el sentido del artículo 143, apartado 1, letra h), del Reglamento nº 2454/93.

Por su parte, el Tribunal Supremo, al considerar que la solución del litigio principal dependía de la interpretación del Derecho de la Unión Europea, decidió suspender el procedimiento y plantear al TJUE las siguientes cuestiones prejudiciales:

- “1) *¿Ha de interpretarse el artículo 143, apartado 1, letra h), del Reglamento [nº 2454/93] en el sentido de que se refiere no sólo a situaciones en las que las partes de la transacción sean únicamente personas físicas, sino también a situaciones en las que exista una relación familiar o de parentesco entre un directivo de una de las partes (persona jurídica) y la otra parte de la transacción (persona física) o un directivo de ésta (en el caso de que sea una persona jurídica)?*
- 2) *Si la respuesta es afirmativa, ¿debe el órgano jurisdiccional que conoce del asunto llevar a cabo un examen en profundidad de las circunstancias del caso en lo que respecta a la influencia real de la persona física de que se trate en la persona jurídica?”*

2. Comentario

Básicamente, el TJUE analiza las disposiciones del CAC que permiten a las autoridades aduaneras revisar el valor transaccional de las mercancías declarado por el sujeto pasivo en situaciones de operaciones entre sujetos vinculados a efectos de determinar si tal circunstancia ha afectado al valor declarado a efectos aduaneros. En el

caso que nos ocupa se plantea si cabe aplicar tal regulación en casos donde el comprador (persona física) y el vendedor (persona jurídica) no están vinculados directamente sino que un pariente del comprador desarrolla funciones gerenciales en sede del vendedor que potencialmente pueden influir en el precio de venta de las mercancías en beneficio del comprador.

El Tribunal comenzó reconduciendo las dos cuestiones prejudiciales planteadas por Tribunal Supremo letón a una sola cuestión acerca de si el artículo 143, apartado 1, letra h), del Reglamento nº 2454/93 (CAC) debía interpretarse en el sentido de que un comprador, persona física, y un vendedor, persona jurídica, cuyo directivo es el hermano del comprador, deben ser consideradas como personas vinculadas en el sentido del artículo 29, apartado 1, letra d), del Código aduanero.

A este respecto, el Tribunal recordó que, en virtud del artículo 29, apartado 1, de dicho Código, el valor en aduana de las mercancías importadas es, en principio, su valor de transacción, es decir, el precio efectivamente pagado o por pagar por las mercancías cuando éstas se vendan para su exportación con destino al territorio aduanero de la Unión. No obstante, resulta del propio artículo 29, apartados 1, letra d), y 2, del citado Código que, cuando exista vinculación entre comprador y vendedor, sólo se admitirá el valor de transacción cuando esa vinculación no haya influido en el precio de venta.

Por su parte, el artículo 143, apartado 1, del Reglamento nº 2454/93 enumera de forma restrictiva los supuestos en los que cabe apreciar que las personas se encuentran vinculadas a efectos de la aplicación del artículo 29 del Código aduanero. Así, entre otros supuestos, se consideran vinculadas, en virtud del artículo 143, apartado 1, letra h), del Reglamento nº 2454/93, las personas que son miembros de la misma familia. Dentro de esta categoría, el citado precepto hace referencia explícita a los “hermanos y hermanas (carnales, consanguíneos o uterinos)”.

Sobre la base del tenor literal del artículo 143, apartado 1, letra h), del Reglamento nº 2454/93, el Tribunal reconoce que *a priori* los vínculos contemplados en el mismo unen a personas físicas, mientras que, en el litigio principal, el vendedor de las mercancías en cuestión es una persona jurídica. Sin embargo, el propio Tribunal se apresura a matizar que el citado precepto constituye una disposición de aplicación del título II, capítulo 3, del Código aduanero, con la rúbrica “Valor en aduana de las mercancías”, del cual forma parte el artículo 29 de dicho Código, y, por consiguiente, debe interpretarse tomando en consideración el sistema de esas disposiciones y el objetivo perseguido por las mismas.

En este sentido, debe recordarse que, según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, la finalidad de la normativa de la Unión Europea relativa a la valoración en aduana es establecer un sistema equitativo, uniforme y neutral que excluya la utilización de valores en aduana arbitrarios o ficticios (*vid.* la STJUE de 12 de diciembre de 2013, asunto C-116/12, *Christodoulou y otros*, ap.36 y la jurisprudencia allí citada). Asimismo, conviene resaltar que, si bien con arreglo al artículo 29 del Código aduanero, el valor en aduana de las mercancías importadas es, en principio, su valor de transacción, los apartados 1, letra d), y 2, de ese artículo se dirigen a garantizar que el valor en aduana refleje el valor económico real de las mercancías importadas y no quede determinado de manera arbitraria o ficticia (*vid.*, entre otras, la STJUE de 19 de marzo de 2009, asunto C-256/07, *Mitsui & Co. Deutschland*, ap.20). A tal efecto, las autoridades aduaneras están facultadas para examinar el precio indicado por el declarante y para rechazarlo si consideran que éste ha sido influido por los vínculos existentes entre las partes de la transacción (*vid.* STJUE de 28 de febrero de 2008, asunto C-263/06, *Carboni e derivati*, ap.37).

Precisamente en este contexto debe inscribirse el artículo 143, apartado 1, del Reglamento nº 2454/93 cuando enumera, de conformidad con el artículo 29, apartado 2, letra a), del Código aduanero, las situaciones en las cuales resulta probable que el precio de venta de las mercancías de que se trate haya quedado influido por los vínculos existentes entre las partes de la transacción, entre las que se encuentran aquellas situaciones en las que dichas partes son miembros de la misma familia.

Pues bien, sobre la base de estas consideraciones, entiende el Tribunal que el riesgo de que las personas con relación de parentesco influyan en el precio de las mercancías importadas también existe en caso de que el vendedor sea una persona jurídica en el seno de la cual un pariente del comprador puede influir en el precio de venta en beneficio de este último. De este modo, excluir categóricamente que un comprador y un vendedor puedan considerarse personas vinculadas, en el sentido del artículo 143, apartado 1, letra h), del Reglamento nº 2454/93, por la razón de que una de las partes del contrato de compraventa es una persona jurídica, puede menoscabar el efecto útil del artículo 29, apartado 1, letra d), del Código aduanero. En tales casos, afirma el Tribunal, las autoridades aduaneras quedarían privadas de la posibilidad de examinar, en aplicación del artículo 29, apartado 2, letra a), del Código aduanero, las circunstancias propias de la venta de que se trate, aunque existan razones para suponer que los vínculos de parentesco existente entre el comprador y un miembro de la persona jurídica vendedora han podido influir sobre el valor de transacción de las mercancías importadas.

En definitiva, el Tribunal llegó a la conclusión de que, cuando, en circunstancias como las del litigio principal, una persona física dispone, en el seno de una persona jurídica, de la facultad de influir en el precio de venta de mercancías importadas en beneficio de un comprador al que le une una relación de parentesco, la circunstancia de que el vendedor sea una persona jurídica no impide que el comprador y el vendedor de esas mercancías puedan considerarse vinculados en el sentido del artículo 29, apartado 1, letra d), del Código aduanero. Para apreciar si el pariente del comprador dispone de dicha facultad en el seno de la persona jurídica vendedora, las autoridades aduaneras deberán tomar en consideración elementos tales como las funciones que ejerce dentro de esta persona jurídica o, en su caso, la circunstancia de que éste sea el único que ejerce una actividad dentro de la misma. Asimismo, según el Tribunal, corresponde a las autoridades aduaneras competentes, con arreglo al artículo 29, apartado 2, letra a), del Código aduanero, examinar, cuando sea necesario, las circunstancias propias de la venta en cuestión y aceptar el valor de transacción cuando los vínculos, como los existentes en el litigio principal, no han influido en el precio de venta de las mercancías importadas.

A este respecto, cabe traer a colación la posición adoptada a este respecto por el AG (Sr.P.Mengozzi) en sus conclusiones, donde indicó que, a los efectos de la aplicación del art.29 del CAC, las autoridades aduaneras únicamente podrían excluir la utilización del método de valoración transaccional tras haber notificado al deudor las razones que fundamentan la influencia del vínculo familiar sobre el precio de mercancías declarado. Junto a esta limitación de la discrecionalidad administrativa y fijación de la carga de la prueba, el AG estableció una suerte de marco de buena gobernanza administrativa en el sentido de que el comprador debe tener oportunidad de alegar y demostrar la ausencia de influencia del vínculo familiar sobre el precio.

3. Fallo

Finalmente, y sobre la base de lo anteriormente expuesto, el Tribunal declaró que:

“El artículo 143, apartado 1, letra h), del Reglamento (CEE) nº 2454/93 de la Comisión, de 2 de julio de 1993, por el que se fijan determinadas disposiciones de aplicación del Reglamento (CEE) nº 2913/92 del Consejo por el que se establece el Código aduanero comunitario, en su versión modificada por el Reglamento (CE) nº 46/1999 de la Comisión, de 8 de enero de 1999, debe interpretarse en el sentido de que un comprador, persona física, y un vendedor, persona jurídica, en el seno de la cual un pariente de ese comprador dispone efectivamente de la facultad de influir en el precio de venta de dichas mercancías en beneficio de dicho comprador, deben considerarse personas vinculadas en el sentido del artículo 29, apartado 1, letra d), del Reglamento (CEE) nº 2913/92 del Consejo, de 12 de octubre de 1992, por el que se establece el Código aduanero comunitario, en su versión modificada por el Reglamento (CE) nº 82/97 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 19 de diciembre de 1996”.



Sentencia del TGUE (Sala Novena) de 4 de febrero de 2016

Asunto: T-287/11

Partes: *Heitkamp BauHolding GmbH, República Federal de Alemania, y Comisión Europea*

Síntesis:

Ayudas de Estado - Legislación fiscal alemana relativa al traslado de pérdidas a ejercicios fiscales posteriores (*Sanierungsklausel*) en relación con “empresas en crisis” (excepción específica)- Decisión por la que se declara la ayuda incompatible con el mercado interior - Recurso de anulación - Afectación individual - Admisibilidad - Concepto de Ayuda de Estado - Carácter Selectivo vs Medida General – Justificación basada en la naturaleza y estructura del sistema fiscal (cláusulas con fin antiabuso, tributación con arreglo a la capacidad económica, y objetivo real de la excepción).

1. Antecedentes y cuestión planteada en el recurso

Esta sentencia del Tribunal General de la Unión Europea (en adelante, TGUE) analiza si la legislación fiscal alemana relativa al traslado de pérdidas a ejercicios posteriores (*Sanierungsklausel*) puede constituir una ayuda de Estado que resulte incompatible con el mercado interior en los términos establecidos en el TFUE.

El caso se refiere, por tanto a la regulación fiscal alemana que establece -artículo 10d, apartado 2, de la Ley del Impuesto sobre la Renta (*Einkommensteuergesetz*), y artículo 8, apartado 1, de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (*Körperschaftsteuergesetz* o “KStG”)- que las pérdidas registradas en un ejercicio fiscal pueden trasladarse a los ejercicios fiscales futuros, es decir, se admite la compensación de dichas pérdidas con las rentas sujetas a tributación de los años siguientes en una serie de supuestos que pueden tener efectos más allá de lo necesario para lograr los efectos de tal sistema de “carryforward” de tal crédito fiscal.

Así, en el año 2008, y al objeto de evitar la práctica consistente en adquirir sociedades instrumentales sin actividad comercial pero que todavía disponían de pérdidas trasladables con el fin exclusivo de beneficiarse de la norma de traslado de pérdidas y reducir las cuotas tributarias, el legislador alemán introdujo a través del artículo 8c, apartado 1 de la KStG una nueva “norma de cancelación de pérdidas” -que sustituía a otra de 1997- en virtud de la cual se limitaba la posibilidad de trasladar pérdidas en caso de adquisición del 25 % o más del capital social (en adelante, “adquisición lesiva de participación”). De este modo, si en el plazo de cinco años se transfería entre un 25 % y un 50 %, del capital suscrito, de los derechos corporativos, de los derechos de participación o de los derechos de voto en una entidad, las pérdidas no utilizadas se extinguían proporcionalmente al porcentaje de cambio en el capital. Ahora bien, si se transferían a un comprador más del 50 % del capital suscrito, de los derechos corporativos, de los derechos de participación o de los derechos de voto en una entidad, la norma cierra la puerta a la posibilidad de deducirse o compensarse en el futuro las pérdidas no utilizadas.

En el año 2009, la Ley sobre el seguro de enfermedad relativa a la exención fiscal a favor de los ciudadanos (*Bürgerentlastungsgesetz Krankenversicherung*) introdujo, como excepción a la norma de cancelación de pérdidas anteriormente referida, una cláusula en virtud de la cual se permitía el traslado de pérdidas si la adquisición de

una empresa en crisis se hace con fines de saneamiento, incluso en aquellos casos de “adquisiciones lesivas de participación” siempre que se cumplieran una serie de condiciones, a saber: a) la adquisición de participación tiene como finalidad el saneamiento de la entidad; b) en el momento de la adquisición la empresa es insolvente, está excesivamente endeudada, o está amenazada de insolvencia o excesivo endeudamiento; c) se conservan las estructuras esenciales de la empresa, d) en los cinco años que siguen a la adquisición de la participación no se produce ningún cambio en el sector de actividad de la empresa; y e) la empresa no había cesado sus actividades en el momento de la adquisición de la participación.

También en el año 2009, aunque con efecto diferido al 1 de enero de 2010, la Ley para la aceleración del crecimiento económico (*Wachstumsbeschleunigungsgesetz*) introdujo dos excepciones más a la norma de cancelación de pérdidas: por una parte, la denominada “cláusula sobre grupos de empresas” que establece que el traslado de las pérdidas se mantendría para las reestructuraciones realizadas dentro de grupos de empresas encabezados por una única persona o sociedad que sean titulares del 100% de las acciones; y, por otra parte, la denominada “cláusula sobre plusvalías latentes” que establece que el traslado de las pérdidas se mantendría cuando, en la adquisición lesiva de participación, dichas pérdidas correspondan a plusvalías latentes del capital de explotación de la sociedad, entendiendo por “plusvalías latentes” el importe de la diferencia entre los recursos propios que resulten en conjunto del cálculo fiscal de los beneficios y el valor de las acciones de la sociedad que equivalgan a dichos recursos propios.

El litigio que dio lugar a la sentencia comentada tiene su origen precisamente en la aplicación por parte de las autoridades alemanas de una de las excepciones a la norma de cancelación de pérdidas, en concreto, la cláusula para el saneamiento de empresas en crisis.

La demandante era la sociedad alemana *Heitkamp BauHolding GmbH*, la cual, por encontrarse desde 2008 en situación de riesgo de insolvencia, necesitaba ser saneada. A estos efectos, el 20 de febrero de 2009, la sociedad *Heitkamp KG*, matriz de la demandante, procedió a amortizar las acciones de ésta con el fin de proceder a la fusión entre ambas. En este sentido, es importante tener presente que, tal y como se indicaba en la respuesta dada el 11 de noviembre de 2009 por las autoridades tributarias alemanas a una consulta vinculante, en el momento de la operación en cuestión la sociedad demandante cumplía los requisitos necesarios para acogerse a la cláusula que permite el saneamiento de empresas en crisis. Además, el 29 de abril de 2010 la demandante recibió de la Administración tributaria una liquidación por pagos a cuenta del impuesto sobre sociedades del ejercicio 2009 en la que tomaban en consideración las pérdidas trasladadas al amparo de la cláusula que permite el saneamiento de empresas en crisis.

No obstante, después de que la Comisión Europea decidiera incoar -mediante decisión de 24 de febrero de 2010- el procedimiento de investigación formal en materia de ayudas de Estado contemplado en el artículo 108.2 del TFUE, el Ministerio de Hacienda alemán dio orden a la Administración tributaria -mediante escrito de 30 de abril de 2010- de dejar de aplicar la cláusula que permitía el saneamiento de empresas en crisis. Por tanto, la liquidación de 29 de abril de 2010 por pagos a cuenta del impuesto sobre sociedades del ejercicio 2009 fue sustituida -el 27 de diciembre de 2010- por otra en la que no se tomaba en consideración dicha cláusula, recibiendo la demandante, en enero de 2011, varias liquidaciones por pagos a cuenta del impuesto sobre sociedades de ejercicios posteriores o por otros impuestos y tributos, en las que también se hacía caso omiso de la cláusula que permite el saneamiento de empresas en crisis.

El 26 de enero de 2011 la Comisión adoptó la Decisión 2011/527/UE, relativa a la ayuda estatal de Alemania C 7/10 (ex CP 250/09 y NN 5/10), cuyo contenido podría sintetizarse en tres partes diferenciadas: a) en primer lugar, la Comisión consideraba que la cláusula que permitía el saneamiento de empresas en crisis constituía una ayuda de Estado que, por una parte, podía otorgar una ventaja selectiva a las empresas que cumplieran las condiciones necesarias para acogerse a la misma, ventaja que no estaba justificada por la naturaleza o estructura generales del sistema fiscal, y, por otra parte, podía afectar a los intercambios comerciales entre Estados miembros y falsear la competencia; b) en segundo lugar, la Comisión entendía que dicha cláusula no resultaba compatible con el mercado interior de acuerdo con las Directrices comunitarias sobre ayudas estatales de salvamento y de reestructuración de empresas en crisis, las Directrices sobre las ayudas de Estado de finalidad regional para el período 2007-2013 y las Directrices comunitarias sobre ayudas estatales en favor del medio ambiente, ni a la luz del artículo 107.3 del TFUE; y c) en tercer lugar, la Comisión instaba a Alemania, por una parte, a adoptar todas las medidas necesarias para recuperar de los beneficiarios la ayuda concedida ilegalmente, y, por otra parte, a elaborar una lista de las empresas que se habían beneficiado de la medida desde el 1 de enero de 2008.

El 1 de abril de 2011 la demandante recibió la liquidación tributaria por el impuesto sobre sociedades del ejercicio 2009 y la notificación de su tarifa para el impuesto de actividades económicas también del ejercicio 2009. Dado que en dichos documentos no se le aplicaba la cláusula que permite el saneamiento de empresas en crisis, la demandante no pudo trasladar las pérdidas que tenía contabilizadas a 31 de diciembre de 2008. Asimismo, el 19 de abril de 2011 la Administración tributaria alemana procedió a anular la respuesta vinculante emitida el 11 de noviembre de 2009.

A la vista de estos hechos, la demandante interpuso, ante la Administración tributaria y ante los órganos jurisdiccionales competentes en materia fiscal, sendos recursos contra las liquidaciones anteriormente mencionadas. Mediante auto de 1 de agosto de 2011 el "Tribunal Tributario de Münster" (*Finanzgericht Münster*) concedió la suspensión de la ejecución de dichos actos.

Por otra parte, el 6 de junio de 2011, la demandante también interpuso recurso ante el TGUE frente a la decisión de la Comisión Europea, de 26 de enero de 2011, anteriormente mencionada. Una vez tramitado el procedimiento, las pretensiones de las partes quedaron fijadas del siguiente modo: la demandante (apoyada por Alemania), solicitaba al Tribunal que desestimase la excepción de inadmisibilidad propuesta por la Comisión, anulase la Decisión impugnada, y condenase en costas a la Comisión; por su parte, la Comisión solicitaba al Tribunal que declarase la inadmisibilidad del recurso o, con carácter subsidiario, lo desestimase por infundado, y que condenase en costas a la demandante.

2. Comentario

En primer lugar, cabe destacar la posición del TGUE admitiendo la legitimación de la entidad alemana para interponer el recurso frente a la Decisión de la Comisión referida a la normativa alemana de compensación de pérdidas de empresas en crisis. El TGUE flexibilizó su posición sobre el requisito de la apreciación directa e individual del art.263.4 TFUE, atendiendo a las circunstancias presentes en el caso: la empresa había sufrido con la misma pérdida un ahorro fiscal que la Administración tributaria alemana le había reconocido expresamente a través de varias resoluciones, superando así el umbral de beneficiario/perjudicado potencial de la medida afectada por la Decisión de la Comisión.

Por lo que respecta al fondo del asunto, y tras declarar que el recurso de anulación debía admitirse al quedar acreditado que la demandante poseía la legitimación activa exigida por el artículo 263, párrafo cuarto del TFUE (al resultar afectada de manera directa e individual por la Decisión de la Comisión impugnada), así como un interés legítimo en el ejercicio de la acción, el Tribunal centró su análisis en determinar, por una parte, si la medida controvertida presentaba un carácter selectivo *prima facie*, y, por otra parte, si dicha medida podría encontrar justificación en la naturaleza y estructura del sistema fiscal.

A este respecto, el TGUE recordó que, de acuerdo con jurisprudencia reiterada (*vid.* SSTJUE, de 8 de septiembre de 2011, asuntos C78/08 a C80/08, *Paint Graphos y otros*, ap.50 y 54; y de 15 de noviembre de 2011, asuntos C106/09 P y C107/09 P, *Comisión y España/Government of Gibraltar y Reino Unido*, ap.75), para que una medida fiscal nacional pueda ser calificada como “selectiva” es necesario demostrar que dicha medida supone una excepción al régimen fiscal común o “normal” aplicable en el Estado miembro de que se trate por establecer diferenciaciones entre operadores económicos que, con respecto al objetivo asignado al citado régimen, se encuentren en una situación fáctica y jurídica comparable. Ahora bien, también es jurisprudencia reiterada que una medida que encuentre justificación en la naturaleza o estructura general del sistema en el que se inscribe no reunirá el requisito de selectividad, aunque constituya una ventaja para su beneficiario (*vid.* SSTJUE de 8 de noviembre de 2001, asunto C-43/99, *AdriaWien Pipeline y Wiertersdorfer & Peggauer Zementwerke*, ap.42; y de 8 de septiembre de 2011, asuntos C78/08 a C80/08, *Paint Graphos y otros*, ap.64). En este sentido, será la Comisión la que tenga que acreditar que la medida en cuestión establece diferenciaciones entre empresas que se hallen, a la luz del objetivo de la medida en cuestión, en una situación fáctica y jurídica comparable, mientras que el Estado miembro que ha establecido tal diferenciación será el encargado de demostrar que la medida está efectivamente justificada por la naturaleza y estructura del sistema fiscal de que se trate (*vid.*, en ese sentido, la STJUE de 8 de septiembre de 2011, asunto C279/08 P, *Comisión/Países Bajos*, ap.62 y la jurisprudencia aquí citada).

En relación con el primer motivo esgrimido por la demandante (y apoyado por Alemania) basado en que la medida controvertida no es selectiva *prima facie*, cabría apuntar cómo está integrado por tres partes diferenciadas: 1) la primera se basa en que la Comisión incurrió en error al determinar el sistema de referencia para apreciar si la medida controvertida era de carácter selectivo, y que erró al considerar que la cancelación de pérdidas era la regla general y la cláusula que permite el saneamiento de empresas en crisis una excepción a la misma; 2) la segunda se basa en la existencia de un error al apreciar la situación jurídica y de hecho de las empresas en crisis que requerían un saneamiento, y en la negativa de la Comisión a dar a la cláusula que permite el saneamiento de empresas en crisis la consideración de medida general; y 3) la tercera se basa en la violación del principio de protección de la confianza legítima.

Por lo que respecta a la primera parte del primer motivo, el Tribunal comenzó recordando, por una parte, que la norma de traslado de pérdidas prevista en la legislación alemana es una facultad de la que disfrutaban todas las sociedades sujetas al impuesto sobre sociedades y, por otra parte, que la norma de cancelación de pérdidas limita dicha facultad en supuestos de adquisición de participaciones de al menos el 25 % del capital y la elimina en supuestos de adquisición de participaciones de más del 50 % del capital. Por consiguiente, esta última norma se aplica de forma sistemática a todas las situaciones en que la modificación del accionariado alcanza o supera el 25 % del capital, sin que se distinga en función de la naturaleza o características de las empresas de que se trate. Además, la cláusula que permite el saneamiento de empresas en crisis está redactada como excepción a la norma de cancelación de pérdidas y se aplica únicamente a situaciones bien acotadas que quedan sometidas a ésta última.

De este modo, entiende el Tribunal que el sistema legislativo pertinente en el caso concreto está formado por la norma general del traslado de pérdidas, así como por la limitación introducida por la norma de cancelación de pérdidas, y es justamente en ese marco en el que debía comprobarse si la medida controvertida establece diferenciaciones entre operadores que se hallen en una situación fáctica y jurídica comparable. La conclusión que de esto se deriva es que la Comisión no incurrió en error alguno cuando, sin pasar por alto la existencia de la norma más general del traslado de pérdidas, acreditó que el sistema legislativo de referencia establecido para apreciar si la medida controvertida es de carácter selectivo lo constituía la norma de cancelación de pérdidas. Por tanto, el Tribunal procedió a desestimar la primera parte del primer motivo.

Por lo que respecta a la segunda parte del primer motivo, ya hemos apuntado cómo la demandante esgrimía fundamentalmente dos argumentos: en primer lugar, se alegaba que, con respecto al objetivo perseguido por la normativa (evitar el abuso en el traslado de pérdidas), sólo las empresas que cumplen los requisitos de la cláusula que permite el saneamiento de empresas en crisis se hallan en una situación fáctica y jurídica comparable, ya que no tienen la posibilidad de hacer un uso abusivo del traslado de pérdidas; y, en segundo lugar, se alegaba que la cláusula que permite el saneamiento de empresas en crisis es una medida general, puesto que, con independencia del tamaño, sector o importancia de su actividad económica, beneficia a cualquier empresa que pase por dificultades económicas.

En relación con la primera de las alegaciones, la Comisión defendía que, dado que el objetivo del sistema legislativo pertinente en el asunto en cuestión ("norma general del traslado de pérdidas" y "norma de cancelación de pérdidas") era impedir que las empresas que hubieran cambiado de propietarios trasladaran sus pérdidas, todas las empresas cuyo accionariado ha experimentado una modificación se hallan en una situación fáctica y jurídica comparable, con independencia de que se acojan o no a la cláusula que permite el saneamiento de empresas en crisis. De este modo, a juicio de la Comisión, la medida controvertida resultaba selectiva *prima facie*, puesto que únicamente beneficia a las empresas que cumplen los requisitos de la cláusula.

Por su parte, el TGUE entiende que, aun admitiendo que el objetivo del sistema fiscal pertinente en el caso concreto sea prevenir los abusos en el traslado de pérdidas, evitando así la compra de sociedades instrumentales, la medida controvertida no se dirige a todas las empresas cuyo accionariado haya experimentado una modificación, sino que se aplica a una categoría muy determinada de empresas: las que, según la redacción de la cláusula que permite el saneamiento de empresas en crisis, en el momento de la adquisición o bien es "insolvente o está excesivamente endeudada o está amenazada de insolvencia o excesivo endeudamiento" (en adelante, "empresa en crisis"). En este sentido, resulta evidente que dicha categoría no incluye a todas las empresas que se hallan en una situación real y jurídica comparable respecto del objetivo del sistema fiscal en cuestión.

Profundizando en esta línea argumentativa, afirma el Tribunal que incluso si se supone que, de conformidad con el objetivo considerado, en las situaciones que son objeto de la medida controvertida no existe riesgo de abuso, resulta obligado observar que la medida no permite el traslado de pérdidas cuando se produce una modificación importante del accionariado de la sociedad de que se trate pero dicha modificación no atañe a empresas en crisis, aun cuando la modificación no tenga relación con la compra de sociedades instrumentales y, por tanto, no genere un riesgo de abuso. De hecho, el traslado de pérdidas se prohíbe aun cuando concurren los demás requisitos de la cláusula que permite el saneamiento de empresas en crisis (referidos, en concreto, al mantenimiento de las estructuras esenciales de la sociedad). En síntesis, a juicio del Tribunal, parece claro que el efecto de la cláusula es favorecer a las empresas en crisis.

De este modo, el TGUE llegó a la conclusión de que la Comisión no incurrió en error alguno cuando estimó que la medida controvertida establecía diferenciaciones entre operadores que, con respecto al objetivo asignado al régimen fiscal, se encuentran en una situación fáctica y jurídica comparable.

En relación con la segunda de las alegaciones de la demandante, el Tribunal dejó claro que la medida controvertida no es de carácter general, sino selectiva *prima facie*, puesto que define *ratione personae* su ámbito de aplicación y afecta únicamente a una categoría de empresas que se encuentran en una situación concreta: las empresas en crisis. Para que la medida en cuestión presentase efectivamente un carácter general tendría que ser potencialmente accesible para todas las empresas en el sentido en que usa esta expresión en la STGUE de 7 de noviembre de 2014, asunto T219/10, *Autogrill España/Comisión*, aps.44 y 45.

Por tanto, y sobre la base de las anteriores consideraciones, el Tribunal procedió a desestimar la segunda parte del primer motivo.

Por lo que respecta a la tercera parte del primer motivo, ya hemos avanzado cómo la demandante alegaba esencialmente que tanto la práctica de la Comisión como la Comunicación de ésta relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas llevaron a la demandante a confiar legítimamente en que la Comisión no consideraría que la cláusula que permite el saneamiento de empresas en crisis es una medida selectiva. No obstante, el hecho de que este argumento basado en la violación del principio de la confianza legítima no se mencionase explícita ni implícitamente en la demanda ni supusiese una ampliación de un motivo presente en la misma, determinó su inadmisión por parte del Tribunal en aplicación del artículo 48, apartado 2, del Reglamento de Procedimiento de 2 de mayo de 1991 y de conformidad con la jurisprudencia establecida en la STJUE de 11 de julio de 2013, asunto C-439/11 P, *Ziegler/Comisión*, ap.46, o en la STGUE de 21 de marzo de 2002, asunto T-231/99, *Joyson/Comisión*, ap.156, confirmada por el auto del TJUE de 10 de diciembre de 2003, asunto C-204/02 P, *Joyson/Comisión*. Por consiguiente, el Tribunal desestimó el primer motivo en su totalidad.

En relación con el segundo motivo esgrimido por la demandante, ya hemos apuntado cómo se basaba en que la cláusula que permite el saneamiento de empresas en crisis no sólo encuentra justificación en la naturaleza y estructura del sistema fiscal al posibilitar la aplicación del principio de tributación en función de la capacidad contributiva (objetivo inherente al sistema fiscal), sino que resulta proporcionada al objetivo perseguido.

A este respecto, el Tribunal comenzó haciendo hincapié en la necesidad de distinguir entre, por un lado, los objetivos de un régimen fiscal particular que le sean externos y, por otro, los mecanismos inherentes al propio sistema fiscal y necesarios para la consecución de estos objetivos, dado que esos objetivos y mecanismos, como principios fundadores o rectores del sistema fiscal considerado, pueden sustentar tal justificación, lo que incumbe demostrar al Estado miembro (*vid.*, entre otras, la STJUE de 8 de septiembre de 2011, asuntos C78/08 a C80/08, *Paint Graphos y otros*, ap.65; y la STGUE de 7 de marzo de 2012, asunto T210/02, *British Aggregates/Comisión*, ap.84). Por consiguiente, las exenciones fiscales resultantes de un objetivo ajeno al sistema de imposición en el que se inscriben no podrán eludir las exigencias derivadas del artículo 107, apartado 1 del TFUE (*vid.* STJUE de 8 de septiembre de 2011, asuntos C78/08 a C80/08, *Paint Graphos y otros*, ap.70).

Asimismo, el Tribunal recordó que una medida nacional únicamente puede encontrar justificación en la naturaleza o estructura general del sistema fiscal de que se trate si, por una parte, es coherente no sólo con las características inherentes de ese sistema fiscal sino también con la aplicación del mismo y, por otra parte, es conforme al principio

de proporcionalidad y no excede los límites de lo necesario, en el sentido de que el objetivo legítimo perseguido no podría lograrse mediante medidas de menor alcance (*vid.* STJUE de 8 de septiembre de 2011, asuntos C78/08 a C80/08, *Paint Graphos y otros*, aps.73-75).

Por lo que respecta específicamente a la medida controvertida en el asunto en cuestión, a juicio del Tribunal resulta claro que su objetivo, o cuando menos su objetivo principal, es favorecer el saneamiento de las empresas en crisis. Si no fuera así, no se entendería por qué entre los requisitos de aplicación de la misma contemplados en el artículo 8c, apartado 1a, letras a) y b) de la KStG, se exige, por una parte, que la adquisición de participación tenga como finalidad el saneamiento de la entidad y, por otra parte, que en el momento de la adquisición la empresa sea insolvente o esté excesivamente endeudada o esté amenazada de insolvencia o excesivo endeudamiento. En opinión del Tribunal, dicho objetivo no se deriva de los principios fundadores o rectores del sistema fiscal y, por tanto, se sitúa fuera de dicho sistema (*vid.*, por analogía, las SSTJUE de 6 de septiembre de 2006, asunto C88/03, *Portugal/Comisión*, ap.82, y de 18 de julio de 2013, asunto C6/12, *P Oy*, ap.30), sin que resulte necesario comprobar si la medida controvertida es proporcionada al objetivo que se persigue.

Asimismo, el Tribunal rechazó una eventual justificación de la cláusula de saneamiento de empresas en crisis en virtud del principio de tributación según la capacidad contributiva, o sobre la base de las diferencias que existen entre las adquisiciones lesivas de participación y las adquisiciones de participación realizadas al objeto de sanear la empresa, así como las diferencias objetivas que existen entre los contribuyentes.

Por lo que respecta al primer motivo de justificación, la demandante y el gobierno alemán alegaban esencialmente que dado que la norma de cancelación de pérdidas tiene por objeto prevenir los abusos y que en los supuestos de saneamiento no existe abuso, la aplicación de la cláusula que permite el saneamiento de empresas en crisis encuentra justificación en la misma lógica que subyace a la aplicación de la norma de cancelación de pérdidas, limitándose a restaurar la aplicación del principio general de traslado de pérdidas como expresión del principio de tributación según la capacidad contributiva. Sin embargo, para el Tribunal, la medida controvertida no resulta coherente con el objetivo perseguido ya que se aplica únicamente a empresas en crisis. De este modo, el Tribunal no alcanza a comprender por qué el principio de tributación según la capacidad contributiva requeriría que las empresas en crisis se pudieran acoger al traslado de pérdidas mientras que se deniega dicho traslado a las empresas saneadas que han sufrido pérdidas y cumplen los demás requisitos establecidos en la cláusula que permite el saneamiento de empresas en crisis.

Por lo que respecta al segundo motivo de justificación, la demandante y el gobierno alemán alegaban esencialmente, por una parte, que en el caso de adquisiciones de participación realizadas al objeto de sanear la empresa, el nuevo accionista no tiene la última palabra sobre la utilización de las pérdidas y, por otra parte, que, a diferencia de las empresas saneadas, las empresas que requieren saneamiento no tienen la posibilidad de financiarse en el mercado de capital o buscar un comprador, ni de conservar sus pérdidas en virtud de la cláusula sobre plusvalías latentes. No obstante, a juicio del Tribunal, la alegación de la falta de control sobre la utilización de las pérdidas no resulta coherente en el medida en que otras empresas que no cumplan los requisitos de la cláusula que permite el saneamiento de empresas en crisis también pueden tener dificultades económicas y no tener control sobre la utilización de las pérdidas, y no por ello dejarán de estar excluidas de la aplicación de dicha cláusula. De igual modo, el Tribunal rechazó el segundo argumento esgrimido por la demandante al entender, en línea con la Comisión, que el posible objetivo de favorecer el acceso de las sociedades en crisis al capital no resulta inherente al sistema fiscal.

En definitiva, el Tribunal llegó a la conclusión de que la cláusula de saneamiento de empresas en crisis no podía encontrar justificación en la naturaleza y estructura del sistema fiscal en el que se inscribía, y, por ende, procedió a desestimar las alegaciones de la demandante también en este punto.

Nótese que en relación con la misma regulación alemana, el TGUE dictó una segunda sentencia (sentencia de 4 de febrero de 2016, *GfKL Financial Services AG*, T-620/11), donde se adopta una posición muy similar. Ambas sentencias han sido recurridas en casación ante el TJUE. De confirmar el Tribunal de Justicia la doctrina establecida en estas sentencias del TGUE sobre la Decisión de la Comisión, cabría plantear su potencial aplicación a España en relación con lo establecido en el art.26 LIS en conexión con la Disposición Transitoria trigésima cuarta, letra g. (respecto del ejercicio 2015) de la LIS (Ley 27/2014).

3. Fallo

Finalmente, y sobre la base de lo anteriormente expuesto, el Tribunal adoptó las siguientes decisiones:

- “1) Desestimar la excepción de inadmisibilidad;**
- 2) Desestimar, por infundado, el recurso;**
- 3) *Heitkamp BauHolding GmbH* cargará con sus propias costas y con dos tercios de las causadas por la Comisión Europea. La Comisión cargará con un tercio de sus propias costas; y**
- 4) La República Federal de Alemania cargará con sus propias costas”.**

Sentencia del TJUE (Gran Sala) de 23 de febrero de 2016

Asunto: C-179/14

Partes: *Comisión Europea, y Hungría*

Síntesis:

Incumplimiento de Estado - Directiva 2006/123/CE sobre prestación de servicios en el mercado interior— Barreras a la prestación de servicios y establecimiento creadas por el Estado de acogida - Libertad de establecimiento (alcance, condiciones aplicación y restricciones) - Libre prestación de servicios (alcance, condiciones aplicación y restricciones)-Neutralidad y equivalencia de formas jurídicas y prestadores de servicios transfronterizos-- Condiciones de emisión de vales fiscalmente ventajosos concedidos por los empresarios a sus empleados y utilizables para fines de alojamiento, ocio y/o comida – Restricciones del Estado de acogida basadas en formas societarias, domicilio social y creación de oficinas en su territorio – Falta de justificación y de proporcionalidad de la restricción-Competencia de los Estados miembros en materia de política fiscal y social y articulación de Monopolios (actividades reservadas) por los Estados miembros

1. Antecedentes y cuestión planteada en el recurso

El presente asunto trae causa de un recurso de incumplimiento de la Comisión en relación con determinadas disposiciones nacionales de Hungría que establecían restricciones a la prestación de determinados servicios que conllevaban ventajas fiscales a los destinatarios de los mismos, de manera que los operadores económicos de otros Estados miembros no podían desarrollar tal actividad en ese mercado considerando los condicionantes establecidos (v.gr, de forma societaria, domicilio social, oficina abierta al público) por el Estado miembro, sin que tal “monopolio” de facto pudiera justificarse válidamente en términos compatibles con el Derecho UE. En este sentido, el pronunciamiento del TJUE resulta relevante, teniendo en cuenta cómo algunas de las restricciones consideradas contrarias al Derecho comunitario siguen estando presentes en la legislación fiscal de los Estados miembros. Igualmente, resulta destacable cómo el TJUE considera aplicable las libertades fundamentales a una fundación pública que cumple una finalidad social y ejerce una actividad en régimen de monopolio (la emisión de los vales específicos que el empresario entrega a los trabajadores), entendiendo que su finalidad social no excluye que realice una operación económica comprendida en el ámbito de determinadas libertades del TFUE, ni traiga consigo una justificación que fundamente las restricciones frente a otros operadores.

Así las cosas, esta sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante, TJUE) examina en el marco de un recurso por incumplimiento, por una parte, si Hungría ha infringido la Directiva 2006/123/CE, de 12 de diciembre de 2006, relativa a los servicios en el mercado interior, al introducir y mantener el sistema de la tarjeta de ocio *Széchenyi* (en adelante, “tarjeta SZÉP”), y por otra parte, si el sistema de vales *Erzsébet* regulado por la Ley nº CLVI, de 21 de noviembre de 2011, y por la Ley nº CIII, de 6 de julio de 2012 (en adelante, “Ley Erzsébet”), que establece un monopolio a favor de organismos públicos en el ámbito de la emisión de vales de comidas frías y que entró en vigor sin un período transitorio ni medidas transitorias adecuados, es contrario a los artículos 49 y 56 del TFUE.

El inicio del proceso debemos situarlo en el 21 de junio de 2012, fecha en la que la Comisión Europea envió un escrito de requerimiento a Hungría al considerar que dicho Estado miembro había incumplido sus obligaciones en virtud de los artículos 9, 10, 14, punto 3, 15, apartados 1, 2, letras b) y d), y 3, y 16 de la Directiva 2006/123/CE, y de los artículos 49 y 56 del TFUE al adoptar en 2011 una nueva normativa nacional sobre los vales de comida, los vales de ocio y los vales de vacaciones. El 20 de julio de ese mismo año, Hungría respondió a la Comisión con un escrito en el que refutaba las infracciones alegadas.

El 22 de noviembre de 2012, la Comisión emitió un dictamen motivado en el que mantenía que la normativa nacional húngara vulneraba el conjunto de las disposiciones del Derecho de la Unión antes mencionadas, excepto el artículo 10 de la Directiva 2006/123/CE, cuya infracción ya no alegaba, instando a Hungría a tomar las medidas necesarias para atenerse a lo dispuesto en el dictamen en un plazo de un mes a partir de su recepción.

Las autoridades húngaras respondieron por escrito al dictamen de la Comisión, pero ésta, no satisfecha con las explicaciones recibidas, decidió finalmente interponer un recurso por incumplimiento en el que se solicitaba al TJUE que:

1. *“Declare que Hungría ha infringido la Directiva 2006/123/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 12 de diciembre de 2006, relativa a los servicios en el mercado interior (DO L 376, p. 36), al introducir y mantener el sistema de la tarjeta de ocio Széchenyi (en lo sucesivo, «tarjeta SZÉP»), previsto por el Decreto gubernamental nº 55/2011, de 12 de abril de 2011, regulador de la emisión y la utilización de la tarjeta de ocio Széchenyi, y modificado por la Ley nº CLVI, de 21 de noviembre de 2011, por la que se modifican determinadas leyes fiscales y otros actos conexos (en lo sucesivo, «Decreto gubernamental nº 55/2011», toda vez que:*
 - › *el artículo 13 del citado Decreto gubernamental, puesto en relación con el artículo 2, apartado 2, letra d), de la Ley nº XCVI de 1993, sobre los fondos de seguro mutuo voluntario (en lo sucesivo, «Ley de mutuas»), con el artículo 2, letra b), de la Ley nº CXXXII de 1997, de sucursales y agencias comerciales de empresas que tengan su domicilio social en el extranjero (en lo sucesivo, «Ley de sucursales»), y con los artículos 1, 2, apartados 1 y 2, 55, apartados 1 y 3, y 64, apartado 1, de la Ley nº IV de 2006, de sociedades mercantiles (en lo sucesivo, «Ley de sociedades mercantiles»), infringe los artículos 14, punto 3, y 15, apartado 2, letra b), de esa Directiva, al excluir la posibilidad de que las sucursales emitan la tarjeta SZÉP;*
 - › *el referido artículo 13, puesto en relación con esas mismas disposiciones nacionales, infringe el artículo 15, apartados 1, 2, letra b), y 3, de la misma Directiva, al no reconocer, a efectos de los requisitos establecidos en el mismo artículo 13, letras a) a c), la actividad de los grupos de empresas cuya sociedad matriz no sea una sociedad constituida con arreglo al Derecho húngaro y cuyos miembros no revistan la forma de alguna de las sociedades previstas por el Derecho húngaro;*
 - › *el artículo 13 del Decreto gubernamental nº 55/2011, puesto en relación con esas mismas disposiciones nacionales, vulnera el artículo 15, apartados 1, 2, letra d), y 3, de la misma Directiva, al reservar la posibilidad de emitir la tarjeta SZÉP a los bancos y establecimientos financieros, ya que sólo estos organismos pueden reunir las condiciones previstas en ese artículo 13;*
 - › *el referido artículo 13 es contrario al artículo 16 de la Directiva 2006/123, puesto que exige la existencia de un establecimiento en Hungría para la emisión de la tarjeta SZÉP;*

2. Subsidiariamente, en el supuesto de que las disposiciones de la Directiva 2006/123 antes mencionadas en el presente punto no se apliquen a las referidas disposiciones nacionales, declare que el sistema de la tarjeta SZÉP, regulado por el Decreto gubernamental nº 55/2011, es contrario a los artículos 49 TFUE y 56 TFUE;
3. Declare que el sistema de vales Erzsébet regulado por la Ley nº CLVI, de 21 de noviembre de 2011, y por la Ley nº CIII, de 6 de julio de 2012, sobre el programa Erzsébet (en lo sucesivo, «Ley Erzsébet»), que establece un monopolio a favor de organismos públicos en el ámbito de la emisión de vales de comidas frías y que entró en vigor sin un período transitorio ni medidas transitorias adecuados, es contrario a los artículos 49 TFUE y 56 TFUE, dado que los artículos 1, apartado 5, y 477 de la Ley nº CLVI, de 21 de noviembre de 2011, y los artículos 2, apartados 1 y 2, 6 y 7 de la Ley Erzsébet establecen restricciones desproporcionadas".

2. Comentario

Por lo que respecta al fondo del asunto, la Comisión cuestiona desde diversos ángulos (la Directiva 2006/123, la libertad de establecimiento y libre prestación de servicios) la compatibilidad con el Derecho UE de las condiciones a las que la normativa húngara somete la emisión de ciertos instrumentos fiscalmente ventajosos (la tarjeta SZÉP y los vales Erzsébet) con cuya presentación ante los prestadores, los trabajadores por cuenta ajena pueden acceder a varias prestaciones de alojamiento, de ocio o de restauración, en concepto de prestaciones en especie concedidas por el empresario a sus trabajadores; dichos prestadores son remunerados por el emisor conforme a los compromisos contractuales suscritos con el empresario.

El análisis del Tribunal se divide en dos partes claramente diferenciadas y cuyos principales fundamentos tratamos de sintetizar a continuación.

A. Sobre las alegaciones de la Comisión relativas a las condiciones de emisión de la tarjeta SZÉP

a. Alegaciones basadas en la infracción de la Directiva 2006/123/CE

i. Infracción del artículo 14, apartado 3 de la Directiva 2006/123/CE

La primera de las alegaciones de la Comisión pivotaba sobre la vulneración del artículo 14.3 de la Directiva 2006/123/CE por parte de un conjunto de disposiciones nacionales húngaras que, combinadas entre sí, daban como resultado que las sucursales de sociedades extranjeras no podían tener la condición de "prestador de servicios" en el sentido del artículo 13 del Decreto gubernamental nº 55/2011 y, por ende, no estaban autorizadas para operar en Hungría en calidad de emisores de tarjetas SZÉP.

A este respecto, el Tribunal comenzó recordando, por una parte, que el artículo 14 de la Directiva 2006/123 prohíbe a los Estados miembros supeditar el acceso o ejercicio de una actividad de servicios en su territorio al cumplimiento de una serie de requisitos, entre los que se encuentran aquellos que limiten la libertad del prestador para elegir entre un establecimiento principal o secundario, y entre un establecimiento en forma de agencia, de sucursal o de filial; y, por otra parte, que la jurisprudencia del propio TJUE ya ha declarado que tanto del tenor literal del artículo 14 de la Directiva 2006/123/CE como de la estructura general de ésta se deduce que los requisitos enumerados en dicho precepto no se pueden justificar (*vid.* la STJUE de 16 de junio de 2015, asunto C-593/13, *Rina Services y otros*, aps.28-35). De este modo, aunque el artículo 52.1 del TFUE permite a los Estados miembros justificar, por

alguna de las razones que en él se enuncian, medidas nacionales que constituyan una restricción de la libertad de establecimiento, ello no significa sin embargo que el legislador europeo, al adoptar un acto de Derecho secundario, como es la Directiva 2006/123/CE, que materializa una libertad fundamental reconocida por el Tratado, no pueda limitar determinadas excepciones, especialmente cuando, como ocurre en este caso, la disposición de Derecho secundario de que se trata no hace más que recoger una jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia en virtud de la cual un requisito como el discutido es incompatible con las libertades fundamentales que pueden invocar los operadores económicos (*vid.* la STJUE de 16 de junio de 2015, asunto C-593/13, *Rina Services y otros*, ap.40).

Sobre la base de estas consideraciones, el Tribunal rechazó las alegaciones del gobierno húngaro que trataban de justificar la medida sobre la base de que permitía asegurar que el emisor de tarjetas SZÉP estuviese debidamente integrado en la vida económica húngara y dispusiese de la experiencia e infraestructura necesarias para garantizar la protección de los consumidores (trabajadores usuarios de tarjetas SZÉP) y de los acreedores (prestadores que aceptan la utilización de esas tarjetas), frente al riesgo de insolvencia del emisor. Por consiguiente, el Tribunal declaró la existencia de una infracción del artículo 14.3 de la Directiva 2006/123/CE.

ii. Infracción del artículo 15, apartados 1, 2, letra b), y 3, de la Directiva 2006/123/CE

En su segunda alegación, la Comisión solicita al Tribunal de Justicia que declare que el artículo 13 del Decreto gubernamental nº 55/2011, puesto en relación con otras disposiciones nacionales, infringe el artículo 15, apartados 1, 2, letra b), y 3, de la Directiva 2006/123/CE, al no reconocer, en relación con las condiciones previstas en dicho artículo 13, letras a) a c), la actividad de los grupos cuya sociedad matriz no sea una sociedad constituida según el Derecho húngaro y cuyos miembros no operen con alguna de las formas de sociedades previstas por ese Derecho. En este sentido, la Comisión recuerda que el artículo 13 del Decreto gubernamental nº 55/2011 establece que, para poder emitir la tarjeta SZÉP, el prestador de servicios debe reunir las condiciones previstas en sus letras a) a c), en su caso, a través de un grupo de sociedades reconocido por la Ley de sociedades mercantiles húngara (o que opere efectivamente como tal) al que pertenezca. Pues bien, según la Comisión, conforme a los artículos 55, apartados 1 y 3, y 64 de esa Ley, únicamente una sociedad mercantil puede ser calificada como sociedad dominante de un grupo de sociedades, mientras que a tenor de los artículos 1, apartado 1, y 2, apartado 1, de la misma Ley la referida sociedad mercantil debe disponer de un domicilio en el territorio húngaro y sólo puede constituirse con una forma prevista por esa Ley. Además, a su entender, el artículo 55, apartado 1, prevé que, en el caso de los grupos de sociedades, la sociedad controlada tiene que ser una SA o una SL constituida según el Derecho húngaro y con domicilio en Hungría.

A juicio de la Comisión, las exigencias impuestas por la normativa húngara, por una parte, presentan un carácter discriminatorio al perjudicar manifiestamente a las sociedades mercantiles que no tengan su domicilio en Hungría, y, por otra parte, el Gobierno húngaro no ha demostrado su necesidad y proporcionalidad. De este modo, se produce una vulneración del artículo 15, apartados 2, letra b), y 3, de la Directiva 2006/123/CE, que prevé que las empresas no pueden ser obligadas a constituirse adoptando una forma jurídica específica, salvo que dicha obligación no sea discriminatoria y además resulte necesaria y proporcionada.

En relación con esta cuestión, el Tribunal comenzó analizando si los requisitos contemplados en la normativa húngara anteriormente mencionados estaban efectivamente comprendidos en el artículo 15, apartado 2, letra b), de la Directiva 2006/123/CE, para lo cual habría que atender no sólo a su tenor literal, sino también a su finalidad y a su estructura en el contexto del sistema creado por la Directiva 2006/123/CE (*vid.*, por analogía, la STJUE de 11 de julio de 2013, asunto C-57/12, *Femarbel*, ap.34). Así, el Tribunal declaró que el concepto de “forma jurídica

particular" empleado en el artículo 15, apartado 2, letra b), de la Directiva debe entenderse en sentido amplio. Esto concuerda con el objetivo de la propia Directiva que, según resulta de sus considerandos segundo y quinto, consiste en eliminar las restricciones a la libertad de establecimiento de los prestadores en los Estados miembros y a la libre circulación de servicios entre los Estados miembros, a fin de contribuir a la realización del mercado interior libre y competitivo (*vid.* la STJUE de 5 de abril de 2011, asunto C-119/09, *Société fiduciaire nationale d'expertise comptable*, ap.26). De hecho, la propia jurisprudencia del TJUE ha dejado claro que una normativa de un Estado miembro que exige al prestador tener una forma o estatuto jurídico especiales constituye una importante restricción de la libertad de establecimiento de los prestadores y de la libre circulación de servicios (*vid.*, entre otras, las SSTJUE de 15 de enero de 2002, asunto C-439/99, *Comisión/Italia*, ap.32; y de 29 de abril de 2004, asunto C-171/02, *Comisión/Portugal*, aps.41-42).

Partiendo de estas consideraciones, el Tribunal llegó a la conclusión de que, en determinados casos, el artículo 13 del Decreto gubernamental nº 55/2011 puesto en relación con otras disposiciones nacionales húngaras antes citadas (en particular, las de la Ley de sociedades mercantiles) establece una serie de exigencias al prestador de servicios que tienen como efecto la imposición de varias restricciones relacionadas con su forma jurídica en el sentido del artículo 15, apartado 2, letra b), de la Directiva 2006/123/CE.

El siguiente paso consistía en determinar si los requisitos impuestos por la normativa húngara se ajustaban a lo establecido en el artículo 15, apartado 3 de la citada Directiva. A este respecto, el Tribunal recordó que, de acuerdo con lo establecido en el artículo 15, apartado 3, letra a), de la Directiva 2006/123/CE, los requisitos previstos en el apartado 2 del mismo artículo no son incompatibles con las disposiciones de dicha Directiva a condición de que no resulten discriminatorios (ni directa ni indirectamente) en función del lugar del domicilio social de las sociedades. Por tanto, y habida cuenta de que en el presente asunto, las restricciones impuestas por el artículo 13 del Decreto gubernamental nº 55/2011 se acompañan de la exigencia de que el prestador de servicios así como, en su caso, la sociedad dominante del grupo de sociedades al que pertenezca estén constituidos según el Derecho húngaro, lo que implica que su domicilio social esté situado en Hungría (artículos 1, apartado 1, 2 y 55, apartado 1, de la Ley de sociedades mercantiles), el Tribunal llegó a la conclusión de que no se cumplían las condiciones previstas en el artículo 15, apartado 3, letra a), de la Directiva 2006/123/CE y, por ende, apreció una infracción del artículo 15, apartados 1, 2, letra b), y 3 de la citada Directiva.

iii. Infracción del artículo 15, apartados 1, 2, letra d), y 3, de la Directiva 2006/123/CE

En su tercera alegación, la Comisión solicita al Tribunal de Justicia que declare que el artículo 13 del Decreto gubernamental nº 55/2011, puesto en relación con otras disposiciones nacionales, incumple las disposiciones del artículo 15, apartados 1, 2, letra d), y 3, de la Directiva 2006/123/CE por cuanto reserva la posibilidad de emitir la tarjeta SZÉP a los bancos y los establecimientos financieros, al ser los únicos operadores que, en la práctica, pueden cumplir los requisitos exigidos por la normativa húngara. A juicio de la Comisión, los requisitos enumerados en el artículo 13, letras a) a c), del Decreto gubernamental nº 55/2011, por una parte, dan lugar a una discriminación indirecta ya que sólo pueden ser cumplidos por empresas ya previamente establecidas en el mercado húngaro, y, por otra parte, no resultan necesarios ni proporcionados.

Sobre esta cuestión, el Tribunal comenzó apuntando que el artículo 13, letras a) a c), del Decreto gubernamental nº 55/2011 no enuncia *a priori* ninguna condición expresa sobre la situación del domicilio social del emisor de tarjetas SZÉP, y, por tanto, no implica por sí mismo una discriminación directa basada en ese criterio. Sin embargo, el hecho de que el citado precepto exija que el emisor de tarjetas SZÉP deba disponer de una oficina abierta al público en

cada localidad de Hungría cuya población exceda de 35.000 habitantes, determina que el resto de los requisitos acumulativos establecidos en el citado artículo 13, letras a) a c), sólo puedan ser cumplidos por establecimientos bancarios o financieros cuyo domicilio social esté en Hungría. Por ello, el Tribunal entiende que, aunque fundados en criterios distintos de la situación del domicilio social en el Estado miembro interesado, esos requisitos pueden dar lugar *de facto* al mismo resultado que la imposición de una condición relativa a la situación del domicilio, por lo que deben considerarse como aptos para generar una discriminación indirecta en el sentido del artículo 15, apartado 3, letra a), de la Directiva 2006/123/CE.

Asimismo, el Tribunal recordó que el mero hecho de que, en virtud del artículo 13 del Decreto gubernamental nº 55/2011 puesto en relación con las otras disposiciones del Derecho nacional húngaro, únicamente las sociedades que tengan su domicilio social en Hungría, con exclusión de las sucursales húngaras de sociedades constituidas en otro Estado miembro, pudiesen operar en Hungría como emisor de la tarjeta SZÉP resulta suficiente para apreciar la inobservancia del artículo 15, apartado 3, de la Directiva 2006/123/CE.

Por otra parte, el Tribunal rechazó las alegaciones presentadas por el gobierno húngaro que trataban de justificar las exigencias establecidas por las disposiciones del artículo 13, letras a) a c), del Decreto gubernamental nº 55/2011 sobre la base de la protección de los consumidores y de los acreedores, argumentando que dichas exigencias tenían por finalidad asegurar que los emisores de tarjetas SZÉP ofreciesen garantías suficientes en términos de solvencia económica, de profesionalidad y de accesibilidad. En este sentido, entiende el Tribunal que existen medidas menos restrictivas de la libertad de establecimiento para alcanzar los objetivos alegados por el Gobierno húngaro como, por ejemplo, someter a los emisores de tarjetas SZÉP a un sistema de supervisión o a un mecanismo de garantía bancaria o de seguro (*vid.* STJUE de 29 de abril de 2004, asunto C-171/02, *Comisión/Portugal*, ap.43).

De este modo, y sobre la base de estas consideraciones, el Tribunal procedió a declarar la existencia de una vulneración del artículo 15, apartados 1, 2, letra d), y 3, de la Directiva 2006/123/CE.

iv. Infracción del artículo 16 de la Directiva 2006/123/CE

En su cuarta alegación, la Comisión solicita al TJUE que declare que el artículo 13 del Decreto gubernamental nº 55/2011 vulnera el artículo 16 de la Directiva 2006/123/CE al exigir la existencia de un establecimiento en Hungría para la emisión de la tarjeta SZÉP. De acuerdo, con el artículo 16, apartado 2, letra a), de la citada Directiva se prohíbe expresamente a los Estados miembros imponer a un prestador de servicios establecido en otro Estado miembro la obligación de estar establecido en su territorio a menos que concurran las condiciones enunciadas en el apartado 1 de dicho precepto, a saber: que la medida considerada no sea directa o indirectamente discriminatoria, que esté justificada por razones de orden público, de seguridad pública, de salud pública o de protección del medio ambiente, y que sea necesaria y proporcionada. Así, a juicio de la Comisión, las razones generales de protección de los consumidores y de los acreedores invocadas por el Gobierno húngaro no forman parte de las categorías de objetivos mencionados en el artículo 16, apartado 1, de la Directiva 2006/123/CE, y además no se ha demostrado de modo alguno la necesidad y la proporcionalidad de la medida discutida en relación con los objetivos alegados.

Sobre esta cuestión, el Tribunal comenzó recordando, por una parte, que la actividad de emisión de tarjetas SZÉP constituye una actividad económica a los efectos del artículo 49 del TFUE, y, por otra parte, que el artículo 13, letra a), del Decreto gubernamental nº 55/2011 somete dicha actividad al requisito específico de que el emisor disponga de una oficina abierta al público en cada localidad de Hungría cuya población exceda de 35.000 habitantes. De este modo, y teniendo en cuenta que el artículo 4, punto 5, de la Directiva 2006/123/CE dispone que por "establecimiento"

se entenderá el ejercicio efectivo de una actividad económica por una duración indeterminada y por medio de una infraestructura estable a partir de la cual se lleva a cabo efectivamente la prestación de servicios, el Tribunal llegó a la conclusión de que el artículo 13 del Decreto gubernamental nº 55/2011 efectivamente establece una obligación, en el sentido del artículo 16, apartado 2, letra a), de la citada Directiva, de que el emisor de tarjetas SZÉP tenga un establecimiento en el territorio húngaro.

A este respecto, el Tribunal desestimó la objeción del Gobierno húngaro basada en que el artículo 16 de la Directiva 2006/123/CE deja de ser aplicable cuando una medida nacional pueda infringir simultáneamente dicho precepto y las disposiciones de la misma Directiva relativas a la libertad de establecimiento, y se ponga de manifiesto que el recurso a la prestación de servicios transfronteriza es puramente teórico, o en todo caso mucho menos frecuente en la práctica que el ejercicio de la libertad de establecerse en un Estado miembro para prestar servicios en él. En este sentido, el Tribunal apuntó, por un lado, que el Gobierno húngaro no fue capaz de demostrar que en la práctica fuera imposible y carente de interés para un prestador de servicios establecido en un Estado miembro prestar un servicio como la emisión y la gestión de la tarjeta SZÉP en otro Estado miembro sin disponer en éste de una infraestructura estable a partir de la cual se preste dicho servicio; y, por otro lado, que la argumentación del Gobierno húngaro no tiene apoyo en el artículo 16 de la Directiva 2006/123/CE ni en ninguna otra disposición de ésta, y además no tiene en cuenta los objetivos esenciales pretendidos por el legislador de la Unión. Asimismo, de acuerdo con el artículo 1, puesto en relación con sus considerandos 2 y 5, de la citada Directiva, queda claro que ésta establece disposiciones generales cuyo objetivo es eliminar las restricciones a la libertad de establecimiento de los prestadores en los Estados miembros y a la libre circulación de servicios entre éstos, a fin de contribuir a la realización de un mercado interior libre y competitivo (*vid.* STJUE de 11 de julio de 2013, asunto C-57/12, *Femarbel*, ap.31).

Por otra parte, el Tribunal también desestimó la argumentación del Gobierno húngaro, que subsidiariamente pretendía justificar la restricción discutida por consideraciones basadas en la protección de los consumidores y de los acreedores, en particular, asegurar que los emisores de tarjetas SZÉP ofrecieran garantías suficientes de solvencia económica, de profesionalidad y de accesibilidad. A este respecto, el Tribunal apuntó que, con independencia de si una exigencia como la prevista en el artículo 16, apartado 2, letra a), de la Directiva 2006/123/CE puede justificarse conforme a lo establecido en el propio artículo 16, y de la circunstancia de que los objetivos que invoca el Gobierno húngaro no se incluyen entre las razones imperiosas de interés general a las que se refieren los apartados 1 y 3 del referido artículo 16, basta señalar que, en cualquier caso, una exigencia como la establecida por el artículo 13, letra a), del Decreto gubernamental nº 55/2011 tampoco se ajustaría a la condición de proporcionalidad enunciada en el artículo 16, apartado 1, letra c), de la Directiva 2006/123/CE, ya que los objetivos invocados por el gobierno húngaro podrían lograrse con medidas menos restrictivas y limitativas de la libre prestación de servicios.

Por todo ello, el Tribunal procedió a declarar una vulneración del artículo 16 de la Directiva 2006/123/CE.

b. Alegaciones fundadas en la infracción de los artículos 49 y 56 del TFUE

Por lo que respecta a las alegaciones basadas en la vulneración de los artículos 49 y 56 del TFUE, que la Comisión invocaba a título subsidiario, el Tribunal decidió que no era necesario examinarlas en la medida en que ya se habían acogido las alegaciones de la Comisión aducidas a título principal y fundadas en la infracción de los artículos 14 a 16 de la Directiva 2006/123/CE.

B. Sobre las alegaciones referidas a las condiciones de emisión de los vales Erzsébet

Tal y cómo hemos apuntado, en las pretensiones de su demanda, la Comisión solicita al Tribunal de Justicia que declare que el régimen de los vales Erzsébet regulado por la Ley nº CLVI, de 21 de noviembre de 2011, y la Ley Erzsébet, que crea un monopolio a favor de organismos públicos en el ámbito de la emisión de los vales de comidas frías y que entró en vigor sin un período transitorio ni medidas transitorias adecuados, es contrario a los artículos 49 y 56 del TFUE, dado que los artículos 1, 5 y 477 de la Ley nº CLVI, de 21 de noviembre de 2011, y los artículos 2, apartados 1 y 2, 6 y 7 de la Ley Erzsébet establecen restricciones no proporcionadas.

A este respecto, la primera cuestión que centró el análisis del Tribunal consistía en determinar si la emisión de vales Erzsébet entra en el ámbito de aplicación de los artículos 49 o 56 del TFUE o queda fuera de él por no constituir una actividad económica, tal y como mantiene el Gobierno húngaro.

De este modo, el Tribunal comenzó recordando que el objetivo de la libertad de establecimiento garantizada por el artículo 49 del TFUE radica en permitir a un nacional de un Estado miembro crear un establecimiento secundario en otro Estado miembro para ejercer en él sus actividades y favorecer de este modo la interpenetración económica y social en el interior de la UE en el ámbito de las actividades no asalariadas. La libertad de establecimiento implica, a tal efecto, la posibilidad de que un nacional europeo participe, de forma estable y continua, en la vida económica de un Estado miembro distinto de su Estado miembro de origen, y de que se beneficie de ello ejerciendo de manera efectiva una actividad económica por medio de una instalación permanente y por una duración indeterminada (*vid.*, en ese sentido, la STJUE de 12 de septiembre de 2006, asunto C-196/04, *Cadbury Schweppes y Cadbury Schweppes Overseas*, aps.53 y 54). Asimismo, es importante tener presente que dicha actividad económica puede consistir en ofrecer tanto bienes como servicios (*vid.* STJUE de 12 de septiembre de 2000, asuntos C-180/98 a C-184/98, *Pavlov y otros*, ap.75).

Por otra parte, y en relación con la libre prestación de servicios reconocida por el artículo 56 del TFUE, el Tribunal recordó que esta libertad fundamental da cobertura a todas las prestaciones que no se ofrezcan de una manera estable y continua, a partir de un domicilio profesional en el Estado miembro de destino (*vid.*, entre otras, las SSTJUE de 30 de noviembre de 1995, asunto C-55/94, *Gebhard*, ap.22; y de 29 de abril de 2004, asunto C-171/02, *Comisión/Portugal*, ap.25).

Ciertamente, la jurisprudencia del TJUE ha venido estableciendo, por una parte, que el concepto de servicios no debe interpretarse de forma restrictiva (*vid.* STJUE de 11 de abril de 2000, asuntos C-51/96 y C-191/97, *Deliège*, ap.52), y, por otra parte, que dicho concepto se refiere a “prestaciones realizadas normalmente a cambio de una remuneración”, de forma tal que la remuneración constituye la contrapartida económica de la prestación considerada (*vid.*, en especial, la STJUE de 18 de diciembre de 2007, asunto C-281/06, *Jundt*, aps.28 y 29). De hecho, el factor determinante que hace que una actividad esté comprendida en el ámbito de aplicación de las disposiciones del TFUE relativas a la libre prestación de servicios, y por tanto de las referidas a la libertad de establecimiento, es su carácter económico, esto es, que la actividad no debe ejercerse sin contrapartida. Por el contrario, no es necesario a este respecto, que el prestador persiga el objetivo de obtener un beneficio (*vid.* STJUE de 18 de diciembre de 2007, asunto C-281/06, *Jundt*, aps.32 y 33). Asimismo, carece de relevancia quién remunera al prestador del servicio, habida cuenta de que el artículo 57 del TFUE no exige que el servicio prestado sea pagado por sus beneficiarios (*vid.*, en especial, la STJUE de 27 de febrero de 2014, asunto C-351/12, *OSA*, ap.62).

Realizadas estas reflexiones preliminares, el Tribunal dio por acreditado que, en el contexto de la actividad de emisión y de gestión de vales Erzsébet objeto del presente asunto, la prestación realizada por la “Fundación nacional húngara para el ocio” (en adelante, FNHO), a favor conjuntamente de los empresarios, de sus empleados

y de los proveedores que aceptan esos vales, da lugar al pago de una contrapartida económica a la FNHO, que tiene un carácter retributivo para ésta. En este sentido, el Tribunal declaró que la circunstancia de que la normativa nacional establezca que los beneficios obtenidos por la FNHO mediante esa actividad deben ser exclusivamente afectados a ciertos objetivos de interés general, no basta para modificar la naturaleza de la actividad de que se trata y privarla de su carácter económico (*vid.* STJUE de 24 de marzo de 1994, asunto C-275/92, *Schindler*, ap.35).

En un sentido similar, el Tribunal estableció que la actividad de emisión de vales Erzsébet no puede considerarse como una aplicación del principio de solidaridad, y, por ende, se cierra la puerta a la potencial aplicación en este asunto de la jurisprudencia expresada en la sentencia del TJUE de 22 de enero de 2002, asunto C-218/00, *Cisal* (desarrollada en el ámbito del Derecho de la competencia), en virtud de la cual si estuviésemos ante una actividad considerada como aplicación del principio de solidaridad, podría apreciarse la existencia de una actividad social antes que económica. Sobre esta cuestión, el Tribunal apuntó que, por una parte, el empresario decide libremente atribuir o no a sus trabajadores los vales Erzsébet (que les permiten obtener prestaciones en especie en forma de comidas listas para el consumo) y determina también libremente el importe de esos vales, que no dependen en modo alguno de la situación personal ni los recursos de los trabajadores interesados; y, por otra parte, que la circunstancia invocada por el Gobierno húngaro relativa a que la FNHO puede atribuir directamente vales, designados también con la denominación “Erzsébet”, en concepto de ayuda social a personas necesitadas (en especial para sufragar vacaciones), de suponerla acreditada, no afectaría a la calificación económica de la actividad de emisión de vales Erzsébet a la que se refiere específicamente el recurso de la Comisión.

Por lo que respecta al aspecto fiscal, el Tribunal añadió que la circunstancia de que los destinatarios del servicio considerado se beneficien de una ventaja fiscal en nada afecta al hecho de que el emisor presta el servicio a cambio de una remuneración, por lo que esa actividad, que se ajusta así a la definición de servicio contenida en las disposiciones del TFUE sobre la libre prestación de servicios, entra en el ámbito de éstas (*vid.*, en ese sentido, las SSTJUE de 26 de junio de 2003, asunto C-422/01, *Skandia y Ramstedt*, aps.22-28; y de 11 de septiembre de 2007, asunto C-318/05, *Comisión/Alemania*, aps.65-82).

Sobre la base de las anteriores consideraciones, el Tribunal llegó a la conclusión de que una actividad como la emisión de vales Erzsébet debe ser considerada un “servicio” en el sentido del artículo 57 del TFUE, y en términos más generales una actividad económica incluida en el ámbito de aplicación de las disposiciones del Tratado relativas a la libre prestación de servicios y a la libertad de establecimiento.

Por otra parte, y en relación con la argumentación del Gobierno húngaro de que la emisión de vales que dan lugar a una prestación en especie en virtud únicamente de la normativa fiscal del Estado miembro de acogida no es análoga a la actividad que los emisores establecidos en otros Estados miembros desarrollan en éstos, por lo que esos emisores no pueden invocar fundadamente la libre prestación de servicios, el Tribunal se limitó a recordar que el derecho, reconocido por el artículo 56 del TFUE, de un operador económico establecido en un Estado miembro a prestar servicios en otro Estado miembro no está supeditado a la condición de que dicho operador preste igualmente tales servicios en el Estado miembro en el que esté establecido, sino que dicho precepto del Tratado exige únicamente que el prestador esté establecido en un Estado miembro distinto al del destinatario (*vid.*, en especial, la STJUE de 8 de septiembre de 2010, asunto C-46/08, *Carmen Media Group*, ap.43).

Pues bien, finalmente el Tribunal declaró que una normativa nacional como la discutida en este asunto, que somete el ejercicio de una actividad económica a un régimen de exclusividad a favor de un único operador público o privado, constituye una restricción tanto de la libertad de establecimiento como de la libre prestación de servicios

(*vid.*, entre otras, la STJUE de 30 de marzo de 2006, asunto C-451/03, *Servizi Ausiliari Dottori Commercialisti*, aps.33 y 34).

De este modo, tan sólo quedaba determinar si dicha restricción a la libertad de establecimiento y a la libre prestación de servicios podía estar justificada por razones imperiosas de interés general que resultasen apropiadas para garantizar la realización del objetivo que se proponen, y que no fuesen más allá de lo necesario para su consecución (*vid.*, entre otras, las SSTJUE de 21 de septiembre de 1999, asunto C-124/97, *Läärä*, ap.31; y de 8 de septiembre de 2010, asuntos C-316/07, C-358/07 a C-360/07, C-409/07 y C-410/07, *Stoß y otros*, ap.70).

A este respecto, y en relación con la justificación que invoca el Gobierno húngaro fundada en consideraciones de política social, el Tribunal recuerda que según resulta de su reiterada jurisprudencia, enunciada a propósito del sector de juegos y apuestas, la mera circunstancia de que los beneficios derivados de una actividad económica ejercida en el contexto de derechos especiales o exclusivos se utilicen para la financiación de actividades o de obras sociales no puede considerarse como un motivo que justifique objetivamente restricciones a la libre prestación de servicios (*vid.*, entre otras, las SSTJUE de 21 de septiembre de 1999, asunto C-124/97, *Läärä*, ap.13; o de 21 de octubre de 1999, asunto C-67/98, *Zenatti*, ap.36). Asimismo, aunque en el contexto de la actividad de juegos y apuestas el TJUE ha reconocido que una restricción como la concesión de un monopolio a un organismo público obligado a financiar actividades u obras sociales podía estar justificada, de su jurisprudencia resulta que ello sólo se ha admitido en relación con razones imperiosas de interés general específicas, como son los objetivos de protección de los consumidores, de prevención del fraude y de la incitación a los ciudadanos a un gasto excesivo en el juego y de prevención de trastornos del orden social en general, atendiendo a ciertas particularidades de orden moral, religioso o cultural que rodean a esa actividad (*vid.*, entre otras, las SSTJUE de 21 de septiembre de 1999, asunto C-124/97, *Läärä*, aps.41 y 42; o de 8 de septiembre de 2009, asunto C-42/07, *Liga Portuguesa de Futebol Profissional y Bwin International*, aps.66, 67 y 72). A juicio del Tribunal, en la actividad enjuiciada en el caso concreto, no concurren objetivos ni particularidades comparables a las mencionadas anteriormente.

Por otra parte, y en relación con el argumento aducido por el Gobierno húngaro de que la concesión del monopolio discutido constituye la única posibilidad, a falta de fondos presupuestarios disponibles, para llevar a cabo la acción social confiada a la FNHO, el Tribunal deja claro que el hecho de que los ingresos obtenidos por el titular de un monopolio sean la fuente de financiación de programas sociales no justifica una restricción de la libertad de establecimiento y de la libre prestación de servicios.

Por lo que respecta a la afirmación del Gobierno húngaro de que un Estado miembro sigue teniendo la libertad de establecer un monopolio como el discutido, como parte de sus políticas salarial y fiscal, el Tribunal comenzó recordando que los Estados miembros deben ejercer su competencia en materia de fiscalidad directa respetando el Derecho de la UE y, en particular, las libertades fundamentales garantizadas por el Tratado (*vid.*, entre otras, la STJUE de 11 de junio de 2015, asunto C-98/14, *Berlington Hungary y otros*, ap.34 y jurisprudencia citada). Lo mismo sucede en lo que atañe a la política que los Estados miembros se proponen en materia de empleo, en especial en el aspecto salarial (*vid.*, entre otras, la STJUE de 11 de enero de 2007, asunto C-208/05, *ITC*, aps.39-41).

Sin embargo, en el caso concreto, el Tribunal constató que el Gobierno húngaro no exponía de qué modo la instauración de un monopolio público de emisión de vales que atribuyen derecho a una ventaja fiscal y pueden ser concedidos a los trabajadores asalariados en concepto de prestaciones en especie respondía a objetivos legítimos que pudieran justificar las restricciones de la libertad de establecimiento y de la libre prestación de servicios garantizadas por el Derecho de la Unión que genera esa medida, ni de qué forma esas restricciones se ajustaban a

las exigencias del principio de proporcionalidad. De este modo, el Tribunal terminó por apreciar una vulneración de los artículos 49 y 56 del TFUE resultante de someter a un régimen de monopolio la actividad de emisión de vales que permiten la adquisición de comidas listas para el consumo y que pueden ser concedidos en condiciones fiscalmente ventajosas a los trabajadores asalariados en concepto de prestaciones en especie.

Por consiguiente, y toda vez que la instauración misma de ese monopolio debía considerarse contraria a los citados preceptos del Tratado, el Tribunal no llegó a pronunciarse sobre la segunda alegación aducida por la Comisión y basada en que, de suponer que fuera admisible en principio ese monopolio, éste entró en vigor sin medidas transitorias adecuadas, vulnerando el principio de proporcionalidad.

3. Fallo

Finalmente, y sobre la base de lo anteriormente expuesto, el Tribunal adoptó las siguientes decisiones:

1. **“Declarar que Hungría ha infringido la Directiva 2006/123/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 12 de diciembre de 2006, relativa a los servicios en el mercado interior, al introducir y mantener el sistema de la tarjeta de ocio Széchenyi, previsto por el Decreto gubernamental nº 55/2011, de 12 de abril de 2011, regulador de la emisión y la utilización de la tarjeta de ocio Széchenyi, y modificado por la Ley nº CLVI, de 21 de noviembre de 2011, por la que se modifican determinadas leyes fiscales y otros actos conexos, toda vez que:**
 - el artículo 13 del citado Decreto gubernamental, puesto en relación con el artículo 2, apartado 2, letra d), de la Ley nº XCVI de 1993, sobre los fondos de seguro mutuo voluntario, con el artículo 2, letra b), de la Ley nº CXXXII de 1997, de sucursales y agencias comerciales de empresas que tengan su domicilio social en el extranjero, y con los artículos 1, 2, apartados 1 y 2, 55, apartados 1 y 3, y 64, apartado 1, de la Ley nº IV de 2006, de sociedades mercantiles, infringe el artículo 14, punto 3, de esa Directiva, al excluir la posibilidad de que las sucursales emitan la tarjeta de ocio Széchenyi;
 - el referido artículo 13, puesto en relación con esas mismas disposiciones nacionales, infringe el artículo 15, apartados 1, 2, letra b), y 3, de la misma Directiva, al no reconocer, a efectos de los requisitos establecidos en el mismo artículo 13, letras a) a c), la actividad de los grupos de empresas cuya sociedad matriz no sea una sociedad constituida con arreglo al Derecho húngaro y cuyos miembros no revistan la forma de alguna de las sociedades previstas por el Derecho húngaro;
 - el artículo 13 del Decreto gubernamental nº 55/2011, puesto en relación con esas mismas disposiciones nacionales, vulnera el artículo 15, apartados 1, 2, letra d), y 3, de la misma Directiva, al reservar la posibilidad de emitir la tarjeta de ocio Széchenyi a los bancos y establecimientos financieros, ya que sólo estos organismos pueden reunir las condiciones previstas en ese artículo 13;
 - el referido artículo 13 es contrario al artículo 16 de la Directiva 2006/123, puesto que exige la existencia de un establecimiento en Hungría para la emisión de la tarjeta de ocio Széchenyi;
2. El sistema de vales Erzsébet regulado por la Ley nº CLVI, de 21 de noviembre de 2011, y por la Ley nº CIII, de 6 de julio de 2012, del programa Erzsébet, es contrario a los artículos 49 TFUE y 56 TFUE, toda

vez que esa legislación nacional establece un monopolio a favor de organismos públicos en el ámbito de la emisión de vales que permiten la adquisición de comidas frías y que pueden ser concedidos en condiciones fiscalmente ventajosas por los empresarios a sus trabajadores asalariados en concepto de prestaciones en especie.

3. Condenar en costas a Hungría”.



Sentencia del TJUE (Sala Primera) de 17 de marzo de 2016

Asunto: C-40/15

Partes: *Minister Finansów*, y *Aspiro SA*

Síntesis:

Impuesto sobre el Valor Añadido - Directiva 2006/112/CE - Artículo 135, apartado 1, letra a) - Exención en materia de Seguro - Concepto de operaciones de “seguro” y de “prestaciones de servicios relativas a las mismas efectuadas por corredores y agentes de seguros” – Interpretación estricta de las exenciones del IVA-Desmembramiento de Servicios de tramitación y liquidación de siniestros prestados en nombre y por cuenta de un asegurador” como operación no exenta

1. Antecedentes y cuestión prejudicial planteada

Esta sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea examina la interpretación del artículo 135, apartado 1, letra a), de la Directiva 2006/112/CE, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, “Directiva IVA”), cuyo tenor literal establece que “los Estados miembros eximirán las operaciones siguientes: a) las operaciones de seguro y reaseguro, incluidas las prestaciones de servicios relativas a las mismas efectuadas por corredores y agentes de seguros”.

La petición de decisión prejudicial se presentó en el marco de un litigio entre el Ministro de Hacienda polaco (*Minister Finansów*) y la sociedad “Aspiro SA”, en relación con una consulta tributaria vinculante sobre la exención del IVA de los servicios de tramitación y liquidación de siniestros prestados por Aspiro en nombre y por cuenta de una empresa de seguros.

Aspiro es una sociedad con domicilio social en Varsovia y sujeto pasivo del IVA que, en virtud de un contrato celebrado con una empresa de seguros, presta todos los servicios relacionados con la tramitación y liquidación de siniestros en nombre y por cuenta de dicha empresa, obteniendo a cambio una remuneración a tanto alzado en función del tipo de siniestro de que se trate. Sin embargo, Aspiro no es ni una empresa de seguros, ni un corredor de seguros, ni un agente de seguros. De hecho, no es responsable frente a los asegurados.

Aspiro presentó ante el Ministro de Hacienda una solicitud de consulta tributaria vinculante con el fin de saber si los servicios de tramitación y liquidación de siniestros que presta estaban exentos de IVA. Según la citada sociedad, las operaciones que lleva a cabo, efectuadas en nombre y por cuenta de una empresa de seguros en virtud de un mandato, son operaciones de seguro en el sentido del Derecho polaco. Aduce que tales operaciones forman un conjunto diferenciado, plenamente vinculado a la actividad de la empresa de seguros e indispensable para ésta, que no persigue una finalidad en sí mismo. Aspiro considera también que estas operaciones constituyen una prestación de servicios única de naturaleza compleja que debe quedar exenta en su totalidad.

En su contestación a la consulta de 31 de agosto de 2012, el Ministro de Hacienda validó tan sólo parcialmente la postura de Aspiro, considerando que únicamente la tramitación material de los expedientes de siniestro, que incluye el estudio de la documentación pertinente y la decisión relativa a la cobertura del siniestro, constituía una operación de seguro. Por el contrario, el referido Ministro declaró que, si bien todas las demás operaciones

realizadas por Aspiro guardaban relación con la tramitación y liquidación de siniestros, no constituían operaciones de seguro propiamente dichas y, por ende, no podían acogerse a la exención, dado que eran de carácter técnico-administrativo y podían efectuarse en el marco de otras actividades que no fuesen operaciones de seguro.

No satisfecha con la respuesta recibida, la sociedad Aspiro impugnó esta contestación a la consulta ante el Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de la región de Varsovia (*Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie*). Este último estimó el recurso y anuló la referida contestación al considerar que el legislador polaco había ampliado el ámbito de aplicación de la exención más allá del previsto en la Directiva IVA y que el Ministro de Hacienda no podía oponer al contribuyente los términos más estrictos de la referida Directiva. Por su parte, el Ministro de Hacienda interpuso recurso de casación contra esta sentencia.

Al albergar dudas acerca de si el artículo 43, apartado 13, de la Ley del IVA polaca ampliaba erróneamente el ámbito de aplicación del artículo 135, apartado 1, letra a), de la Directiva IVA y de si los servicios prestados por Aspiro podían ser objeto de una exención, el Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo (*Naczelny Sąd Administracyjny*) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

“¿Debe interpretarse el artículo 135, apartado 1, letra a), de la Directiva IVA, en el sentido de que las prestaciones de servicios, como las del presente caso, efectuadas por un tercero para una empresa de seguros en nombre y por cuenta de ésta sin que dicho tercero tenga relación jurídica alguna con el asegurado, se benefician de la exención establecida en dicha norma?”.

2. Comentario

Por lo que respecta al fondo del asunto, el Tribunal comenzó recordando que los términos empleados para designar las exenciones previstas en el artículo 135, apartado 1, de la Directiva IVA han de interpretarse estrictamente, dado que éstas constituyen excepciones al principio general de que el IVA se percibe por cada prestación de servicios efectuada a título oneroso por un sujeto pasivo (*vid.* STJUE de 17 de enero de 2013, asunto C-224/11, *BGŻ Leasing*, ap.56). De este modo, para dar respuesta a la cuestión planteada, el Tribunal procedió a examinar si la actividad de tramitación y liquidación de siniestros llevada a cabo por Aspiro consistía efectivamente en realizar “operaciones de seguro” o si podía considerarse que se trataba de “prestaciones de servicios relativas a las mismas efectuadas por corredores y agentes de seguros”, en el sentido del artículo 135, apartado 1, letra a), de la Directiva IVA.

En primer lugar, y por lo que respecta a las operaciones de seguro, el Tribunal señala que éstas se caracterizan por el hecho de que el asegurador se obliga, mediante el pago previo de una prima, a proporcionar al asegurado, en caso de materialización del riesgo cubierto, la prestación convenida en el momento de la celebración del contrato (*vid.* SSTJUE de sentencias de 25 de febrero de 1999, asunto C-349/96, *CPP*, ap.17, y de 20 de noviembre de 2003, asunto C-8/01, *Taksatorringen*, ap.39). Asimismo, el TJUE puso de relieve que la expresión “operación de seguro” no se refiere únicamente a las operaciones efectuadas por los propios aseguradores sino que, en principio, resulta suficientemente amplia para incluir la concesión de una cobertura de seguro por un sujeto pasivo que no sea él mismo asegurador, pero que, en el marco de un seguro colectivo, procura a sus clientes dicha cobertura utilizando las prestaciones de un asegurador que asume el riesgo asegurado. Sin embargo, tales operaciones implican, por naturaleza, la existencia de una relación contractual entre el prestador del servicio de seguro y la persona cuyos riesgos cubre el seguro, es decir, el asegurado (*vid.* STJUE de 20 de noviembre de 2003, asunto C-8/01, *Taksatorringen*, aps.40 y 41).

Sobre la base de estas consideraciones, y teniendo en cuenta que la sociedad Aspiro no se compromete personalmente con el asegurado a garantizar la cobertura del riesgo y no mantiene con éste ninguna relación contractual, el Tribunal llegó a la conclusión de que, si bien el servicio de tramitación y liquidación de siniestros controvertido en el litigio principal es un elemento esencial de la operación de seguro en la medida en que incluye, en particular, la determinación de la responsabilidad y del importe del daño, así como la decisión de abonar o de denegar la indemnización al asegurado, dicho servicio (que además se presta al asegurador), no constituye una operación de seguro en el sentido del artículo 135, apartado 1, letra a), de la Directiva IVA.

A este respecto, el TJUE rechazó el argumento esgrimido por Aspiro y por el gobierno polaco donde se apuntaba a que dado que los servicios de tramitación y liquidación de siniestros son un elemento fundamental de la operación de seguro, al tiempo que constituyen un conjunto diferenciado, deberían beneficiarse de la exención prevista en el artículo 135, apartado 1, letra a), de la Directiva IVA, siguiendo la solución alcanzada en el caso de los servicios financieros. En este sentido, lo cierto es que el TJUE declaró en su sentencia de 5 de junio de 1997, asunto C-2/95, *SDC*, ap.66, que si los servicios prestados (en el referido asunto, varios servicios informáticos) considerados globalmente, forman un conjunto diferenciado y cumplen las funciones específicas y esenciales de los servicios financieros descritos en el artículo 135, apartado 1, letras d) y f), de la Directiva IVA, podrían beneficiarse de la exención prevista en la referida disposición. No obstante, el propio Tribunal declaró, en su sentencia de 20 de noviembre de 2003, asunto C-8/01, *Taksatorringen*, ap.43, que la analogía con los servicios financieros no puede prosperar en materia de operaciones de seguro, haciendo hincapié en la diferente redacción del artículo 135, apartado 1, letra a), de la Directiva IVA, que se refiere únicamente a las operaciones de seguro propiamente dichas, y del artículo 135, apartado 1, letras d) y f), de esta Directiva, que versa sobre las operaciones “relativas” a operaciones bancarias determinadas.

Por otra parte, el Tribunal también dejó claro que el principio de neutralidad fiscal no desvirtúa la conclusión anteriormente mencionada, habida cuenta de que este principio no es una norma de Derecho primario que pueda condicionar *per se* la validez de una exención o extender el ámbito de aplicación de una exención sin que exista una disposición inequívoca a tal efecto, sino que se configura como un principio de interpretación que debe aplicarse junto con el principio de interpretación estricta de las exenciones (*vid.*, en este sentido, la STJUE de 19 de julio de 2012, asunto C-44/11, *Deutsche Bank*, ap.45).

En segundo lugar, y por lo que respecta al concepto de “prestaciones de servicios relativas a [operaciones de seguro] efectuadas por corredores y agentes de seguros”, el Tribunal divide su análisis en dos partes diferenciadas, a saber: por un lado, el alcance de la expresión “prestaciones de servicio relativas a [operaciones de seguro]”, y, por otro lado, el cumplimiento del requisito de que las prestaciones de servicios en cuestión deban ser efectuadas por corredores y agentes de seguros.

De este modo, y en relación con la primera de las cuestiones apuntadas, el TJUE se limita a acoger el criterio del Abogado General en virtud del cual el término “relativas” es suficientemente amplio para incluir distintas prestaciones que contribuyen a la realización de operaciones de seguro y, en particular, la tramitación y liquidación de siniestros, que constituyen una parte esencial de tales operaciones.

Por otra parte, y en relación con la segunda de las cuestiones apuntadas, el Tribunal entiende que resulta preciso verificar si la actividad de un prestador de servicios como la sociedad Aspiro, que consiste en tramitar y liquidar siniestros en nombre y por cuenta de una empresa de seguros, puede considerarse efectuada por tales corredores o agentes. En este sentido, recuerda el Tribunal que el hecho de que Aspiro no tenga la condición formal de

corredor o agente de seguros no es un elemento determinante, sino que habrá que examinar el contenido mismo de las actividades controvertidas para determinar si su actividad se inscribe o no en el ámbito de aplicación de la exención (*vid.*, en este sentido, las SSTJUE de 3 de marzo de 2005, asunto C-472/03, *Arthur Andersen*, ap.32; de 4 de mayo de 2006, asunto C-169/04, *Abbey National*, ap.66; y de 3 de abril de 2008, asunto C-124/07, *J.C.M. Beheer*, ap.17).

Pues bien, de acuerdo con la jurisprudencia del TJUE, para llevar a cabo dicho examen han de concurrir dos requisitos: 1) el prestador de servicios debe mantener una relación con el asegurador y con el asegurado (*vid.* STJUE de 20 de noviembre de 2003, asunto C-8/01, *Taksatorringen*, ap.44), que puede ser únicamente indirecta si el prestador de servicios es un subcontratista del corredor o del agente de seguros (*vid.* STJUE de 3 de abril de 2008, asunto C-124/07, *J.C.M. Beheer*, ap.29); y 2) su actividad debe cubrir aspectos esenciales de la función del agente de seguros, como buscar clientes o poner a éstos en relación con el asegurador (*vid.* STJUE de 3 de marzo de 2005, asunto C-472/03, *Arthur Andersen*, aps.33 y 36).

Sobre la base de estos elementos de análisis, el Tribunal llegó a la conclusión de que un prestador de servicios como Aspiro cumplía el primero de estos requisitos ya que, por una parte, la sociedad se relacionaba directamente con la empresa de seguros, al ejercer su actividad en nombre y por cuenta de ella, y, por otra parte, se relacionaba indirectamente con el asegurado en el marco del examen y la gestión de los siniestros.

No obstante, en lo que concierne al segundo de los requisitos anteriormente señalados, el Tribunal entendió que la actividad consistente en tramitar y liquidar siniestros en nombre y por cuenta de un asegurador, como la controvertida en el litigio principal, no está relacionada en modo alguno con la búsqueda de clientes y su puesta en relación con el asegurador a fin de celebrar contratos de seguro, sino que más bien se trata de un “desmembramiento” de las actividades de la empresa de seguros (*vid.* STJUE de 3 de marzo de 2005, asunto C-472/03, *Arthur Andersen*, ap.38). Por consiguiente, la actividad llevada a cabo por la sociedad Aspiro no entra dentro de las prestaciones de servicios “efectuadas por corredores y agentes de seguros”, en el sentido del artículo 135, apartado 1, letra a), de la Directiva IVA.

A este respecto, resulta interesante apuntar cómo el Tribunal dejó claro que las definiciones contempladas en el artículo 2 de la Directiva 2002/92/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 9 de diciembre de 2002, sobre la mediación en los seguros no pueden utilizarse como tales para determinar, en el marco de la Directiva IVA, el ámbito de las operaciones exentas del impuesto, habida cuenta de que los objetivos perseguidos por ambas normas son distintos.

En definitiva, y a modo de síntesis, podría afirmarse que una operación consistente únicamente en confiar la tramitación y la liquidación de siniestros a un tercero, sin que dicha externalización guarde relación con la búsqueda de clientes y la facilitación del contacto entre éstos y la empresa de seguros a fin de celebrar contratos de seguro, no está exenta del IVA.

3. Fallo

Finalmente, y sobre la base de lo anteriormente expuesto, el Tribunal declaró que:

“El artículo 135, apartado 1, letra a), 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 los servicios de tramitación y liquidación de siniestros, como los controvertidos en el litigio principal, prestados por un tercero en nombre y por cuenta de una empresa de seguros, no entran dentro del ámbito de aplicación de la exención prevista en dicha disposición”.



Revista Técnica Tributaria

Novedades editoriales



AEDAF
Asociación Española
de Asesores Fiscales

Novedades editoriales

AA.VV. Comentarios a la Ley General Tributaria al hilo de su reforma. Wolters Kluwer y AEDAF, 2016.

La obra Comentarios a la Ley General Tributaria al hilo de su reforma nace como un esfuerzo conjunto de la AEDAF y de un conjunto de profesionales y estudiosos del Derecho tributario con un claro objetivo: realizar un análisis detallado y profundo de aquellas instituciones jurídicas reguladas en la Ley General Tributaria que han sido objeto de reforma por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

La obra aspira a convertirse en el libro de cabecera del profesional del Derecho tributario, pues, en ella, además de encontrar los elementos básicos de la reforma, también se analizan con profundidad y exhaustividad cada una de las instituciones jurídicas reguladas en la LGT que han sido reformadas. Por eso, el libro no se queda en el mero análisis descriptivo de los aspectos modificados legislativamente, sino que se realiza, a la vez, un análisis doctrinal y jurisprudencial de cada una de las instituciones jurídicas reformadas.

En su elaboración han participado autores de reconocido prestigio, entre los que se encuentran Magistrados, Catedráticos, Profesores Universitarios y Asesores Fiscales. Y, precisamente, esta combinación de perfiles profesionales enriquece enormemente la obra y la convierte en un título único e indispensable para quien pretenda acometer el estudio de esta materia.

David Cañabate Clau. Manual Precios de transferencia en las operaciones de reestructuración empresarial: modelo de análisis y validación. Lefebvre, 2016.

El Manual Práctico Precios de transferencia en las operaciones de reestructuración empresarial, surge como consecuencia de la ausencia de una sistemática clara que facilite la visualización de un modelo de análisis y validación de las operaciones de reestructuración a efectos de Precios de Transferencia.

Tratándose de una materia de gran complejidad, con este manual se pretende diseñar un método útil para abordar una operación de reestructuración empresarial a la luz del capítulo noveno de las llamadas Guidelines de la OCDE sobre transfer pricing que, de un modo u otro, marcan la pauta de la normativa española e internacional al respecto.

Si bien dicha "Guía" no se puede calificar propiamente como norma, es a lo que han de atender los profesionales que tienen la responsabilidad de afrontar un proceso de reestructuración empresarial, si aspiran a no tener desagradables sorpresas en el caso de que una Administración tributaria decidiera analizar las consecuencias fiscales de lo realizado.

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

Demarcaciones Territoriales

Madrid-Zona Centro

Ignacio Arráez Bertolín
Teléfono: +34 91 563 01 11
Fax: +34 91 532 37 94
sedemadrid@aedaf.es
Claudio Coello, 106 - 6º Dcha.
28006 Madrid

Aragón

Victor Sebastián Lasasa
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
pablmartin@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 indexación 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.

