

Revista Técnica Tributaria

.....

Número **123** // octubre - diciembre 2018

La crítica funcionalidad del Impuesto sobre Sucesiones

. . .

La controvertida deducibilidad del Impuesto sobre el Valor Añadido
soportado por las sociedades holding

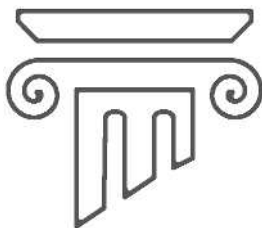
. . .

El recurso extraordinario de revisión ante el
Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC)

. . .

Taxation and the Right to property: case-law of the
European Court of Human Rights





Revista Técnica Tributaria



Revista trimestral // Número **123** // octubre – diciembre 2018



Dirección

María Amparo Grau Ruiz
Profesora Titular de Derecho
Financiero y Tributario.
Universidad Complutense de Madrid

Consejo Asesor

José Ignacio Alemany Bellido
Abogado.
Presidente de la AEDAF

Diego Martín Abril
Inspector de Hacienda del
Estado en excedencia.
Ex director General de Tributos.
Of Counsel en Gómez-Acebo &
Pombo

Jesús Calderón González
Magistrado de la Audiencia
Nacional

Juan Martín Queral
Catedrático de Derecho
Financiero y Tributario.
Universidad de Valencia

Coordinación de redacción

Lucía Torrejón Sanz
Directora del Gabinete de Estudios de
AEDAF

Francisco Clavijo Hernández
Catedrático de Derecho
Financiero y Tributario.
Universidad de La Laguna

Carlos Palao Taboada
Catedrático de Derecho
Financiero y Tributario.
Consejero en Montero-
Aramburu Abogados

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

Juan Ramallo Massanet
Catedrático de Derecho
Financiero y Tributario.
Universidad Autónoma de
Madrid

**Montserrat Ruiz de Velasco
Casas**
Técnico del Gabinete de Estudios de
AEDAF

Francisco Escribano López
Catedrático de Derecho
Financiero y Tributario.
Universidad de Sevilla

José Ignacio Ruiz Toledano
Inspector de Hacienda del
Estado.
Vocal del TEAC

Ramón Falcón y Tella
Catedrático de Derecho
Financiero y Tributario.
Universidad Complutense de
Madrid

Eduardo Sanz Gadea
Inspector de Hacienda del
Estado

César García Novoa
Catedrático de Derecho
Financiero y Tributario.
Universidad de Santiago de
Compostela

Mª Teresa Soler Roch
Catedrática de Derecho
Financiero y Tributario.
Universidad de Alicante

Javier Gómez Taboada
Abogado. Vocal Responsable de
Estudio e Investigación de la
AEDAF

Juan Zornoza Pérez
Catedrático de Derecho
Financiero y Tributario.
Universidad Carlos III de Madrid

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

Redacción y administración:

Claudio Coello, 106 – 6º dcha
28006 – Madrid
Tel.: 915 325 154
Fax: 915 32 3794
sedecentral@aedaf.es
www.aedaf.es

Selección de Contenidos

(Jurisprudencia nacional, Doctrina administrativa y
Novedades editoriales):
Marta González Álvaro y Montserrat Ruiz de Velasco Casas.

Edita:

Asociación Española de Asesores Fiscales

Maquetación:

Wolters Kluwer España, S.A.

Impresión:

Wolters Kluwer España, S.A.
Calle Collado Mediano, 9
28231 Las Rozas, Madrid

Depósito Legal: M-25925-1988

ISSN: 0214-6010

Suscripciones:

Anual (4 ejemplares): 60€ + IVA
Librerías (4 ejemplares): 48€ + IVA
Números sueltos: 25€ + IVA

Correo electrónico: sedecentral@aedaf.es

Revista Técnica Tributaria (Edición digital):
WWW.AEDAF.ES/Gabinete de estudios/Publicaciones/Revista Técnica
Tributaria

Directorios, catálogos y bases de datos en los que se encuentra indexada la Revista Técnica Tributaria: Smarteca, Dialnet, Latindex, biblioteca del IEF.

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

© Asociación Española de Asesores Fiscales

Índice

Editorial:

La crítica funcionalidad del Impuesto sobre Sucesiones <i>María Amparo Grau Ruiz</i>	7
---	---

Estudios:

La controvertida deducibilidad del Impuesto sobre el Valor Añadido soportado por las sociedades holding <i>José Manuel Almuñí Cid</i>	15
El recurso extraordinario de revisión ante el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) <i>José Ignacio Ruiz Toledano</i>	31
Taxation and the Right to property: case-law of the European Court of Human Rights <i>Natalia Vorobyeva</i>	55

Jurisprudencia Nacional:

Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sección 2ª. Comentario a la Sentencia de 17 de julio de 2018, rec. 5664/2017	71
Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sección 2ª. Comentario a la Sentencia de 19 de julio de 2018, rec. 4069/2017	74
Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sección 2ª. Comentario a la Sentencia de 3 de octubre de 2018, rec. 4483/2017	76
Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sección 6ª. Comentario a la Sentencia de 13 de noviembre de 2018, rec. 620/2017	78
Tribunal Superior de Justicia de Andalucía. Sala de lo Contencioso-Administrativo. Comentario a la Sentencia de 19 de septiembre de 2018, rec. 553/2017	82

Doctrina Administrativa:

Tribunal Económico-Administrativo Central. Comentario a la Resolución 1211/2015 de 16/07/2018	87
---	----

Tribunal Económico-Administrativo Central. Comentario a la Resolución 02456/2015 de 18/09/2018	90
Tribunal Económico-Administrativo Central. Comentario a la Resolución 7111/2015 de 18/09/2018	93
Tribunal Económico-Administrativo Central. Comentario a la Resolución 01515/2017 de 27/09/2018	96
Tribunal Económico-Administrativo Central. Comentario a la Resolución 03972/2018 de 06/11/2018	98
 Comentario de Jurisprudencia del TJUE:	
Comentario a la Sentencia del TJUE (Sala Primera) de 4 de julio de 2018.	103
Comentario a la Sentencia del TJUE (Sala Séptima) de 5 julio de 2018	108
Comentario a la Sentencia del TJUE (Sala Séptima) de 7 de Agosto de 2018	113
Comentario a la Sentencia del TJUE (Sala Décima) de 20 de septiembre de 2018	118
 Novedades editoriales	 121

La crítica funcionalidad del Impuesto sobre Sucesiones

María Amparo Grau Ruiz

Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Complutense de Madrid
Directora de la Revista Técnica Tributaria

A la vista de algunos debates parlamentarios acaecidos en el último trimestre y de determinadas manifestaciones recogidas en trascendentes trabajos europeos recién salidos a la luz, resulta especialmente oportuno plantearse ahora la relevancia de las distintas funciones que ha de cumplir el Impuesto sobre Sucesiones en el marco de nuestro ordenamiento constitucional.

Con ello, quizás se pueda ayudar a su mejor ordenación jurídica, pues su puesta al día parece necesaria¹. En efecto, las abundantes críticas que cosecha la dispar regulación vigente hacen dudar de que la técnica actual esté siendo eficazmente adecuada a los fines que debe perseguir². Esto lleva a intuir que, en un futuro no muy remoto, podría llegar a trabajarse por una especie de recuperación funcional, tanto en la vertiente fiscal como en la extrafiscal.

Desde luego, los argumentos esgrimidos por detractores y defensores de esta figura tributaria no son, en absoluto, novedosos. Históricamente se observa, de manera constante, la repetida expresión de inquietudes diversas, también desde el ámbito civilista y constitucional. En esta sede, en 1978 se buscó sabiamente un equilibrio entre posturas enfrentadas. Por este motivo, el artículo 33 de la Constitución dice: "1. Se reconoce el derecho a la propiedad privada y a la herencia. 2. La función social de estos derechos delimitará su contenido, de acuerdo con las leyes"³. Así, la libertad de la persona en una economía de libre mercado se trata de cohonestar con ciertos aspectos sociales de los que se suelen ocupar la familia y/o el Estado.

1 MARTÍNEZ LAFUENTE, A.: "El parentesco y el ordenamiento jurídico", *Carta Tributaria*, No. 45, 2018 (en prensa).

2 "La razón última que justifica la existencia de los impuestos que recaen sobre las transmisiones gratuitas de riqueza no es recaudatoria, sino de su utilización al servicio de los fines político-sociales que, en un momento dado, tenga la sociedad..., compensación al Estado –al margen– por los servicios que garantizan el derecho de propiedad, así como el soporte de instrumentos que hacen posible su transmisión..., especie de "premio de aseguramiento", por el pacífico tránsito de este patrimonio". BARBERÁN LAHUERTA, M.A.: *La imposición sobre las herencias; situación actual, panorama comparado y perspectivas de reforma*, Comares, Granada, 2005, pp. 181-183.

3 Lo que la Constitución prohíbe en el artículo 33.1, dentro del contexto más general del artículo 38 en una economía de libre mercado, es la supresión de la heredabilidad de ciertos activos, en especial de los bienes de capital. ROGEL VIDE, C.: *El derecho a la herencia en la Constitución*, Colección Derecho español contemporáneo, Reus, Madrid, 2017, p.22, donde cita a BARRIO GALLARDO, A.: *El largo camino hacia la libertad de testar. De la legítima al derecho sucesorio de alimentos*, Dykinson, Madrid, 2012, p. 512. Cabe recordar que de la libertad de la persona, principio rector de nuestro ordenamiento jurídico, conforme a la declaración del artículo 1 de la Constitución, se deduce el derecho a la propiedad privada y a su transmisión. ALZAGA VILLAAMIL, O.: *Comentario sistemático a la Constitución española de 1978*, Ediciones del Foro, Madrid, 1978, pp. 289-290.

De hecho, en toda sucesión confluyen tres intereses: el del individuo, el de la familia y el del Estado. De la combinación de ellos, dependen principalmente las reformas legislativas. Concretamente, el derecho del Estado en las sucesiones "se manifiesta bajo tres formas en las legislaciones: derecho sobre los bienes sin dueño, derecho de sucesión e impuesto"⁴. Es más, con el Estado social, el derecho sucesorio del Estado parece haberse articulado fundamentalmente a través del impuesto sobre sucesiones⁵.

Las últimas discusiones mantenidas en las Cortes Generales sobre este impuesto tuvieron lugar el pasado 30 de octubre⁶, por tramitarse una iniciativa parlamentaria relacionada con el alto número de renunciaciones detectado (¿por causa de la crisis o de la progresividad?⁷). En el Congreso de los Diputados se aludió a una configuración normativa confiscatoria⁸, a la posibilidad de compaginarlo con otras políticas sociales o medioambientales (incorporando medidas extrafiscales que eviten éxodos fiscales⁹ o permitan mantener explotaciones agrarias¹⁰, por ejemplo), estando en el trasfondo, además, el siempre polémico reparto competencial en el Estado de las Autonomías¹¹.

Habiéndose rechazado este año la modificación de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, si eventualmente se llegara a suprimir este impuesto, no es descabellado imaginar que se tratase de hacer resurgir vías sustitutivas del mismo –como la legítima– otrora propuestas para atender dicha "función social"¹². Ahora bien, como explica el Profesor Rogel Vide, "no ha de confundirse la función social del derecho –que permanece, aun con límites resultantes de la misma– con el derecho diluido en la función social, desaparecido, engullido por ella". La Constitución prohíbe que el impuesto tenga carácter confiscatorio en el artículo 31.1 y también afianza

-
- 4 VALVERDE VALVERDE, C.: "El Estado y las sucesiones", *RGLJ*, 1904, Tomo 105, p. 526 y ss. "A decir de Lacruz, el Código civil y las restantes leyes disciplinan el fenómeno sucesorio con arreglo a los siguientes principios u orientaciones: 1º Destino de una parte de los bienes del difunto a la comunidad, que se detraen mediante el impuesto..." LACRUZ BERDEJO, J.L. et al.: *Elementos de Derecho Civil. V. Derecho de sucesiones*, Bosch, Barcelona, 1993. Citados ambos por ROGEL VIDE, C.: *El derecho a la herencia...*, op.cit., pp. 28 y 61.
- 5 Compartiéndose con la colectividad un porcentaje de la adquisición hereditaria por aplicar el principio de la función social a la herencia. PÉREZ LUÑO, "Artículo 33: propiedad privada y herencia", en ALZAGA VILLAAMIL, O. (Dir.): *Comentarios a las Leyes Políticas*, Tomo III, Edersa, Madrid, 1983, p. 405.
- 6 Una de cada 10 en 2017, según Ciudadanos. Proposición de Ley de modificación de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. (122/000270). BOCG. Congreso de los Diputados Núm. B-308-1 de 14/09/2018, p. 1. BOCG. Congreso de los Diputados Núm. B-308-2 de 05/11/2018, p. 1. Disponibles en el enlace siguiente: http://www.congreso.es/portal/page/portal/Congreso/Congreso/Iniciativas?piref73_2148295_73_1335437_1335437.next_page=/wcv/servidorCGI&CMD=VERLST&BASE=IW12&PIECE=IWA2&FMT=INITXD1S.fmt&FORM1=INITXLUS.fmt&QUERY=%28I%29.ACIN1.+%26+%28I%29.OBJE.+%26+%28I%29.GRUPO+PARLAMENTARIO+CIUDADANOS%22%29.SAUT.&DOCS=1-1 Diario de Sesiones (DS), Congreso de los Diputados Núm.161 de 30/10/2018, p.18. [http://www.congreso.es/portal/page/portal/Congreso/PopUpCGI?CMD=VERLST&BASE=pu12&DOCS=1-18&QUERY=%28DSCD-12-PL-161.CODI.%29#\(Página18\)](http://www.congreso.es/portal/page/portal/Congreso/PopUpCGI?CMD=VERLST&BASE=pu12&DOCS=1-18&QUERY=%28DSCD-12-PL-161.CODI.%29#(Página18)) [último acceso 27 de diciembre de 2018].
- 7 Se hace referencia al Colegio nacional de Notarios: "el principal motivo de las renunciaciones no es que no se pueda hacer frente al impuesto, el principal motivo de las renunciaciones es que la herencia viene con tantas deudas fundamentalmente de naturaleza hipotecaria que el heredero no puede hacer frente a las mismas". Montero Soler, Grupo Parlamentario Confederado de Unidos Podemos-En Comú Podem-En Marea, DS, p. 26. "Las estadísticas, desde luego, no indican los motivos de las mismas [renunciaciones] y -ya se ha dicho anteriormente y yo vuelvo a insistir en esta cuestión- donde no hay impuesto también se producen renunciaciones. Por tanto, el nexo común hay que ponerlo en el contexto de la crisis y no en el del impuesto". Blanquer Alcaraz, Grupo Parlamentario Socialista, DS, p. 27.
- 8 "Estoy hablando de casos flagrantes, estoy hablando de personas, por ejemplo, que han heredado y no pueden aceptar la herencia porque no pueden pagar el impuesto. Hay casos reales de gente que no acepta una herencia porque le cuesta pagar el impuesto y no puede pedir una hipoteca. Hay casos de personas mayores, incluso pensionistas, que heredan de su padre o de su madre un piso y no pueden heredarlo porque no pueden pagar el impuesto, porque tienen una pensión y no les dan la hipoteca". Rivera Díaz, Grupo Parlamentario Ciudadanos, DS, p. 20.
- 9 "Los asturianos, discriminados una vez más, somos líderes nacionales en la presión fiscal que supone este tributo... Así se explica el éxodo fiscal que asola la región. El confiscatorio impuesto sobre sucesiones que sufrimos sangra los derechos patrimoniales hereditarios de quienes carecen de recursos, que se ven obligados bien a endeudarse para afrontarlo o bien a renunciar a la herencia, como sucedió en el pasado ejercicio de 2017". Martínez Oblanca, Grupo Parlamentario Mixto, DS, p. 22.
- 10 "En Andalucía, por ejemplo, hay muchos agricultores que ahora no tienen que pagar si quieren quedarse la explotación agrícola de sus padres o sus abuelos ¿Queremos realmente apostar por el mundo rural?" Rivera Díaz, Grupo Parlamentario Ciudadanos, DS, p. 20.
- 11 "Vamos a votar que no por ese intento de recentralización en un impuesto en el que tenemos competencia"... Sagastizabal Unzetabarrenetxea, Grupo Parlamentario Vasco (EAJ-PNV), DS, p. 24.
- 12 "En los aledeños de la publicación del Código civil español, a finales del siglo XIX, se manifestaba ya, entre la doctrina, la preocupación de incardinar, en la herencia y de un modo u otro, al Estado, con la intención de que una parte del caudal relicto, redundando en beneficio de la comunidad, propiciase la función social que la dicha herencia estaba llamada a desempeñar, propiciando también, en cierta medida al

la protección social, económica y jurídica de la familia en el artículo 39.1¹³. Por su parte, el artículo 17.1 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea se refiere a la propiedad y a la herencia.

Si centramos, a continuación, nuestro análisis en el ámbito comunitario, conviene destacar que la Comisión europea ha publicado –este mismo mes– un nuevo estudio sobre las políticas fiscales en la Unión Europea en 2018¹⁴. De particular interés, en este informe elaborado por la Dirección General de Fiscalidad y Unión Aduanera, son las pistas que de él se desprenden sobre la previsible evolución de los impuestos sobre sucesiones en Europa, en virtud de las recomendaciones formuladas. Literalmente – la traducción es nuestra– puede leerse lo siguiente: "la distribución desigual del patrimonio tiende a exacerbar la desigualdad en las rentas, debido a las generadas por el mismo; el patrimonio –sobre todo, el heredado– explica en gran medida las oportunidades con las que cuentan los individuos¹⁵. La desigual distribución del patrimonio impacta así en la movilidad social negativamente¹⁶. Mientras que las rentas del trabajo son resultado de una actividad de mercado que, en general, beneficia a otros participantes en el mercado y a la sociedad en general, el patrimonio que crece mediante ganancias de capital o herencia no mejora la capacidad productiva de la economía. (...) Alguna desigualdad es inevitable en economías basadas en el mercado e incluso considerada un resultado justo si es consecuencia de diferencias en el esfuerzo. Dicho esto, los efectos adversos de excesivas desigualdades en el patrimonio han llevado a reconocer que la desigualdad debe tratarse desde una perspectiva conjunta de la renta y el patrimonio"¹⁷. Podría, por tanto, explorarse un giro hacia la tributación de las sucesiones y el patrimonio. Se añade que "para mitigar la desigualdad patrimonial y promover la movilidad social se pone el foco en los impuestos sobre sucesiones¹⁸, porque pueden usarse como herramienta para una tributación más justa y eficiente. Los impuestos sobre sucesiones y donaciones, bien diseñados, son formas adecuadas para luchar contra la desigualdad de la manera menos distorsionadora y con un nivel

menos, una redistribución de la riqueza, la inversión de una parte de los productos de las herencias en fines sociales. [...] Valverde parte del análisis del impuesto de sucesiones, poniendo de relieve algunos inconvenientes del mismo así como el fin meramente fiscal que se le asigna, como una fuente más de riqueza que el Estado tiene para levantar las cargas que pesan sobre él. "De estos inconvenientes... ha surgido la idea de abolir ese impuesto para sustituirle ventajosamente por otro medio que responda a los derechos que el Estado debe tener en toda sucesión y que sirva como medio de que aquél cumpla sus deberes sociales... y esta sustitución no puede hacerse más que estableciendo una legítima del Estado en toda sucesión... el Estado debe tener también una cuota legítima, para cumplir los deberes que le están encomendados". ROGEL VIDE, C.: *El derecho a la herencia...*, op.cit., pp.100 y 106-107, cita a VALVERDE, "El Estado...", pp.536-537.

13 GARRIDO FALLA, F.: "Artículo 33", en GARRIDO FALLA, F. (Dir.): *Comentarios a la Constitución*, Civitas, Madrid, 1980, p. 427.

14 Concretamente, ha visto la luz el día 19 de diciembre de 2018. En él subraya la estabilidad existente en los sistemas tributarios de los Estados miembros a la hora de promover la inversión y el empleo, reducir el fraude y la evasión fiscal, afrontar las desigualdades y garantizar la justicia social. También presta atención, entre otros asuntos, a la influencia de la cesta de tributos (*overall tax mix*) en la progresividad o al uso de la fiscalidad como herramienta de política ambiental. TAXUD: *Tax Policies in the European Union Survey 2018*, Oficina de Publicaciones de la Unión Europea, Luxemburgo, 2018. Se encuentra disponible en el enlace https://ec.europa.eu/taxation_customs/news/tax-policies-european-union-survey-2018_en [último acceso 27 de diciembre de 2018].

15 PALOMINO, J., MARRERO G., AND RODRIGUEZ J.: *Inheritances and Inequality of Opportunity in Wealth*, 2017. "Existe una correlación clara entre la desigualdad de la renta y la distribución de la riqueza, y los altos índices de concentración que se observan en la distribución de la riqueza se reproducen en el valor de las herencias recibidas. [...] El informe Lagares relacionaba el impuesto con la importancia de su efecto redistributivo sobre la igualdad de oportunidades, así como su relación con la equidad intergeneracional y los incentivos al esfuerzo, al trabajo y al ahorro. De ahí que se defina precisamente como un impuesto social que grava el lucro sobrevenido que supone recibir gratuitamente unos bienes sin haber desempeñado un esfuerzo personal para conseguirlos". Blanquer Alcaraz, Grupo Parlamentario Socialista, DS, p. 27. Antiguamente, en otro sentido: "Yo no creo –señala Valverde– que la abolición del derecho hereditario pudiera constituir un verdadero progreso social, porque ni la herencia es contraria al interés de la sociedad, ni tampoco crea la injusticia, al crear una desigualdad; al contrario, la propiedad individual no puede obtener su máximo de utilidad mientras no sea completada por la herencia, al ser, ésta, el mejor estimulante de la actividad..., esto aparte de que los más importantes deberes del hombre, que no concluyan con su muerte, quedarían incumplidos si la herencia no existiera". ROGEL VIDE, C.: *El derecho a la herencia...*, op.cit., pp. 27 y 68 (nota 94).

16 Oxfam: *Reward work, not wealth*, Oxfam GB for Oxfam International, Oxford, 2018.

17 "La creciente acumulación de riqueza privada en Europa durante los pasados 40 años y el aumento en las desigualdades han provocado un intenso debate sobre la justicia de los sistemas tributarios existentes. La desigualdad en el patrimonio es mayor que la desigualdad en la renta. La desigualdad excesiva puede erosionar la cohesión social, obstaculizar el crecimiento y llevar a la polarización política. En especial, esto sucede en la desigualdad patrimonial, por sus rasgos específicos". TAXUD: *Tax Policies in the European Union...*, op.cit., pp.58-59. "Las cestas de tributos que se basan más en impuestos sobre sucesiones y patrimonio se vinculan con menores desigualdades de rentas disponibles, ya que pueden contribuir a reducir las desigualdades en el patrimonio y en la renta derivadas de él". OCDE: *The effects of the tax mix on inequality and growth*, OECD publishing, París, 2017.

18 TAXUD: *Tax Policies in the European Union...*, op.cit., p.69.

aceptable de complejidad administrativa"¹⁹. Y finalmente se defiende que las objeciones que encuentra la imposición sobre sucesiones podrían resolverse con un diseño adecuado²⁰. Así pues, en las grandes líneas, la orientación para el futuro es suficientemente clara.

La situación, a día de hoy, en el panorama comunitario, es similar a la de años anteriores. Ha habido pocos cambios en el área de los impuestos sobre sucesiones y donaciones, si bien se aprecia una tendencia continuada a extender las exenciones²¹. En la Unión Europea de 28, 18 Estados miembros aplican un impuesto sobre sucesiones y/o donaciones. Sin embargo, la recaudación obtenida es relativamente baja (menos del 1% del PIB en todos los Estados miembros), porque los parientes cercanos disfrutan de tipos más bajos, exenciones más altas o una combinación de ambos. Las empresas familiares con frecuencia se someten a un trato fiscal preferente, lo que se suele justificar por su importancia para la economía, aunque podrían crearse incentivos no deseados para el propietario original que continúa con el negocio cuando quizás no lo hubiera hecho y para sus herederos, pues pueden reducir su esfuerzo por el llamado "efecto Carnegie"²².

Ampliando el horizonte, en un panorama internacional más amplio, la discusión se centra en si es preferible un impuesto sobre las "sucesiones" (*inheritance tax*) o sobre las "herencias" (*estate tax*) que es menos complejo de administrar, ya que afecta a menos personas²³. La mayoría de Estados que han establecido este tipo de tributos los mantienen, aunque hay una propensión a reducir o eximir del pago a parientes cercanos del causante, o a hacer el pago del impuesto dependiente de la materialización para evitar que los herederos se vean forzados a vender los bienes que forman parte de la herencia para financiar el pago del mismo²⁴. Por otro lado, los países que gravan y recaudan los impuestos sobre sucesiones en el plano local –en vez del federal–, son más reacios a prescindir de esta fuente de ingresos para financiar su gasto público. En ocasiones, las exenciones o deducciones suelen ofrecerse por la competencia entre regiones para atraer residentes (como ocurre en Bélgica) y hacen cuestionarse si

19 OCDE: *The Role and Design of Net Wealth Taxes in the OECD*, OECD Tax Policy Studies No. 26, OECD publishing, París, 2018.

20 Los impuestos sobre sucesiones a menudo se perciben como injustos. Impactan fundamentalmente en las clases medias, ya que los más acaudalados tienen más oportunidades de planificación. También la noción de doble imposición lleva aparejadas críticas: puesto que la riqueza sujeta ya fue gravada cuando se ganó. Sin embargo, esto no es cierto desde la perspectiva del adquirente. Además este principio se aplicaría a otras formas de imposición como los impuestos sobre el consumo. Una posible explicación del particular descontento de la opinión pública con el impuesto sobre sucesiones y donaciones es la idea que prevalece en los Estados miembros de la UE de que a uno debería (tras la muerte) permitírsele cuidar de sus parientes más cercanos y que la tributación no debería impedirlo ("Box 2.5: Mitigating wealth inequality and promoting social mobility: Zooming in on inheritance taxes", página 69 del documento *Tax Policies in the European Union, 2018 Survey*).

21 TAXUD: *Tax Policies in the European Union...*, op.cit., p.84.

22 El filántropo Andrew Carnegie señaló que el padre que deja a su hijo una enorme riqueza normalmente reduce sus talentos y energías, y lo tienta a llevar una vida menos útil y valiosa de la que hubiera tenido de otro modo (Institute for Fiscal Studies, 2011, *Tax By Design: The Mirrlees Review*). TAXUD: *Tax Policies in the European Union...*, op.cit., p.70.

23 La expresión genérica *death duties* engloba una variedad de tributos que gravan la transferencia de la propiedad por cause de muerte. Pueden considerarse una forma de impuesto sobre el patrimonio. Se recogen, desde antiguo, con diferentes formas (a veces unificados con las donaciones *inter vivos*) y denominaciones: "(capital) *accessions tax*, *bequest tax*, *capital acquisitions tax* (Irlanda), *capital transfer tax* (Reino Unido), *death duty*, *estate tax or duty*, *inheritance tax*, *legacy duty*, *probate duty*, *relief*, *succession duty*, *tax on transfers by death*, *transfer tax* (EEUU), etc. Pueden dividirse en dos clases: los basados en el donante (*estate tax*) y los basados en el donatario. Los primeros tienen en cuenta en la base imponible y el tipo de gravamen la cantidad transferida por el causante, esto es, el tamaño de la herencia. En tales casos el contribuyente es el difunto (o, por lo general, su herencia, que se trata a estos efectos como un contribuyente por separado). Estos tributos pueden considerarse una forma de impuesto indirecto sobre los beneficiarios. En la segunda clase (*inheritance tax*), la base imponible y el tipo de gravamen se rigen por la cantidad recibida por el beneficiario y por su relación con el causante. Un tributo sobre accesiones (*accessions tax* o *capital accessions tax*) es una forma de herencia poco común por la que el beneficiario queda gravado progresivamente según sus recibos de riqueza acumulada de todos los donantes/causantes. El contribuyente es normalmente el beneficiario en el impuesto sobre sucesiones. No obstante, en algunos casos, los *death duties* se imponen técnicamente sobre la transferencia en sí más que en el donante o el donatario. En la práctica existen muchas variantes y las distinciones señaladas no siempre son perceptibles. IBFD: "Death duties", *Tax Glossary*, consultado "on line" en el IBFD Tax Portal, el 27 de diciembre de 2018.

24 Suecia, por ejemplo, suprimió este impuesto y consideró su reintroducción corrigiendo los inconvenientes que inicialmente tenía (discutiendo el paso del *inheritance tax* al *estate tax* con ciertas exenciones a familiares).

sería más justo que la competencia fuera federal para evitar desigualdades entre residentes de un mismo Estado sujetos a regímenes fiscales diferentes²⁵.

Sin duda, las luces y sombras que acompañan tanto a las propuestas sobre su mantenimiento, como a las relativas a su eliminación, obligarán a atender con esmero a todas las cuestiones de detalle a la hora de re-estilizar el impuesto español sobre sucesiones.

25 MAISTO, G.: "The Pursuit of Harmonization Regarding Taxes on Death and the International Implications", *Bulletin for International Taxation*, Vol. 65, No. 4/5, 2011. Para una visión comparada más allá de la Unión Europea, puede consultarse la Guía internacional elaborada por EY y actualizada a 2018, disponible en el enlace <https://www.ey.com/gl/en/services/tax/worldwide-estate-and-inheritance-tax-guide---country-list> [último acceso 27 de diciembre de 2018]

Revista Técnica Tributaria

ESTUDIOS

AUTORES

José Manuel Almudí Cid

José Ignacio Ruiz Toledano

Natalia Vorobyeva



La controvertida deducibilidad del Impuesto sobre el Valor Añadido soportado por las sociedades holding

José Manuel Almuñá Cid

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario
Miembro del Instituto de Derecho Europeo e Integración Regional
Universidad Complutense de Madrid
Miembro de AEDAF

Title

The controversial deduction of input Value Added Tax by holding companies

Resumen

La deducción del IVA por parte de las sociedades *holding* continúa resultando una cuestión controvertida más de 25 años después de que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea dictase su fallo en el asunto *Polysar*. En el presente trabajo, se analizan los criterios que determinan la adquisición de la condición de sujeto pasivo del IVA así como los requisitos que condicionan la deducibilidad del IVA soportado por tales entidades.

Palabras clave

IVA, *holding*, sociedades de cartera, sujeto pasivo, gastos generales

Abstract

The VAT deduction by holding companies continues to be a controversial issue more than 25 years after the Court of Justice of the European Union issued its ruling in the *Polysar* case. In this article, we analyze the criteria that allow the holding company to acquire the status of VAT taxable person as well as the requirements in order to deduct the VAT paid by such entities.

Keywords

VAT, holding, taxable person, general costs

Recibido el 17/12/2018/ Aceptado el 27/12/2018

Sumario

1. Introducción
2. Las sociedades holding como sujetos pasivos del IVA
3. La prestación de servicios gravados a las sociedades filiales como requisito para la deducibilidad del IVA soportado por las sociedades holding
4. La aplicación de la regla de prorrata para la determinación del IVA deducible por las sociedades holdings "mixtas" que intervienen en la gestión de sus filiales y realizan operaciones exentas
5. La deducción del IVA soportado por las sociedades holding a raíz de la emisión, adquisición y venta de participaciones
 - 5.1. Relación directa e inmediata entre el IVA repercutido y soportado por la sociedad holding como requisito para su deducibilidad
 - 5.2. La adquisición y venta de participaciones como prolongación directa, permanente y necesaria de las actividades de la sociedad holding: ¿operación exenta del IVA o supuesto de no sujeción?
 - 5.3. El concepto de gastos generales como criterio que permite la deducibilidad del IVA soportado por la sociedad holding cuando no existe una vinculación directa e inmediata entre el IVA repercutido y el soportado
6. La deducción del IVA soportado por sociedades holding que no prestan servicios a la totalidad de sus filiales

1. Introducción¹

Trascurridos más de veinticinco años desde que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea se pronunciase, por primera vez, respecto a la condición de sujeto pasivo del IVA de las sociedades *holding* o de cartera en el caso *Polysar*², y pese a los múltiples fallos dictados con posterioridad en esta materia, los perfiles de la deducción del IVA soportado por estas entidades distan de resultar del todo pacíficos.

Con carácter general, de acuerdo con una consolidada jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo, la deducción del IVA se hace depender fundamentalmente de que la sociedad *holding* realice, o no, actividades económicas sujetas al impuesto, circunstancia que permite distinguir tres supuestos distintos:

- Sociedades *holding* "puras", que al no tener la consideración de sujetos pasivos del impuesto no podrán deducir el IVA soportado.
- Sociedades *holding* "mixtas" involucradas en la gestión de sus filiales, a las que prestan servicios sujetos al IVA, que podrán deducir el IVA soportado en la medida en que no presten servicios exentos.
- Sociedades *holding* que tienen la condición de sujetos pasivos, pero no prestan servicios sujetos al IVA a todas sus filiales, circunstancia que determina una restricción del derecho a deducir el IVA que soportan.

Como veremos en los próximos apartados, la cuantificación del IVA deducible en el segundo de los supuestos expuestos podrá venir determinada por la aplicación de la denominada regla de la prorrata, resultando imprescindible identificar qué operaciones exentas realizadas por las sociedades *holding*, como la percepción de dividendos o intereses, deben incluirse en su denominador. En el caso de sociedades *holding* que no realizan operaciones sujetas en beneficio de la totalidad de sus filiales, la deducibilidad del IVA se verá afectada por una regla distinta, propia de los denominados entes duales, que obliga a identificar el impuesto soportado vinculado con operaciones sujetas y no sujetas.

Por otra parte, la emisión, adquisición y venta de acciones o participaciones sociales son operaciones recurrentes de las sociedades *holding* que requieren una especial atención desde la perspectiva del IVA. A estos efectos, resultará imprescindible dilucidar, en primer término, si tales negocios jurídicos constituyen una actividad económica a efectos del impuesto y en qué medida el IVA soportado por la sociedad de cartera está directa e inmediatamente vinculado con las referidas operaciones de ampliación de capital o desinversión.

Como veremos, la exención aplicable a la venta de participaciones sociales por parte de las sociedades de cartera o la inexistencia del referido vínculo inmediato y directo entre el IVA soportado y las operaciones sujetas al impuesto que estas llevan a cabo no necesariamente restringen la deducibilidad del tributo de forma absoluta. En este escenario, cobra especial protagonismo el concepto de gastos generales, acuñado por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en el caso *BLP*³, que habilita a la deducción del impuesto vinculado con la actividad de la sociedad *holding* en su conjunto.

¹ El presente trabajo se ha realizado en el marco del proyecto de investigación con número de referencia DER2015-65832-P, financiado por el Ministerio de Ciencia, Innovación y Universidades.

² STJUE de 20 junio 1991, *Polysar Investments Netherlands BV*, C-60/90, ECLI:EU:C:1991:268.

³ STJUE de 6 de abril de 1995, *BLP Group plc*, C-4/94, ECLI:EU:C:1995:107, p. 25.

2. Las sociedades holding como sujetos pasivos del IVA

Según establece el artículo noveno de la Directiva del IVA⁴, la condición de sujeto pasivo de las entidades *holding* y, por ende, la posibilidad de deducir el IVA soportado dependerá de que estas realicen una actividad económica⁵. Si bien los conceptos de "actividad económica" y "explotación de un bien corporal o incorporeal", empleados por el referido precepto, deben ser interpretados en términos muy amplios para garantizar el principio de neutralidad que inspira el IVA⁶, el Tribunal de Justicia ya precisó, en el caso *Polysar*, que la mera adquisición y tenencia de participaciones sociales no debe considerarse una actividad económica, toda vez que el eventual dividendo percibido por una sociedad de cartera, fruto de esta participación, depende de la mera propiedad del bien y no de la realización de una actividad económica gravada por el impuesto⁷.

En virtud de lo anterior, las denominadas sociedades *holdings* "puras", habida cuenta que no realizan actividades económicas gravadas, no podrán deducir el IVA que soportan. No obstante, cuando a la mencionada participación en las sociedades filiales se anude una intervención, directa o indirecta, en la gestión de las sociedades en las que se haya producido la adquisición de la participación, cabrá considerar que la sociedad *holding* sí realiza una "actividad económica", adquiriendo la condición de sujeto pasivo del IVA y abriéndose así las puertas a la deducción del IVA soportado⁸.

El posterior pronunciamiento del Tribunal de Luxemburgo en el caso *Sofitam* es corolario de dicho planteamiento. En el mismo se precisa que, en la generalidad de los casos, la percepción de dividendos por una sociedad de cartera no debe incidir negativamente en su derecho a la deducción del IVA soportado (no inclusión en el denominador de la prorrata), a raíz de que, como regla general, aquellos no pueden ser considerados como una contrapartida de la realización de una actividad económica, sujeta al impuesto, por la entidad *holding*⁹.

Desde la perspectiva española, resulta obligado señalar que, a pesar de que la mencionada jurisprudencia data de principios de la década de los noventa del siglo pasado, durante un dilatado periodo de tiempo, la normativa del IVA no contempló expresamente la posibilidad de que las sociedades mercantiles no realizasen actividades económicas, considerándose sujetos pasivos del impuesto en todo caso. En efecto, hasta la entrada en vigor de la Ley 4/2008¹⁰, las sociedades mercantiles se consideraban por el legislador español empresarios o profesionales a efectos del IVA, sin posibilidad de acreditar lo contrario.

4 Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido.

5 El artículo noveno de la Directiva 2006/112/CE establece que serán consideradas actividades económicas todas las actividades de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las actividades extractivas, las agrícolas y el ejercicio de profesiones liberales o asimiladas. En particular será considerada actividad económica la explotación de un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.

6 STJUE de 4 de diciembre de 1990, *W. M. van Tiem*, C-186/89, ECLI:EU:C:1990:429.

7 STJUE de 20 junio 1991, *Polysar Investments Netherlands BV*, C-60/90, ECLI:EU:C:1991:268, p. 13.

8 *Ibid.*, p. 14.

9 STJUE de 22 de junio de 1993, *Sofitam SA*, C-333/91, ECLI:EU:C:1993:261, pp. 13 y 14.

10 Ley 4/2008, de 23 de diciembre, por la que se suprime el gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio, se generaliza el sistema de devolución mensual en el Impuesto sobre el Valor Añadido, y se introducen otras modificaciones en la normativa tributaria.



Cabe afirmar que las sociedades holdings "puras", que no realizan actividades económicas gravadas por el impuesto, involucrándose en la gestión de sus filiales, verán restringido su derecho a deducir el IVA soportado de forma absoluta.

No obstante lo anterior, el Tribunal Supremo declaró, en su sentencia de 31 de octubre de 2007, que las sociedades mercantiles no necesariamente tendrán la condición de sujetos pasivos del IVA. En este pronunciamiento, el Tribunal Supremo se hizo eco, de forma cuestionable, de la mencionada jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo, dado el efecto directo vertical descendente atribuido a las Directivas, que impide a los poderes públicos ampararse en dichas normas en perjuicio de los obligados tributarios ante una defectuosa transposición. En la actualidad, en virtud de la modificación legal operada en 2008, las sociedades mercantiles se consideran sujetos pasivos del impuesto, salvo prueba en contrario¹¹.

Por todo lo anterior, cabe afirmar que las sociedades holdings "puras", que no realizan actividades económicas gravadas por el impuesto, involucrándose en la gestión de sus filiales, verán restringido su derecho a deducir el IVA soportado de forma absoluta.

3. La prestación de servicios gravados a las sociedades filiales como requisito para la deducibilidad del IVA soportado por las sociedades holding

Según se ha señalado en el apartado anterior, el Tribunal de Luxemburgo ya declaró en la sentencia *Polysar*, relativa a la deducibilidad del IVA soportado por una sociedad *holding* que no prestaba servicios a sus filiales, que dicha entidad adquiriría el carácter de sujeto pasivo del IVA a raíz de su intervención, directa o indirecta, en la *gestión* de sus participadas, sin perjuicio de su condición de accionista o socio¹².

Fue casi una década después cuando el Tribunal de Justicia tuvo ocasión de precisar, a raíz de los casos *Floridienne*¹³, *Cibo*¹⁴ y *Welthgrove*¹⁵, que la implicación en la gestión de las sociedades participadas, a la que se alude desde su primer pronunciamiento como requisito para la deducción del impuesto, se verifica exclusivamente cuando la *holding* presta a sus filiales servicios sujetos al IVA.

Las sociedades *holding* que, además de cobrar dividendos de sus filiales, invierten en otras sociedades, financian filiales a través de préstamos, protegen al grupo contra los intentos hostiles de adquisición de las participaciones de control (actividades todas ellas vinculadas a la tenencia de acciones en otras sociedades), prestando, asimismo, servicios de carácter oneroso a sus filiales, como pueden ser la gestión de cuentas en un ordenador centralizado, estudios de mercado, asesoramiento jurídico, servicios generales de asesoramiento y de coordinación de la política del grupo, etc., realizarán operaciones sujetas al IVA que pueden dar lugar a la deducción total o parcial del impuesto soportado por la sociedad de cartera en el marco de su actividad.

11 Cfr. artículo 5 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

12 STJUE de 20 junio 1991, *Polysar Investments Netherlands BV*, C-60/90, ECLI:EU:C:1991:268.

13 STJUE de 14 de noviembre de 2000, *Floridienne SA y Berginvest SA*, C-142/99, ECLI:EU:C:2000:623.

14 STJUE de 27 de septiembre de 2001, *Cibo Participations SA*, C-16/00, ECLI:EU:C:2001:495.

15 ATJUE de 12 de julio de 2001, *Welthgrove BV*, C-102/00 ECLI:EU:C:2001:416.

Por consiguiente, la prestación de servicios administrativos, comerciales, técnicos o de cualquier otra naturaleza por parte de la sociedad holding se erige como un requisito *sine quae non* para garantizar la deducibilidad, total o parcial, del IVA soportado.

En este sentido, resulta obligado traer a colación la reciente sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en el caso *Marle*, en la que se pone de relieve que los ejemplos de actividades que revelan una intervención de la sociedad de cartera en la gestión de sus filiales, proporcionados por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia hasta la fecha, no constituían una enumeración taxativa. Por consiguiente, el concepto de "intervención de una sociedad de cartera en la gestión de su filial" debe ser entendido en sentido amplio, incluyendo todas las operaciones que constituyen una actividad económica, sujetas al IVA, llevadas a cabo por dicha sociedad de cartera en provecho de su filial¹⁶.

Marle Participations era una sociedad *holding* francesa, cabecera de un grupo de sociedades residente en Francia, cuyo objeto social comprendía la gestión de las participaciones de las distintas filiales. No obstante, el único servicio retribuido que prestaba a sus participadas era el alquiler de un inmueble a una de ellas, utilizado por esta como nuevo lugar de fabricación. Previamente, la *holding* había llevado a cabo una operación de reestructuración, mediante la que se realizaron cesiones y adquisiciones de títulos, por la que se le repercutió IVA, a raíz de servicios recabados de terceros, cuya deducibilidad fue denegada por la Administración Tributaria francesa, al considerar que tales servicios estaban relacionados con operaciones de capital que no constituían una actividad económica.

El Tribunal considera que el arrendamiento del inmueble, al tratarse de una operación sujeta al IVA realizada en provecho de sus filiales, constituye una "intervención en la gestión", en los términos exigidos por la sentencia *Polysar*, que permitirá deducir íntegramente el IVA soportado por la entidad de cartera, en la medida en que dicho servicio se preste a todas las filiales del grupo. En otro caso, el impuesto soportado deberá determinarse en virtud de un método de cálculo, establecido por cada Estado miembro, que refleje con objetividad la parte de imputación real de los gastos soportados en la esfera de la actividad económica y de la actividad no económica realizada por la sociedad de cartera¹⁷.

Por otra parte, el pronunciamiento en el caso *Marle* clarifica que la deducibilidad del IVA soportado para la realización de operaciones propias de la entidad de cartera tampoco puede hacerse depender del valor otorgado por las partes a los servicios prestados por la *holding* a sus filiales¹⁸, lógicamente sin perjuicio de las correcciones que, a estos efectos, proceda realizar en virtud de la normativa de operaciones vinculadas¹⁹ y de situaciones de abuso encaminadas a falsear o alterar indebidamente el mecanismo de deducción²⁰.

En todo caso, es importante precisar que la deducibilidad del impuesto por parte de la *holding* se hace depender no sólo de la prestación de servicios de esta última a sus filiales, sino también de su facturación a las filiales. Tal y como ha señalado el Tribunal de Justicia recientemente en el asunto *MVM*, si bien los empresarios son libres para elegir las estructuras organizativas y la forma de realizar sus operaciones que estimen más oportuna para realizar su actividad económica, el principio de neutralidad fiscal no

16 STJUE de 5 de julio de 2018, *Marle Participations SARL*, C-320/17, ECLI:EU:C:2018:537, p. 31 y 32.

17 *Ibid.*, pp. 35 a 37.

18 *Ibid.*, pp. 43 a 45.

19 Artículo 79.5 de la Ley del IVA.

20 Según jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, podrá denegarse el derecho a deducir cuando resulte acreditado, mediante datos objetivos, que este derecho se invocó de forma fraudulenta o abusiva. En efecto, la lucha contra el fraude, la evasión fiscal y los eventuales abusos es un objetivo reconocido promovido por la Directiva del IVA, y los justiciables no pueden prevalerse de las normas del Derecho de la Unión de forma abusiva o fraudulenta. Sin embargo, las medidas adoptadas por los Estados miembros no pueden ir más allá de lo que sea necesario para alcanzar tales objetivos. Por ello, no pueden ser utilizadas de forma que cuestionen sistemáticamente el derecho a deducir el IVA y, por tanto, la neutralidad del IVA (SSTJUE de 21 de junio de 2012, *Mahagében y Dávid*, C-80/11 y C-142/11, EU:C:2012:373, pp. 42, 43 y 57, y de 19 de octubre de 2017, *Paper Consult*, C-101/16, EU:C:2017:775, pp. 43 y 50).

implica que un sujeto pasivo que puede optar entre dos operaciones pueda elegir una e invocar los efectos de la otra²¹.

4. La aplicación de la regla de prorrata para la determinación del IVA deducible por las sociedades holdings "mixtas" que intervienen en la gestión de sus filiales y realizan operaciones exentas

El volumen de cuotas de IVA soportado que resultarán deducibles por las sociedades *holding* también dependerá de si a estas les resulta aplicable la regla de prorrata prevista en los artículos 173 a 175 de la Directiva del IVA²².

Dicha regla entrará en juego cuando el sujeto pasivo, en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional, efectúe conjuntamente operaciones que originen el derecho a deducción y otras operaciones de naturaleza análoga que no habilitan para el ejercicio del citado derecho, por lo que la sociedad de cartera habrá de analizar la naturaleza de las actividades que realiza y determinar si dichas actividades originan el derecho a deducir de acuerdo con el artículo 94 de la Ley para determinar el IVA que resulta deducible. El porcentaje de deducción a que se refiere el apartado anterior se determinará en función de la relación existente entre el importe anual del volumen de negocios sujeto al IVA y el importe anual del volumen de negocios total²³.

Para que los préstamos otorgados por una sociedad de cartera puedan considerarse una actividad económica en sí misma, es preciso que dicha actividad no se realice a título meramente ocasional y se limite a la gestión de una cartera de inversiones a modo de un inversor privado, realizándose en el contexto de una finalidad empresarial caracterizada por la intención de rentabilizar los capitales invertidos.

La aplicación de la regla de la prorrata ha resultado especialmente controvertida, en el ámbito de las sociedades *holding*, a raíz de que las Administraciones tributarias de distintos Estados miembros consideraron, en un inicio, que los dividendos y los intereses percibidos de sus filiales por tales entidades debían incluirse necesariamente en el denominador de la prorrata, limitando, de este modo, el IVA soportado que podía ser objeto de deducción²⁴.

En relación con los dividendos, el Tribunal Justicia de la Unión Europea ya puntualizó, en los casos *Sofitam* y *Floridienne*, que su percepción no estará comprendida en el ámbito de aplicación del IVA, resultando, por consiguiente, ajenos al sistema de determinación del monto de la deducción del impuesto soportado. La exclusión de la regla de la prorrata de estos rendimientos responde a la naturaleza aleatoria de los dividendos, cuya percepción y cuantía dependerán de la participación en la sociedad filial y de los resultados del ejercicio, sin que puedan considerarse, a priori, una retribución de los servicios prestados por la sociedad de cartera a sus filiales²⁵.

A diferencia de la situación previamente expuesta, con carácter general, la obtención de intereses por parte de una sociedad se ha considerado por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea una operación sujeta al IVA, ya que su pago no resulta de la mera titularidad del bien, sino que deriva de la puesta a disposición a un tercero de un capital²⁶. En todo caso, para que los préstamos otorgados por una

21 ATJUE de 12 de enero de 2017, *MVM Magyar Villamos Művek Zrt.*, C-28/16, ECLI:EU:C:2017:7, p. 45.

22 Artículos 102 a 106 de la Ley del IVA.

23 Artículo 102.Uno de la Ley del IVA.

24 Artículo 104 de la Ley del IVA.

25 SSTJUE de 22 de junio de 1993, *Sofitam SA*, C-333/91, ECLI:EU:C:1993:261, p. 13 y de 14 de noviembre de 2000, *Floridienne SA* y *Berginvest SA*, C-142/99, ECLI:EU:C:2000:623, p. 21.

26 STJUE de 11 de julio de 1996, *Régie dauphinoise*, C-306/94, ECLI:EU:C:1996:290, p. 17.

sociedad de cartera puedan considerarse una actividad económica en sí misma, es preciso que dicha actividad no se realice a título meramente ocasional y se limite a la gestión de una cartera de inversiones a modo de un inversor privado, realizándose en el contexto de una finalidad empresarial caracterizada por la intención de rentabilizar los capitales invertidos²⁷.

Por lo tanto, el Tribunal admite que, en determinados supuestos, la percepción de intereses podrá quedar, al igual que la obtención de dividendos, plenamente excluida del ámbito de aplicación del IVA, sin que por ello se vea afectado el sistema de deducción. Así pues, en un escenario en el que una sociedad de cartera prestaba a sus filiales servicios administrativos, contables e informáticos, concediéndole además préstamos, se declara, por un parte, que la percepción de intereses no tiene necesariamente que constituir una prolongación directa, permanente y necesaria de las restantes prestaciones de servicios realizadas por la sociedad *holding*, de modo que no incidirán negativamente en los mecanismos de deducción del IVA soportado²⁸. Por otra parte, la mera reinversión de los dividendos percibidos de sus filiales a través de la concesión de préstamos a dichas filiales son consecuencia de la mera propiedad del bien y deben considerarse, por tanto, ajenos al sistema de deducción²⁹.

En aquellos supuestos en los que la prestación de servicios inmobiliarios o financieros, como la percepción de intereses, no resultan ajenos al ámbito de aplicación del IVA pero tienen la condición de operaciones exentas, su inclusión en la regla de la prorratea se hace depender, por la Directiva del IVA, de su carácter accesorio³⁰ (no habitual, en la terminología de la norma española)³¹.

Según recuerda el Tribunal de Justicia en el asunto *EDM*, la exclusión de determinadas operaciones accesorias en el denominador de la fracción que se utiliza para el cálculo de la prorratea de deducción, conforme al artículo 174.2 b) de la Directiva del IVA, "(...) tiene por objeto neutralizar los efectos negativos que para el sujeto pasivo tiene dicha consecuencia inherente al referido cálculo, para evitar que estas operaciones lo falseen y garantizar así el respeto del objetivo de neutralidad que el sistema común de IVA garantiza"³². En efecto, si todas las operaciones financieras del sujeto pasivo que tiene relación con las operaciones gravadas tuvieran que incluirse en el denominador de la prorratea, aun cuando la obtención de tales resultados no implique involucrar a los bienes o servicios por los que se ha soportado el impuesto, o sólo determine una utilización muy limitada de estos recursos, se estaría falseando el cálculo de la deducción³³.

A raíz de lo anterior, deben considerarse operaciones accesorias a efectos de los establecido en el artículo 174 de la Directiva del IVA, y por tanto ajenas a su inclusión en el denominador de la regla de prorratea, todas aquellas operaciones sujetas al impuesto que, con independencia su particular relevancia en la cuenta de resultados de la entidad *holding*, determinen una utilización muy limitada de los bienes y servicios que han dado lugar al IVA soportado³⁴. Obviamente, esto dará lugar a que, en contra de lo que establece la normativa española, determinadas operaciones habituales (realizadas con cierta frecuencia) puedan quedar excluidas del denominador de la regla de prorratea, mientras que determinadas operaciones no habituales (realiza con carácter puntual) puedan incidir en el denominador de la prorratea a raíz de implica una utilización significativa de los bienes y servicios que determinan la repercusión del IVA soportado por la sociedad *holding*.

27 STJUE 14 de noviembre de 2000, *Floridienne SA y Berginvest SA*, C-142/99, ECLI:EU:C:2000:623, p. 28.

28 Cfr. M. Merks, "VAT and Holding Companies: position finally clear?", *EC Tax Review*, núm. 1, 2016, p. 50 y 51.

29 *Ibid.*, p. 29 y STJUE de 29 de abril de 2004, *EDM*, C-77/01, ECLI:EU:C:2004:243, p. 70.

30 Artículo 174.2 b) de la Directiva del IVA.

31 El artículo 104.3 4º de la Ley del IVA establece que no se incluirán ni en el numerador ni en el denominador de la prorratea "el importe de las operaciones inmobiliarias o financieras que no constituyan actividad empresarial o profesional habitual del sujeto pasivo. En todo caso se reputará actividad empresarial o profesional habitual del sujeto pasivo la de arrendamiento".

32 STJUE de 29 de abril de 2004, *EDM*, C-77/01, ECLI:EU:C:2004:243, p. 75.

33 STJUE de 11 de julio de 1996, *Régie dauphinoise*, C-306/94, ECLI:EU:C:1996:290, p. 21.

34 STJUE de 29 de abril de 2004, *EDM*, C-77/01, ECLI:EU:C:2004:243, p. 78.

5. La deducción del IVA soportado por las sociedades holding a raíz de la emisión, adquisición y venta de participaciones

5.1. Relación directa e inmediata entre el IVA repercutido y soportado por la sociedad holding como requisito para su deducibilidad

El artículo 1 de la Directiva del IVA establece el principio fundamental según el cual el impuesto resultará exigible en cada operación, liquidado sobre la base del precio del bien o del servicio gravados al tipo impositivo aplicable a dichos bienes y servicios, previa deducción del importe de las cuotas impositivas devengadas que hayan gravado directamente el coste de los diversos elementos constitutivos del precio. De este precepto se deriva que únicamente resultarán deducibles las cuotas del IVA relativas a los distintos bienes y servicios adquiridos para la realización de las operaciones gravadas por parte del sujeto pasivo, debiendo verificarse una relación entre los bienes y servicios adquiridos y recibidos y las operaciones gravadas realizadas³⁵.

El alcance del mencionado requisito para la deducción del IVA soportado por las sociedades *holding* se pone claramente de relieve en la sentencia dictada en el caso *BLP Group*, en la que tribunal afirma que, de la expresión "para efectuar indistintamente operaciones que conllevan el derecho a deducción (...) y operaciones que no conllevan dicho derecho", actualmente contenida en el artículo 173 de la Directiva del IVA, se desprende que los bienes o servicios que dan lugar al impuesto soportado deberán estar directa e inmediatamente relacionados con las operaciones sujetas al impuesto y que, a este respecto, resulta indiferente la finalidad última que el sujeto pasivo pretenda alcanzar³⁶. De donde se deriva que la referida conexión entre el IVA soportado y el repercutido debe establecerse en virtud de criterios objetivos, dejando al margen la intención del sujeto pasivo.

En este sentido, es preciso señalar que Tribunal de Luxemburgo ya declaró, en la sentencia *Cibo*, que no es posible considerar que existe una relación directa e inmediata entre los distintos servicios utilizados por una sociedad *holding* en relación con la adquisición de participaciones en una filial y las operaciones por las que esta repercute el IVA que den derecho a la deducción. Dicho en otros términos, el impuesto repercutido a la entidad de cartera a raíz de los servicios vinculados con la adquisición de las participaciones de sus filiales no forma parte directamente del coste de las operaciones por las que la sociedad repercute IVA a sus filiales o a terceros³⁷.

En virtud de lo anterior, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha puesto de relieve, en diversas ocasiones, que una sociedad que transmite acciones y otros valores negociables, tales como participaciones en fondos de inversión, no necesariamente realizará una actividad económica, negándose la condición de sujeto pasivo del IVA cuando aquella gestiona su cartera de inversiones en los mismos términos que un inversor privado³⁸.

35 El artículo 168 de la Directiva del IVA dispone que: "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".

36 STJUE de 6 de abril de 1995, *BLP Group plc*, C-4/94, ECLI:EU:C:1995:107, pp. 19 a 21.

37 STJUE de 27 de septiembre de 2001, *Cibo Participations SA*, C-16/00, ECLI:EU:C:2001:495, p. 32 y artículo 92.2 de la Ley del IVA en el que se establece que "el derecho a la deducción establecido en el apartado anterior sólo procederá en la medida en que los bienes y servicios adquiridos se utilicen en la realización de las operaciones comprendidas en el artículo 94, apartado uno, de esta Ley".

38 SSTJUE de 20 de junio de 1996, *Wellcome Trust*, C-155/94, ECLI:EU:C:1996:243, p. 36; de 29 de abril de 2004, *EDM*, C-77/01, ECLI:EU:C:2004:243, p. 60 y de 6 de septiembre de 2012, *Portugal Telecom SGPS*, C-496/11, ECLI:EU:C:2012:557, p. 33.

5.2. La adquisición y venta de participaciones como prolongación directa, permanente y necesaria de las actividades de la sociedad holding: ¿operación exenta del IVA o supuesto de no sujeción?

Según se ha señalado previamente, los artículos 1 y 168 de la Directiva condicionan la deducibilidad del IVA soportado por las sociedades *holding* a la existencia de una relación directa e inmediata entre los bienes y servicios adquiridos y las operaciones sujetas y no exentas que aquellas realizan. A raíz de lo anterior, el primer requisito que deberá cumplir una sociedad de cartera que decide acometer la adquisición o venta de participaciones en otras sociedades, para poder plantearse la deducibilidad del IVA soportado, es tener la condición de sujeto pasivo del impuesto.

De acuerdo con reiterada jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo la mera adquisición, posesión o venta de acciones, por parte de una sociedad, no constituyen necesariamente una actividad económica³⁹. No obstante lo anterior, la actividad de venta de participaciones podrá llegar a ser considerada actividad económica en diversas circunstancias.

En primer lugar, cuando la participación en las filiales se acompañe de una intervención directa o indirecta en la gestión de las mismas, materializada en la realización de operaciones sujetas al IVA, tales como la prestación de servicios administrativos, financieros, comerciales o técnicos, etc., la compraventa accionarial se considerará realizada en el marco de una actividad empresarial⁴⁰. A estos efectos, la mera intención de prestar tales servicios a las sociedades cuya participación se pretende adquirir será suficiente para considerar que se realiza una actividad económica que da lugar a la deducción del IVA soportado⁴¹.

En segundo lugar, cuando la sociedad *holding* efectúe operaciones que constituyen la prolongación directa, permanente y necesaria de su actividad imponible. Esto ocurre cuando las operaciones de que se trata se efectúan en el contexto de unos objetivos empresariales o con una finalidad comercial, caracterizada en especial por el afán de rentabilizar los capitales invertidos. En este sentido, se ha considerado que las sociedades de cartera también realizan operaciones sujetas cuando utilizan fondos que forman parte de su patrimonio para realizar prestaciones de servicios que constituyen una actividad económica a efectos del IVA, tales como la concesión de préstamos remunerados por un holding a sociedades en las que posee participaciones, ya se concedan estos préstamos como ayuda económica a dichas sociedades, ya como depósito de excedentes de tesorería o por otras razones. Por consiguiente, la concesión de préstamos remunerados por la *holding* a sociedades en las que participa y sus inversiones en depósitos bancarios o en valores, como bonos del Tesoro o certificados de depósito, constituyen actividades económicas efectuadas por un sujeto pasivo que actúa como tal⁴².

En particular, el Tribunal de Justicia ha declarado que la transmisión de la totalidad de las participaciones de una filial, en el marco de un proceso de reestructuración empresarial, constituye una operación para la obtención de ingresos continuados en el tiempo, sujeta al IVA, que excede de la mera venta de acciones en calidad de particular. De este modo, la operación de desinversión determina un vínculo directo con la organización de la actividad realizada por el grupo y, por lo tanto, constituye la

39 SSTJUE de 29 de abril de 2004, *EDM*, C-77/01, ECLI:EU:C:2004:243, p. 59 y de 8 de febrero de 2007, *Investrand*, C-435/05, ECLI:EU:C:2007:87, p. 25.

40 STJUE de 30 de mayo de 2013, *X BV*, C-651/11, ECLI:EU:C:2013:346, p. 37.

41 STJUE de 17 de octubre de 2018, *Ryanair Ltd*, C-249/17, ECLI:EU:C:2018:834, p. 31.

42 STJUE de 29 de abril de 2004, *EDM*, ECLI:EU:C:2004:243, C-77/01, pp. 68 a 70. Por el contrario, las colocaciones en fondos de inversión no se han considerado por el Tribunal Justicia contraprestación directa de prestaciones de servicios consistentes en la puesta a disposición de capitales en beneficio de terceros. Al igual que los dividendos, tal producto no puede considerarse contravalor efectivo de un servicio prestado. En consecuencia, esos depósitos no constituyen prestaciones de servicios efectuados "a título oneroso", a efectos de la Directiva del IVA, por tanto, tampoco están comprendidos en el ámbito de aplicación del IVA (STJUE de 26 de junio de 2003, *MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring*, C-305/01, ECLI:EU:C:2003:377, p. 47).

prolongación directa, permanente y necesaria de la actividad imponible del sujeto, debiendo considerarse que se realiza en el marco de una actividad económica⁴³.



La transmisión de participaciones en sus filiales, por parte de una sociedad de cartera, puede llegar a considerarse una operación sujeta y exenta del IVA. Asimismo, en determinadas circunstancias, la referida transmisión podría llegar a dar a lugar a un supuesto de no sujeción.

Dicho en otros términos, para que una operación de cesión o venta de acciones esté comprendida en el ámbito de aplicación del IVA, es necesario que la operación tenga, en principio, causa exclusiva directa en la actividad económica imponible de la sociedad matriz en cuestión o que constituya la prolongación directa, permanente y necesaria de esta actividad. Tal será el caso cuando dicha operación se realice con el fin de destinar el producto de la venta directamente a la actividad económica gravada de la sociedad matriz o a la actividad ejercida por el grupo de dicha entidad⁴⁴.

En tercer lugar, el Tribunal de Justicia ha considerado que las operaciones que realice la entidad *holding* relativas a acciones, participaciones, títulos valores, etc., tendrán la condición de actividad económica cuando tales operaciones se efectúan en el marco de una actividad comercial de negociación de títulos⁴⁵.

Por otra parte, según se puso de manifiesto en el caso *SKF*, en el que una sociedad matriz había transmitido la totalidad del capital de una filial a la que prestaba servicios gravados por el IVA, no cabe descartar que dicha transmisión global de participaciones pueda equipararse a una transmisión de la totalidad o de una parte autónoma del patrimonio empresarial no sujeta al impuesto, en los términos previstos por el artículo 19 de la Directiva del IVA⁴⁶.

En virtud de todo lo anterior, la transmisión de participaciones en sus filiales, por parte de una sociedad de cartera, puede llegar a considerarse una operación sujeta y exenta del IVA. Asimismo, en determinadas circunstancias, la referida transmisión podría llegar a dar a lugar a un supuesto de no sujeción.

A priori, cabría llegar a la conclusión de que el IVA soportado vinculado directamente con las operaciones exentas no tendrá carácter deducible, salvo que el adquirente no esté establecido en la Unión Europea⁴⁷, convirtiéndose en un coste final para la sociedad *holding* que gestiona sus filiales. Sin embargo, como tendremos ocasión de exponer en el próximo apartado, tal limitación ha sido excepcionada por el Tribunal de Justicia, a la luz del principio de neutralidad que inspira el IVA, configurándose, a estos efectos, el concepto de gastos generales como un criterio adicional que habilita la deducibilidad del IVA soportado por el sujeto pasivo⁴⁸.

43 STJUE de 29 de octubre de 2009, *AB SKF*, C-29/08, ECLI:EU:C:2009:665, pp. 33 y 34.

44 STJUE de 8 de noviembre de 2018, *C&D Foods Acquisition ApS*, ECLI:EU:C:2018:888, C-502/17, p. 38.

45 STJUE de 20 de junio de 1996, *Wellcome Trust*, C-155/94, ECLI:EU:C:1996:243, p. 35.

46 Cfr. arts. 7.1 LIVA y 15.2 c) de la Directiva del IVA en el que se establece que los Estados miembros podrán considerar como bienes corporales las participaciones y acciones cuya posesión asegure, de derecho o de hecho, la atribución de la propiedad o del disfrute de un inmueble o de una parte del mismo.

47 Art. 169 c) de la Directiva del IVA.

48 Cfr. M. Merckx, "VAT and Holding Companies: position finally clear?", *EC Tax Review*, núm. 1, 2016, p. 52.

5.3. El concepto de gastos generales como criterio que permite la deducibilidad del IVA soportado por la sociedad holding cuando no existe una vinculación directa e inmediata entre el IVA repercutido y el soportado

En el asunto *Cibo* el Tribunal de Justicia de la Unión Europea ya puso de manifiesto que, en aquellas situaciones en las que no existe un vínculo directo e inmediato entre los costes incurridos y los servicios prestados por las sociedades *holding*, el principio de neutralidad que inspira el IVA permite considerar que los gastos vinculados con la adquisición de las filiales resultan igualmente deducibles cuando forman parte de los gastos generales de la empresa y, como tales, son elementos constitutivos del precio de los bienes que entrega o de los servicios que presta⁴⁹. Recuérdese que, en este caso, la sociedad de cartera había llevado una adquisición de participaciones de filiales que gestionaba directamente⁵⁰.

El Tribunal de Justicia alcanzó una conclusión distinta en el caso *KapHag Renditefonds*, en el que un fondo de inversión inmobiliaria alemán, constituido bajo la forma de una sociedad civil, pretendía deducir la totalidad del IVA soportado a raíz de la percepción de servicios jurídicos relacionados con la incorporación de distintos partícipes en su accionariado. En este supuesto, el Tribunal consideró que la adquisición de acciones por parte de los socios, a raíz de la constitución de la sociedad o de la ampliación de su capital, no constituye una actividad gravada a efectos del IVA a favor del socio⁵¹. A diferencia del caso *Cibo*, en este pronunciamiento no se realiza una referencia al concepto de gastos generales de la empresa, sobre el que, según hemos visto, perfectamente se podría haber hecho pivotar la deducibilidad del impuesto soportado en el marco del proceso de constitución de la sociedad.

No obstante, en el asunto *Kretztechnik* el Tribunal de Justicia de la Unión Europea retomó el criterio de los gastos generales de la empresa para garantizar la deducibilidad del IVA soportado por los servicios que le fueron prestados a una sociedad *holding* residente en Austria, en relación con la emisión de acciones con ocasión de su salida a la Bolsa de Frankfurt (publicidad, asesoramiento jurídico y técnico) para ampliar su capital en dos millones y medio de euros. De forma coherente con lo señalado en pronunciamientos previos, el Tribunal declara en su fallo que la emisión de nuevas acciones por parte de una sociedad mercantil, ya sea directamente o a través de un mercado de valores, tampoco constituye una operación sujeta al IVA⁵².

Ahora bien, tras recordarse que el sistema de deducciones tiene por objeto liberar completamente al empresario del peso del IVA soportado en el marco de todas sus actividades económicas y que, con carácter general, para que el IVA sea deducible, las operaciones por las que se soporta el IVA deben estar directa e inmediatamente relacionadas con las operaciones por las que se repercute el IVA que den derecho a la deducción, el Tribunal considera que los gastos vinculados con la salida a Bolsa de *Kretztechnik* en Alemania forman parte de sus gastos generales y, como tales, son elementos integrantes del precio de sus productos⁵³.

Como cabe observar, el Tribunal de Justicia acude nuevamente al concepto de gastos generales, trascendiendo la regla de la conexión directa e inmediata del IVA soportado con los bienes y servicios que determinan la repercusión del impuesto por el sujeto pasivo, al considerar que el coste de los servicios recibidos en la salida a bolsa necesariamente se reflejará en el precio de los servicios prestados por la entidad austriaca que acude al mercado secundario de valores para ampliar su capital. Esta consideración permitirá a la entidad deducir el IVA soportado con ocasión de su salida a Bolsa,

49 Cfr. J. Eggers y B. Ahrens, "The VAT Treatment of Holding Companies – German and EU VAT Practice Perspective", *VAT Monitor*, núm. 3, 2015, p. 22.

50 STJUE de 27 de septiembre de 2001, *Cibo Participations SA*, C-16/00, ECLI:EU:C:2001:495, p. 33.

51 STJUE de 26 de junio de 2003, *KapHag Renditefonds*, C-442/01, ECLI:EU:C:2003:38, pp. 39 a 42.

52 STJUE de 26 de mayo de 2005, *Kretztechnik AG*, C-456/03, ECLI:EU:C:2005:320, pp. 27 y 28.

53 *Ibid.*, pp. 35 y 36.

posibilidad que había sido denegada por la Administración Tributaria austriaca, en la medida que realice operaciones interiores sujetas y no exentas del IVA u operaciones transnacionales que habilitan a deducir el IVA soportado⁵⁴.

El mismo criterio se emplea por el Tribunal de Justicia en el asunto *SKF*, ante la duda de que exista un vínculo inmediato y directo entre el IVA soportado y la venta o cesión de las participaciones de una filial. En estas circunstancias, procederá examinar adicionalmente si los gastos en los que ha incurrido la sociedad *holding* para adquirir los bienes u obtener los servicios por los que se soporta el IVA forman parte de los gastos generales referentes a su actividad económica global⁵⁵. La existencia de la referida relación inmediata y directa determina que el coste de los servicios por los que se soporta el IVA se pondrá de manifiesto bien en el precio de las operaciones concretas por las que se repercute el IVA, o bien en el precio de los bienes entregados o los servicios prestados por el sujeto pasivo en el marco de sus actividades económicas⁵⁶.

Por consiguiente, la deducibilidad del IVA soportado dependerá de que la relación inmediata y directa de los servicios prestados incida directamente, por una parte, en el precio de las acciones, en cuyo caso el IVA soportado no resultaría deducible al vincularse con una operación exenta⁵⁷. Por otra parte, el IVA soportado podrá ponerse de manifiesto en el precio de los bienes y servicios entregados o prestados por la sociedad *holding*⁵⁸. En la práctica, dilucidar a cuál de los dos precios de venta se vincula el IVA soportado no resultará tarea sencilla, si bien esta última parece facilitarse cuando la participación transmitida por la sociedad de cartera se refiera a filiales cotizadas.

De alcanzarse la conclusión de que el IVA soportado por la sociedad *holding* constituye un gasto general que se pone de manifiesto en el resto de entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por el grupo de sociedades, ajenas a la transmisión de la participación, este gozará de la condición de deducible. En palabras del Tribunal de Justicia, denegar el derecho a deducir el IVA soportado por gastos de asesoramiento que se refieren a una cesión de acciones exenta debido a la intervención en la gestión de la sociedad cuyas acciones se ceden y admitir el referido derecho a deducción respecto a tales gastos cuando se refieren a una cesión que se sitúa al margen del ámbito de aplicación del IVA debido a que constituyen gastos generales del sujeto pasivo redundaría en un trato fiscal distinto de operaciones objetivamente similares, con violación del principio de neutralidad fiscal. De ello se deduce que, si se considera que los gastos de asesoramiento relativos a las cesiones de participaciones forman parte de los gastos generales del sujeto pasivo en el caso de que la propia cesión se sitúe al margen del ámbito de aplicación del IVA, debe aceptarse el mismo trato fiscal si la cesión se califica de operación exenta⁵⁹.

6. La deducción del IVA soportado por sociedades holding que no prestan servicios a la totalidad de sus filiales

Según se ha señalado previamente, el IVA soportado no vinculado directamente con la realización de determinadas operaciones sujetas al impuesto (v. gr.: servicios jurídicos vinculados con emisión de acciones) puede llegar a considerarse un gasto general deducible para una sociedad *holding*. No

⁵⁴ *Ibid.*, pp. 37 y 38.

⁵⁵ Como cabe observar, este planteamiento, en determinadas circunstancias, podría conducir a considerar deducible el IVA soportado incluso por una sociedad holding "pura", que no presta servicios a sus filiales, en la medida en que el IVA soportado beneficie de forma global a las sociedades del grupo.

⁵⁶ STJUE de 29 de octubre de 2009, *AB SKF*, C-29/08, ECLI:EU:C:2009:665, p. 60.

⁵⁷ *Ibid.*, p. 71 y STJUE de 8 de noviembre de 2018, *C&D Foods Acquisition ApS*, ECLI:EU:C:2018:888, C-502/17, p. 38.

⁵⁸ *Ibid.*, p. 62.

⁵⁹ *Ibid.*, pp. 66 y 68.

obstante, el alcance y los efectos del concepto de gastos generales vinculado con la transmisión de participaciones, pese a hacerse depender por el Tribunal de Justicia de indicios objetivos vinculados con el precio de los distintas entregas de bienes y prestaciones de servicios, dista de resultar del todo claro, generando una importante inseguridad jurídica en la determinación del IVA deducible por las entidades *holding*.

En el asunto *Securenta*, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea tuvo ocasión de pronunciarse, nuevamente, respecto a la deducibilidad del IVA soportado por una sociedad que realizaba, al mismo tiempo, operaciones sujetas (tanto exentas como no exentas) y operaciones no sujetas al IVA. Así pues, se planteaba en qué medida tal sujeto pasivo tiene derecho a deducir el IVA soportado por gastos que no pueden vincularse a determinadas actividades por las que se repercute el impuesto⁶⁰.

En este contexto, la sociedad alemana *Securenta* sostenía la deducibilidad de todas las cuotas de IVA soportadas por los gastos ligados a la adquisición de capitales para el desarrollo de su actividad, al considerar que una emisión de acciones sirve para aumentar los recursos financieros de una sociedad en beneficio de su actividad económica en general. No obstante, a diferencia de los casos *Cibo* y *Kretztechnik*, en este pronunciamiento, el Tribunal de Justicia inadmite la posibilidad de acudir al concepto de gastos generales para garantizar la deducibilidad del IVA soportado vinculado con la ampliación de capital, al considerar que parte los servicios recabados por *Securenta* se dedicaron a la prestación de servicios no sujetos⁶¹.

A nuestro juicio, los argumentos del Tribunal de Justicia para negar la deducibilidad del IVA soportado en el asunto *Securenta* en relación con la adquisición de capitales no resultan del todo convincentes, pues el Tribunal se limita a señalar, ignorando su jurisprudencia previa, que los gastos relacionados con la adquisición de capitales en el desarrollo de una actividad no tienen una relación inmediata y directa con los servicios que presta la sociedad *holding* y, por tanto, no formaban parte del precio.

Precisamente, esta misma conclusión se había alcanzado por el Tribunal de Luxemburgo en el caso *Cibo*, en un contexto en el que el IVA soportado estaba vinculado con la adquisición de participaciones en filiales por el sujeto pasivo, declarando que "(...) no existe relación directa e inmediata entre los distintos servicios utilizados por una sociedad *holding* en relación con la adquisición de participaciones en una filial y una o varias operaciones por las que se repercute el IVA que den derecho a la deducción. En efecto, el importe del IVA pagado por la sociedad *holding* sobre los gastos correspondientes a dichos servicios no grava directamente los distintos elementos constitutivos del precio de tales operaciones realizadas por dicha sociedad. Esos gastos no forman parte de los costes de las operaciones por las que se repercute el IVA que utilizan dichos servicios"⁶². Pero ello no fue óbice para que el Tribunal declarase, siguiendo la senda previamente trazada en los casos *BLP Group*⁶³, *Midland Bank*⁶⁴ y *Abbey National*⁶⁵, que "(...) los costes de tales servicios forman parte de los gastos generales del sujeto pasivo y, como tales, son elementos integrantes del precio de los productos", lo que determina la deducibilidad del IVA soportado⁶⁶.

Es por ello que resulta sorprendente que, en el caso *Securenta*, el Tribunal de Luxemburgo no hiciera referencia al concepto de costes generales como criterio que permite la deducibilidad del IVA soportado por una sociedad *holding* cuando no existe una relación directa entre los bienes y servicios adquiridos y las operaciones gravadas que esta realiza.

60 STJUE de 13 de marzo de 2008, *Securenta Göttinger Immobilienanlagen und Vermögensmanagement AG*, C-437/06, ECLI:EU:C:2008:166.

61 *Ibid.*, p. 29.

62 STJUE de 27 de septiembre de 2001, *Cibo Participations SA*, C-16/00, ECLI:EU:C:2001:495, p. 32.

63 STJUE de 6 de abril de 1995, *BLP Group plc*, C-4/94, ECLI:EU:C:1995:107, p. 25.

64 STJUE de 8 de junio de 2000, *Midland Bank plc*, C-98/98, ECLI:EU:C:2000:300, p. 31.

65 STJUE de 22 de febrero de 2001, *Abbey National*, C-408/98, ECLI:EU:C:2001:110, pp. 35 y 36.

66 STJUE de 27 de septiembre de 2001, *Cibo Participations SA*, C-16/00, ECLI:EU:C:2001:495, p. 33.

La limitación a la deducibilidad del IVA soportado a raíz de la adquisición de capitales por la sociedad *Securenta*, tras considerarse que parte de los servicios recibidos se destinan a la realización de operaciones no sujetas al IVA, obliga al Tribunal a pronunciarse sobre el método que deberá emplear la sociedad *holding* para identificar la proporción del IVA soportado que resultará deducible. En estos escenarios, la regla de la prorrata contemplada en los artículos 173 y 174 de la Directiva del IVA no resultará de aplicación, toda vez que la limitación a la deducibilidad del IVA sociedad *holding* no depende de la realización de operaciones exentas, sino de la concurrencia de operaciones sujetas y no sujetas al impuesto.

Al no existir una previsión en la Directiva en la que se establezcan criterios para realizar los cálculos en estos supuestos, corresponde a los Estados miembros establecer los métodos y criterios adecuados a tal fin, respetando los principios en que se basa el sistema común del IVA. De este modo, los Estados miembros deben articular en su ordenamiento interno un criterio de deducción, previo a la aplicación de la regla de prorrata, en el que se garantice que la deducción se realice únicamente por la parte del IVA que es proporcional a la cuota relativa a las operaciones que conllevan derecho a deducción. Por tanto, deben velar porque el cálculo de la prorrata entre actividades económicas y actividades no económicas refleje objetivamente la parte de los gastos soportados que es realmente imputable a cada una de esas dos actividades⁶⁷.

En nuestro país, de forma criticable, el legislador únicamente ha hecho explícito este criterio en relación con las actividades sujetas y no sujetas realizadas por las Administraciones Públicas, lo que resulta del todo sorprendente habida cuenta que, como acabamos de señalar, la doctrina relativa a los entes duales se acuña en el ámbito de las sociedades *holding*. De acuerdo con lo establecido por el artículo 93.5 de la Ley del IVA, los Entes Públicos que realicen operaciones sujetas al impuesto 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"⁶⁸.

A nuestro juicio, con independencia de que la previsión legal se limite a las actividades realizadas por los Entes Públicos, al no establecerse un método concreto para deducción del IVA soportado, debe considerarse extrapolable al ámbito de las sociedades de cartera que realicen operaciones sujetas y no sujetas, toda vez que, del artículo 94 Uno de Ley del IVA, se deriva claramente la no deducibilidad del IVA soportado vinculado con las operaciones no sujetas⁶⁹.

Tras la modificación legal introducida a finales de 2017, el artículo 93.5 de la Ley del IVA establece que, al objeto de determinar el IVA deducible cuando se realizan operaciones sujetas y no sujetas (por los Entes Públicos), podrá atenderse a la proporción que represente el importe total, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido, determinado para cada año natural, de las entregas de bienes y prestaciones de servicios de las operaciones sujetas al Impuesto, respecto del total de ingresos que obtenga el sujeto pasivo en cada año natural por el conjunto de su actividad. No obstante, tal y como se desprende del caso *Securenta*, lo relevante será que el método empleado resulte respetuoso con el principio de

67 STJUE de 13 de marzo de 2008, *Securenta Göttinger Immobilienanlagen und Vermögensmanagement AG*, C-437/06, ECLI:EU:C:2008:166, pp. 34 a 39.

68 El artículo 93.5 de la ley del IVA fue redactado por el apartado tres de la disposición final décima de la Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público, por la que se transponen al ordenamiento jurídico español las Directivas del Parlamento Europeo y del Consejo 2014/23/UE y 2014/24/UE, de 26 de febrero de 2014.

69 En las recientes conclusiones el Abogado General en el asunto *Związek Gmin Zagłębia Miedziowego w Polkowicach* se pone de manifiesto que a falta de un método de cálculo de la cuantía de la deuda tributaria en las normas aplicables, las autoridades fiscales competentes deben permitir al sujeto pasivo de que se trate basarse en el método de su elección, siempre y cuando, habida cuenta de la naturaleza de la actividad económica que ejerce, dicho método sea adecuado para reflejar objetivamente el grado en que los gastos soportados han servido para una actividad económica, esté basado en criterios objetivos y datos fiables y permita a las autoridades competentes verificar la exactitud de su aplicación. Conclusiones de la Abogado General Eleanor Sharpston, de 6 de diciembre de 2018, *Związek Gmin Zagłębia Miedziowego w Polkowicach*, C-566/17, ECLI:EU:C:2018:995, pp. 107 a 115.

neutralidad que inspira el IVA, debiendo admitirse, por ejemplo, un criterio fundado en la verdadera utilización de los bienes y servicios recibidos en la realización de las actividades sujetas y no sujetas.

El propio artículo 93.5 de la Ley del IVA dispone que "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". De donde cabe colegir, que en la fracción empleada para determinar el IVA deducible en una situación de concurrencia de operaciones sujetas y no sujetas, deberán excluirse las operaciones accesorias (no habituales en la terminología del legislador español), en idénticos términos a los previstos en la regla de la prorrata, con el fin de no desvirtuar el recto funcionamiento del mecanismo de deducción.

En todo caso, en el asunto *Larentia + Minerva*, el Tribunal de Justicia sí alude específicamente al concepto de gastos generales en un supuesto en el que una sociedad holding que había adquirido participaciones en filiales, únicamente prestaba servicios retribuidos a algunas de ellas.

En este escenario, el tribunal declara, siguiendo la doctrina sentada en el caso *Securenta*, que debe considerarse que los gastos relacionados con la adquisición de participaciones en sus filiales soportados por una sociedad de cartera que únicamente participa en la gestión de algunas de éstas y que, respecto de las demás, no ejerce, por el contrario, ninguna actividad económica, forman parte sólo parcialmente de sus gastos generales. De modo que el IVA abonado por esos gastos sólo podrá deducirse en proporción a los que son inherentes a la actividad económica, según los criterios de reparto definidos por los Estados miembros, quienes, en el ejercicio de esa facultad, deben tener en cuenta —extremo que corresponde verificar a los órganos jurisdiccionales nacionales— la finalidad y la estructura de la Directiva del IVA y, en virtud de ello, establecer un método de cálculo que refleje con objetividad la parte de imputación real de los gastos soportados a la actividad económica y a la actividad no económica⁷⁰.

En todo caso, a nuestro juicio, no debe descartarse que, incluso en un supuesto en el que la sociedad de cartera presta servicios exclusivamente a alguna de sus filiales, el IVA soportado resulte deducible al considerarse que los servicios o bienes adquiridos por la sociedad *holding* tiene una vinculación directa, permanente y necesaria con el resto de actividades del grupo. Este sería el caso, por ejemplo, cuando una la sociedad de cartera adquiere la participación en una filial cuya actividad es complementaria de otra participada del grupo⁷¹.

⁷⁰ STJUE de 16 de julio de 2015, *Beteiligungsgesellschaft Larentia + Minerva mbH & Co. KG* y otros, asuntos acumulados C-108/14 y C-109/14, ECLI:EU:C:2015:496, p. 33.

⁷¹ Cfr. M. Merckx, "VAT and Holding Companies: position finally clear?", *EC Tax Review*, núm. 1, 2016, p. 50 y 51.

El recurso extraordinario de revisión ante el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC)

José Ignacio Ruiz Toledano
Inspector de Hacienda del Estado

Title

The extraordinary appeal for review resolved by the Central Economic-Administrative Court

Resumen

Este trabajo examina el recurso extraordinario de revisión que resuelve el Tribunal Económico-Administrativo Central y que está regulado en el artículo 244 de la Ley General Tributaria 58/2003 a la luz de las recientes resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central y de la jurisprudencia del Tribunal Supremo y de la Audiencia Nacional.

Palabras clave

Recurso extraordinario de revisión, reclamaciones económico-administrativas, Tribunal Económico-Administrativo Central.

Abstract

This paper studies the extraordinary appeal for review resolved by the Central Economic-Administrative Court, regulated in article 244 of the General Tax Act 58/2003, in the light of recent decisions adopted by the Central Economic-Administrative Court, and the case-law of the Supreme and National High Court.

Keywords

Extraordinary appeal for review, economic-administrative claims, Central Economic-Administrative Court.

Recibido el 18/12/2018/ Aceptado el 27/12/2018

Sumario

1. Introducción
2. Las modificaciones realizadas por la LGT
3. Las razones del escaso interés teórico que suscita este recurso
4. Actos recurribles
 - 4.1. La firmeza del acto como requisito esencial
 - 4.2. La existencia de un previo acto
 - 4.3. No haya recaído sentencia judicial firme
 - 4.4. Actos que no sean de trámite
 - 4.5. Actos sobre materias en el ámbito de las reclamaciones económico-administrativas
 - 4.6. No susceptibles de otros procedimientos especiales de revisión tributaria
 - 4.7. Resoluciones del TEAC de recursos extraordinarios de revisión
5. Motivos tasados de interposición del recurso
 - 5.1. Aspectos comunes a los diversos motivos
 - 5.2. Aparezcan documentos de valor esencial para la decisión del asunto
 - 5.3. Que hayan influido documentos o testimonios declarados falsos por sentencia judicial firme
 - 5.4. Que se haya dictado como consecuencia de cualquier conducta punible declarada por sentencia judicial firme
6. Legitimación para recurrir
7. Órgano competente para resolver
8. Procedimiento
 - 8.1. Iniciación
 - 8.2. Tramitación
 - 8.3. Resolución
 - 8.4. No se produce la suspensión
 - 8.5. Recursos contra la resolución del recurso
9. Conclusiones
10. Bibliografía

1. Introducción

El recurso extraordinario de revisión en vía económico-administrativa se encuentra regulado actualmente en el artículo 244 y en la Disposición Adicional Undécima de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT o LGT de 2003), así como en el artículo 62 del Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por el artículo único del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo.

Se trata de un recurso con una dilatada tradición en el ámbito tributario español en el que, a diferencia de lo que ocurre en el ámbito administrativo general, la competencia para resolver corresponde a un órgano específico integrado en la vía económico-administrativa, que es el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC). Sin embargo, ha merecido poca atención de la doctrina científica, sobre todo por lo que se refiere a su fundamento teórico o a las mejoras que podrían o deberían realizarse. Ni siquiera se analizó en profundidad durante los trabajos que culminaron en la vigente LGT, aunque la misma realizó algunos cambios importantes respecto a la regulación anterior que se examinan en el posterior epígrafe.

El "*Informe para la reforma de la Ley General Tributaria*" (julio 2001) de la Comisión para el estudio y propuestas de medidas para la reforma de la Ley General Tributaria no se refirió a este recurso y el posterior "*Informe sobre el Borrador del Anteproyecto de la nueva Ley General Tributaria*" (2003) de la Comisión para el estudio del Borrador del Anteproyecto de la nueva Ley General Tributaria se limitaba a destacar las novedades del citado Borrador frente a la regulación anterior, que fueron incorporadas al Proyecto de Ley y reflejadas en la memoria del dicho Proyecto. El dictamen del Consejo de Estado no realizó ninguna observación, a pesar de la dilatada experiencia de este supremo órgano consultivo respecto al recurso con idéntica denominación del ámbito administrativo general. Finalmente, durante la tramitación parlamentaria no se propusieron enmiendas que afectaran a este recurso, ni fue objeto de discusión.

Tras la aprobación de la vigente LGT tampoco ha sido objeto de gran interés teórico, a pesar de que dicho texto legal realizaba significativas modificaciones. Lógicamente ha sido analizado dentro de los comentarios sobre la nueva LGT o sus Reglamentos de desarrollo, en especial en las obras dedicadas a la revisión tributaria en vía administrativa o la revisión económico-administrativa¹. Sin embargo, estos análisis han sido básicamente descriptivos, sin estudiar la operatividad del recurso, ni los aspectos que deberían haberse mejorado. Lo que sí ha sido más frecuente es prestar especial atención a las sentencias de los Tribunales de lo Contencioso-Administrativo que se refieren al mismo y a las resoluciones del propio TEAC, que es el competente para resolverlo, aunque en un primer momento lógicamente se citaban resoluciones y sentencias referidas a la regulación previa a la LGT de 2003 que se consideraba seguían siendo aplicables.

La reforma realizada en la LGT por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, que afecta a numerosos aspectos de la regulación económico-administrativa, con los objetivos básicos de agilizar la actuación de los Tribunales Económico-Administrativos (TEA) y reducir la litigiosidad, tampoco ha afectado a este recurso de forma significativa. Sólo se ha modificado el apartado 6 del artículo 244 para reducir el plazo para resolver y notificar de 1 año a 6 meses, lo que resulta difícilmente discutible, pero no es un tema que pueda considerarse de carácter estructural y ha merecido poca atención.

En la posterior exposición, al haber transcurrido suficientes años desde la aprobación de la LGT en el año 2003, se tendrán en cuenta fundamentalmente las resoluciones del TEAC y las sentencias judiciales que se refieren expresamente a la nueva regulación de la vigente LGT. Sobre todo se citarán un

¹ Existen numerosos comentarios dentro de obras más amplias, pero me remito al que realicé tras la aprobación de la vigente LGT en RUIZ TOLEDANO, J. I., *El Nuevo Régimen de Revisión Tributaria Comentado*, La Ley – Wolters Kluwer, Madrid, 2006, págs. 912 a 923. Tras las modificaciones realizadas en la LGT por la Ley 34/2015 me remito a RUIZ TOLEDANO, J.I. y RUIZ GONZÁLEZ, L.J., "Parte II. Las reclamaciones económico-administrativas en la esfera estatal y autonómica" en *La revisión de actos en materia tributaria*, Directores Pablo Chico de la Cámara y Javier Galán Ruiz, Lex Nova – Thomson Reuters, Cizur Menor (Navarra), 2016, págs. 251 a 256.

apreciable número de resoluciones del TEAC referidas a este recurso², lo que resulta lógico porque al mismo corresponde la exclusiva competencia para resolverlo. En cuanto a las sentencias de las Salas de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo (TS), la Audiencia Nacional (AN) y de los Tribunales Superiores de Justicia (TSJ)³, se citarán fundamentalmente de la AN debido a que la mayoría de las resoluciones del TEAC referidas a este recurso son susceptibles de impugnación ante dicho órgano jurisdiccional, aunque conviene recordar que el mismo también resuelve numerosas impugnaciones de recursos extraordinarios de revisión no económico-administrativos correspondientes a actos administrativos no tributarios. Por el contrario, sólo son recurribles ante los TSJ algunas resoluciones del TEAC, en concreto las referidas a los actos dictados por las Comunidades Autónomas (CCAA) sobre tributos cedidos y existen menos resoluciones del TEAC y, consiguientemente, menos sentencias de los TSJ. En cuanto a las sentencias del TS, prácticamente no existen posteriores a la LGT de 2003 referidas al recurso del artículo 244 LGT, siendo mucho más frecuentes las que se refieren al recurso extraordinario de revisión administrativo cuya regulación es diferente en algunos aspectos⁴.

2. Las modificaciones realizadas por la LGT

Aunque suponga adelantar parte del contenido de la posterior exposición, conviene referirse previamente de forma muy breve a las modificaciones que introduce la vigente LGT respecto a la regulación anterior. Las novedades más destacadas pueden resumirse en la supresión de uno de los motivos tradicionales del recurso y modificaciones menores en los demás motivos, que se puede declarar la inadmisibilidad del recurso cuando se aleguen circunstancias distintas a las previstas legalmente y que para declarar dicha inadmisibilidad el TEAC podrá actuar de forma unipersonal⁵. También se citan como otras novedades de la nueva regulación la eliminación de la competencia del Ministro para resolver el recurso, en coherencia con la supresión de su consideración como órgano económico-administrativo, y que no se dispone la inatacabilidad del recurso en vía administrativa pues puede ser objeto del novedoso recurso extraordinario para la unificación de doctrina⁶.

La modificación desde el punto de vista práctico es más profunda de lo que parece a primera vista, precisamente porque el primero de los cambios citados es suprimir como circunstancia del recurso la regulada en el artículo 171.a) de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria (LGT de 1963), es decir "*que al dictarlas se hubiera incurrido en manifiesto error de hecho que resulte de los propios documentos incorporados al expediente*", reflejada posteriormente con idéntica redacción en el artículo 39.a) del Texto Articulado de la Ley 39/1980, de 3 de julio, de Bases del Procedimiento Económico-Administrativo, aprobado por el Real Decreto-Legislativo 2795/1980, de 12 de diciembre. También se

2 El Ministerio de Hacienda sólo publica las resoluciones del TEAC que constituyen doctrina y otras relevantes con la denominación DYCTEAC (base de datos de Doctrina y Criterios del Tribunal Económico-Administrativo Central), que empezó a funcionar a partir del 1 de enero de 2014, pero que también incluye algunas resoluciones que se consideran relevantes anteriores a dicha fecha. Dicha base está disponible a través de Internet en la página web del citado Ministerio. Previamente existía la base de datos denominada "Doctrina" (1998 a 2013), también disponible por Internet, aunque durante años se publicaron resoluciones del TEAC en libros editados por el servicio de publicaciones del propio Ministerio de Hacienda. Buscando en la repetida base de DYCTEAC el día 9 de diciembre de 2018 por el concepto "Recurso extraordinario de revisión" se han obtenido 24 resultados, pero sólo 11 de ellos son posteriores a la citada fecha de 1 de enero de 2014. Buscando en "Doctrina" se han obtenido 46 resultados referidos al recurso extraordinario de revisión.

3 Las sentencias judiciales, salvo que sean anteriores a 1978, se encuentran generalmente en el buscador del CENDOJ (Centro de Documentación Judicial) situado en la página en Internet del Consejo General del Poder Judicial.

4 Por ejemplo, BERBEROFF AYUDA, D., al analizar la jurisprudencia relacionada con el artículo 244 de la LGT en la obra *Ley General Tributaria. Comentada, con jurisprudencia sistematizada y concordancias*, Coordinador Excmo. Sr. Dimitry Teodoro Berberoff Ayuda, Lefebvre el Derecho, Colección "Tribunal Supremo", Madrid 2016, págs. 578 y 579, sólo se refiere a tres sentencias del TS (todas anteriores a la vigente LGT) y a tres sentencias de la AN (todas posteriores a la LGT y de fecha cercana a la publicación de la obra).

5 Como expuse previamente en RUIZ TOLEDANO, ob. cit., pág. 915.

6 AYALA MUÑOZ, N., al comentar el recurso extraordinario de revisión en *Manual de Revisión de Actos en Materia Tributaria. Libro conmemorativo del 125 aniversario de la Creación del Cuerpo de Abogados del Estado*, Thomson - Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 1ª Edición (2007), pág. 904.

desarrollaba reglamentariamente en el artículo 137.1.a) del Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas (RPREA de 1981), aprobado por el artículo único del Real Decreto 1999/1981, de 20 de agosto, así como en el posterior artículo 127.1.a) del Reglamento del Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas (RPREA de 1996), aprobado por el artículo 1 del Real Decreto 391/1996, de 1 de marzo. Ligada a esta modificación igualmente se modificó en la LGT de 2003 la rectificación de errores, materiales, de hecho y aritméticos, contemplada en el artículo 220, que se amplía respecto a lo dispuesto en el artículo 156 de la LGT de 1963, precisamente porque la resolución de dicho procedimiento especial, que corresponde al propio órgano que dictó el acto o resolución, corregirá el error en la cuantía o en cualquier otro elemento.

Cabe destacar que con la regulación de la LGT se producía cierta colisión entre el ámbito del citado artículo 156 de la LGT de 1963 respecto al artículo 171.1.a) del mismo texto legal y el posterior artículo 39.a) del Texto Articulado de 1980, aunque el motivo del recurso extraordinario de revisión tuviera un alcance más amplio que la mera rectificación de errores de hecho. Las razones que justificaban esta modificación eran evitar la duplicidad existente y motivos de eficacia que aconsejaban que la rectificación de un error se realizara por el órgano que dictó el acto sin acudir al TEAC⁷.

Puesto que el examen de la regulación de la rectificación de errores en la LGT de 2003 excede del contenido de este trabajo, basta destacar únicamente que la supresión del error de hecho entre los motivos del recurso extraordinario de revisión restringe de forma significativa el ámbito de dicho recurso desde el punto de vista práctico. En efecto, gran parte de los casos que se planteaban y se admitían con la regulación anterior se referían precisamente a dicho motivo derivado de los propios documentos incorporados al expediente. Por ello, cabe concluir que el ámbito de aplicación del recurso ha cambiado de forma significativa.

Por el contrario, respecto a los demás motivos que subsisten en el artículo 244.1 de la LGT, los cambios han sido escasos⁸ y se ha producido una aproximación a las disposiciones generales administrativas.

3. Las razones del escaso interés teórico que suscita este recurso

No es fácil determinar a qué se debe la escasa atención que ha suscitado la figura en la doctrina científica tributaria⁹, aunque en el momento inmediatamente posterior a la aprobación de la LGT parece razonable entender que los cambios en esta figura se vieron lógicamente eclipsados por las importantes modificaciones que se realizaron en otras materias e, incluso, en el ámbito de las reclamaciones económico-administrativas (por ejemplo, la creación de un nuevo procedimiento abreviado).

Sin embargo, posteriormente sólo puede explicarse por otras razones que, en una primera aproximación, serían la escasa operatividad que presenta este recurso en la práctica, que se trata de un recurso contemplado precisamente para cuando no resulta posible acudir a otros recursos ordinarios o extraordinarios y, finalmente, que su regulación parece muy similar a la del recurso con idéntica denominación de las disposiciones generales administrativas, lo que provoca que a veces se entienda que poco se puede añadir respecto a lo analizado por la doctrina científica administrativa.

7 CERVANTES SÁNCHEZ-RODRIGO, C. J. Y OTROS, *Guía de la Ley General Tributaria*, CISS, Valencia, 1ª Edición (enero de 2014), pág. 538.

8 PEREZ TORRES, E., comentario del artículo 244 de la LGT, en *Comentarios a la Nueva Ley General Tributaria*, Coordinador Ricardo Huesca Boadilla, Thomson – Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2004, pág. 1653, literalmente expresa que "han variado poco".

9 Esto también ocurría antes de la LGT de 2003 y una de las escasas monografías y artículos previos es el de CHECA GONZÁLEZ, C., *El Recurso Extraordinario de Revisión en Materia Económico-Administrativa*, Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria Aranzadi, no 16, Elcano (Navarra), 2000, que recoge una completa bibliografía (págs. 99 a 102) anterior a la actual LGT, aunque en muchos casos se trata de reseñas o comentarios al hilo de resoluciones y sentencias concretas.



Una de las medidas que podrían mejorar la conflictividad tributaria, término que se considera preferible al de litigiosidad, sería simplemente aumentar la transparencia de los datos relacionados con la misma.

En primer lugar, comenzando por su escasa operatividad práctica, que es probablemente la razón más significativa del escaso interés que suscita, hay que advertir que no existen datos publicados oficialmente del número de recursos interpuestos cada año, los conceptos y cuantías a que refieren, ni los que se resuelven anualmente y si se estiman, desestiman, inadmiten o archivan, ni si se recurren en vía jurisdiccional. Ni las Memorias de los TEA del Estado realizadas por el TEAC, ni las Memorias de la Administración Tributaria realizadas por la Inspección General del Ministerio de Hacienda, ambas con periodicidad anual, desagregan dentro de los datos correspondientes al TEAC los que corresponden a recursos extraordinarios de revisión. Sin embargo, cualquier persona con experiencia en la revisión tributaria en vía administrativa sabe que es una figura poco utilizada, que en ocasiones se interpone en asuntos de escasa cuantía económica que desaconsejan recurrir en la vía contencioso-administrativa o que, incluso, se utiliza como mecanismo para intentar revisar actos tributarios que jurídicamente ya no pueden revisarse.

Ahora bien, la falta de datos oficiales no sólo se produce en este recurso, pues lo mismo sucede en general con los demás tipos de reclamaciones o recursos en el TEAC y en los TEA Regionales y Locales. Tampoco existen suficientes datos sobre los actos tributarios que se dictan por la AEAT y el resto de los órganos de la Administración General del Estado o por otras Administraciones tributarias distintas y, sobre todo, el número de ellos que son objeto de revisión, en vía administrativa y jurisdiccional, ni los resultados finalmente obtenidos. Esto contrasta con que la reducción de la litigiosidad sea un objetivo al que de forma continua acude el legislador para justificar las reformas y que es compartido por todas las personas que de una u otra forma participan en el ámbito tributario.

Por ello, aunque excede del contenido de este trabajo, conviene destacar que una de las medidas que podrían mejorar la conflictividad tributaria, término que se considera preferible al de litigiosidad, sería simplemente aumentar la transparencia de los datos relacionados con la misma. Así, sería muy importante que las Administraciones tributarias, en especial en el ámbito del Ministerio de Hacienda, realizaran anualmente un análisis detallado de dicha conflictividad y que el mismo se publicara. Ello permitiría realizar un diagnóstico preciso de los problemas existentes y también establecer objetivos concretos de las Administraciones tributarias relacionados con la conflictividad, en especial respecto a la vía económico-administrativa.

En segundo lugar, como se trata de un recurso precisamente regulado para cuando no resulta posible acudir a otros recursos ordinarios o extraordinarios, resulta lógico que tenga un carácter residual desde el punto de vista jurídico y funcione como "cierre" del sistema en determinados casos en que el legislador considera que no debería mantenerse una situación que previamente se ha consolidado.

Realmente el recurso económico-administrativo que se examina en estas líneas sólo sería una de las diversas modalidades que existen en ordenamiento jurídico español del "recurso de revisión" entendido en un sentido muy amplio como un remedio excepcional que permite corregir situaciones que se han consolidado jurídicamente, cuando existen datos o acontecimientos, normalmente posteriores, que se consideran de suficiente entidad para proceder a su modificación¹⁰.

En el ámbito administrativo cabe destacar que existe un recurso con la misma denominación en los artículos 125 y 126 de la vigente Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común

¹⁰ Obviamente no se pretende realizar ninguna aportación desde el punto de vista jurídico en este trabajo sobre las diversas figuras que existen en el ordenamiento español bajo la denominación "recurso de revisión" o expresiones similares, sino simplemente poner de manifiesto que todas ellas, con independencia del ámbito administrativo, laboral, civil, penal o cualquier otro al que se refieran, parten de una idea común de poder "revisar" con carácter excepcional determinadas situaciones cuando concurren ciertas circunstancias.

de las Administraciones Públicas (LPACAP), que se refiere a actos firmes en vía administrativa y tiene numerosos puntos comunes con el recurso económico-administrativo, si bien a la vez presenta diferencias. También se establece un procedimiento de revisión en el artículo 102 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (LJCA), aunque su regulación presenta más diferencias y se aplica a las sentencias firmes de la jurisdicción contencioso-administrativa. En la exposición posterior no se va a desarrollar ninguna de estas figuras, pero conviene destacar que todas ellas tienen en común precisamente su carácter de cierre.

En tercer lugar, por lo que se refiere a que a la regulación tributaria parece muy similar a la administrativa, ello realmente se producía antes de la LGT de 2003 y, en todo caso, cabe reflexionar sobre la separación que a lo largo del tiempo se ha ido produciendo, desde la Ley de Procedimiento Administrativo (LPA) de 17 de julio de 1958, pasando por la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (LRJAP), hasta la vigente LPACAP.

En efecto, la regulación en el Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas de 1959, aprobado por el Decreto de 26 de noviembre de 1959, era prácticamente idéntica a la LPA de 1958, aunque obviamente la competencia para resolver en el ámbito tributario correspondía al TEAC y, en su caso, al Ministro de Hacienda cuando el mismo hubiera dictado el acto. Esto se mantuvo en el artículo 171 de la LGT de 1963, así como en el posterior artículo 39 del Texto Articulado de 1980, manteniendo la competencia del TEAC.

Sin embargo, los artículos 118 y 119 de la LRJAP realizaron modificaciones que no fueron seguidas por los artículos 127 a 130 del RPREA de 1996, al no haberse modificado la regulación legal tributaria con la Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la LGT. Ahora bien, los cambios realizados por la Ley 4/1999 en la LRJAP volvieron a aproximar a la regulación tributaria, aunque seguían existiendo algunas diferencias. A ello se une que la LGT de 2003 se separó claramente de la LRJAP, con la citada supresión del motivo consistente error de hecho que se derive de los documentos incorporados al expediente, aunque se produjera una aproximación respecto a los motivos restantes.

La LPACAP en los antes citados artículos 125 y 126 se ha limitado a mantener la regulación de la LRJAP, lo que también ha ocurrido en general en los demás recursos administrativos. Por ello, *"La doctrina no ha disimulado su sorpresa por esta incomprensible resistencia al cambio del sistema revisorio de recursos que de tanto desprestigio se ha hecho merecedor, por arcaico, insatisfactorio e ineficaz... Entiendo con la mayor parte de la doctrina que la credibilidad del sistema pasaría por otorgar la competencia de resolución de los recursos a órganos independientes, separados de la línea jerárquica de aquellos que los dictaron"*¹¹.

En definitiva, la LGT de 2003 y la vigente LPACAP, al igual que la anterior LRJAP, presentan más diferencias de lo que parece, lo que puede provocar confusión si se acude de forma automática a algunos aspectos de la regulación administrativa o se citan sentencias de los Tribunales Contencioso-Administrativos que se refieren al recurso administrativo y que no está tan claro que se apliquen en los mismos términos al recurso tributario. Además, la regulación del recurso extraordinario de revisión administrativo ha merecido una mayor atención teórica¹² que el recurso tributario con el mismo nombre, lo que quizás también haya podido influir de forma indirecta para que la doctrina científica tributaria preste menor atención al recurso económico-administrativo.

11 GALLARDO CASTILLO, M.J., "Capítulo IV. La revisión de los actos administrativos. La revisión de oficio y la revisión rogada" en *Aproximación al nuevo Procedimiento Administrativo Común de la Ley 39/2015: reflexiones y claves de aplicación*, Directora María Jesús Gallardo Castillo, CEMCI Publicaciones, Granada 2016, pág. 246 y 247.

12 A título de ejemplo, puede citarse la monografía de GARCÍA-TREVIJANO GARNICA, E., *El recurso extraordinario de revisión*, Civitas, 2ª Edición, Madrid 2001, que aborda de manera completa las distintas cuestiones que se suscitan, en la teoría y en la práctica, alrededor del recurso administrativo.

4. Actos recurribles

Según el artículo 244.1 de la LGT, el recurso extraordinario de revisión puede interponerse contra "los actos firmes de la Administración tributaria y contra las resoluciones firmes de los órganos económico-administrativos" cuando concurren determinadas circunstancias, que luego se examinarán con detalle en un posterior epígrafe.

Por tanto, la firmeza constituye el requisito esencial, pero también es preciso que exista acto propiamente dicho, que no haya recaído sentencia judicial firme, que dicho el acto no sea de trámite, que se refiera a cualquiera de las materias incluidas en el ámbito de las reclamaciones económico-administrativas, que no sea susceptible de otros recursos especiales de revisión tributaria y, finalmente, cabe referirse al caso de las propias resoluciones del TEAC referidas a los recursos extraordinarios de revisión.

Antes de examinar estos aspectos, cabe precisar que en la exposición posterior se utilizará generalmente la palabra acto (o actos), incluyendo en el mismo cualquier resolución económico-administrativa, pues también constituye un acto administrativo tributario. Con ello únicamente se pretende facilitar la lectura, en vez de mencionar "actos" y "resoluciones" como hace la LGT. Además, no cabe olvidar que es muy frecuente que la Administración tributaria encargada de la aplicación de los tributos utilice la palabra "resolución" para algunos de sus actos (por ejemplo, cuando resuelve solicitudes de rectificación de autoliquidaciones) y que los TEA también dictan "acuerdos" conforme al artículo 238.2 de la LGT y no sólo resoluciones.

4.1. La firmeza del acto como requisito esencial

La LGT se refiere simplemente a actos "firmes" en el precepto, a diferencia de otros en que utiliza la expresión "firmes en vía administrativa" y de lo que expresa el artículo 125 de la LPACAP. Por ello, cabe concluir que la firmeza significa que contra el acto no cabe ningún recurso ordinario o extraordinario, ni tampoco recurso en vía contencioso-administrativa.



Tiene todo el sentido que este recurso extraordinario, que constituye el "cierre" del sistema, no se pueda interponer cuando existe un recurso ordinario o extraordinario todavía posible en vía administrativa o judicial.

Cabe recordar que con la regulación anterior era una cuestión polémica si había que esperar a que transcurriera el plazo de dos meses para interponer el recurso contencioso-administrativo. El TEAC se había pronunciado en diversas ocasiones como en la resolución de 13-01-1999 (RG 3802/1995) en el sentido que el acto no es firme si no ha transcurrido el citado plazo de dos meses, es decir que también se requiere la "firmeza judicial". Esta es la posición que confirma la regulación de la LGT de 2003¹³ y ha sido reiterado por el TEAC posteriormente, entre otras, en la resolución de 21-07-2009 (RG 2996/2007), cuando inadmite el recurso porque el interesado ha presentado el recurso con anterioridad a su impugnación en vía contencioso-administrativa. El TEAC también recuerda en la resolución de 02-02-2017 (RG 1799/2016) que no cabe simultanear el recurso extraordinario de revisión con el recurso

13 PEREZ TORRES, E., ob. cit., págs. 1652 y 1653; RUIZ TOLEDANO, ob. cit., págs 916 y 917; LONGAS LAFUENTE, A., "Capítulo 10. Recursos en vía económico-administrativa", *Revisión de Actos Tributarios. Homenaje a M^o de los Ángeles Cascajero Sánchez*, IEF – Ediciones CEF, 2006, pág. 371; AYALA MUÑOZ, N., ob. cit., pág. 906.

contencioso-administrativo, pues la LGT lo circunscribe a los actos y resoluciones firmes y el agotamiento de todas las vías ordinarias de revisión administrativas y jurisdiccionales.

La AN expresa en general que *«Del tenor de los referidos preceptos se desprende que el requisito que hace viable la interposición del recurso extraordinario, en relación con el acto a impugnar, es el de su "firmeza"; lo que supone, que no se haya ejercido el derecho a su impugnación, o que se hubieran agotado los mecanismos impugnatorios»*, Así, entre otras, la sentencia de 13-07-2009 (rec. 363/2007).

Tiene todo el sentido que este recurso extraordinario, que constituye el "cierre" del sistema, no se pueda interponer cuando existe un recurso ordinario o extraordinario todavía posible en vía administrativa o judicial.

La AN en la sentencia de 11-10-2012 (rec. 12/2010) recuerda que es totalmente improcedente la coetaneidad de la impugnación de unas liquidaciones por la vía ordinaria y extraordinaria (en el caso concreto la entidad había interpuesto incidente de ejecución contra los actos de ejecución consecuencia de una previa resolución económico-administrativa).

4.2. La existencia de un previo acto

Por supuesto, la firmeza sólo puede predicarse cuando hay un previo acto administrativo, pues el recurso extraordinario de revisión lo que pretende es "revisar" actos administrativos que sean firmes. Por ello, no puede utilizarse dicho recurso para corregir autoliquidaciones, pues las mismas tienen el cauce específico de la solicitud de rectificación del artículo 120.3 de la LGT, en los casos en que el obligado tributario considere que la misma ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos.

Así, la resolución del TEAC de 04-12-2007 (RG 2325/2006) inadmite el recurso extraordinario de revisión respecto a una autoliquidación, ya que no hay acto administrativo objeto de revisión, pues no existe procedimiento de comprobación iniciado, ni ha sido iniciado el procedimiento de rectificación de autoliquidación que diera lugar a un acto administrativo. La resolución del TEAC de 31-01-2008 (RG 618/2007) sólo estima parcialmente el recurso extraordinario de revisión respecto a la liquidación de la AEAT de un ejercicio en base a otra liquidación realizada por la Administración de la Comunidad Autónoma, pero no por los restantes ejercicios, al no constar que se hayan dictado liquidaciones ni se haya ejercitado el derecho a rectificar autoliquidaciones.

4.3. No haya recaído sentencia judicial firme

El artículo 244 de la LGT no se refiere a ello expresamente, pero resulta aplicable lo dispuesto en general para todos los medios de revisión tributaria en el artículo 213.3 de la LGT, es decir cuando los actos dictados por los órganos de la Administración tributaria (incluyendo los TEA) hayan sido confirmados por sentencia judicial firme no serán revisables en vía administrativa¹⁴.

Por ejemplo, el TEAC en la resolución de 17-01-2007 (RG 3279/2004) inadmite el recurso extraordinario de revisión contra un acto administrativo objeto de recurso contencioso-administrativo y dictada la sentencia, al no ser recurrida, adquiere la condición de cosa juzgada. En las resoluciones de 24-04-2013 (RG 226/2012) y 17-06-2014 (RG 01073/2011) se establece que, de haber mediado sentencia judicial firme, no cabe revisión alguna de la resolución previa de los órganos económico-administrativos, dada la primacía de las resoluciones y sentencias de los órganos jurisdiccionales, como expresamente se recoge en el artículo 213.3 de la LGT.

Sin embargo, contra las sentencias firmes de los Tribunales Contencioso-Administrativos existe el antes citado procedimiento de revisión del artículo 102 de la LJCA, que cumple una función equivalente, aunque su regulación sea distinta.

¹⁴ RUIZ TOLEDANO, J.I. y RUIZ GONZÁLEZ, L.J., ob. cit., pág. 253.

4.4. Actos que no sean de trámite

La LGT no se refiere de forma expresa, pero lógicamente no serán recurribles los actos de trámite, porque al tratarse del último recurso con carácter de cierre y cuando no es posible ningún otro recurso ordinario o extraordinario, no tiene sentido que puedan recurrirse actos de trámite si la Administración en el mismo procedimiento va a dictar otros actos que ponen fin al procedimiento y son susceptibles de recurso, en el que podrá discutirse también lo plasmado en el acto de trámite.

Por ejemplo, el TEAC ha señalado en la resolución de 19-09-2013 (RG 5669/2001) que no procede el recurso contra los informes por delito fiscal emitidos por los órganos de inspección ni contra las actuaciones de remisión al Ministerio Fiscal, al tratarse de actos de trámite que, ni resuelven el procedimiento, ni producen indefensión.

Obviamente podrán recurrirse actos de trámite cuando decidan directa o indirectamente el fondo del asunto o pusieran término al procedimiento y no pudieran discutirse con ocasión de la impugnación de un acto posterior.

4.5. Actos sobre materias en el ámbito de las reclamaciones económico-administrativas

La LGT regula la aplicación de los tributos y la imposición de sanciones tributarias, así como la revisión de las mismas, pero conviene recordar que los TEA también revisan otras materias no estrictamente tributarias conforme a lo señalado en la Disposición Adicional Undécima de la LGT. Por ello, el recurso extraordinario de revisión económico-administrativo no sólo afecta a los actos referidos a las materias contempladas en el artículo 226 de la LGT, sino también a las materias competencia de los TEA reguladas en la citada Disposición Adicional Undécima.

Los actos no tributarios más frecuentes son los actos recaudatorios de la AEAT referidos a ingresos de Derecho Público del Estado y de las entidades de Derecho Público vinculadas o dependientes de la Administración General del Estado o relativas a ingresos de Derecho Público, tributarios o no tributarios, de otra Administración Pública. En estos casos cabe entender que no procede el recurso de los artículos 125 y 126 de la LPACAP, sino el regulado en el artículo 244 de la LGT, precisamente por formar parte de la materia económico-administrativa.

Por ejemplo, la resolución del TEAC de 07-11-2006 (RG 3081/2006) inadmite el recurso extraordinario de revisión contra una resolución de una Comunidad Autónoma en materia ajena a la vía económico-administrativa como las ayudas a la actividad agraria.

4.6. No susceptibles de otros procedimientos especiales de revisión tributaria

Dado el carácter de "cierre" del recurso extraordinario de revisión económico-administrativo al que continuamente se está haciendo mención, se plantea si es posible interponerlo cuando igualmente puede iniciarse uno de los procedimientos especiales de revisión enumerados en el artículo 216 de la LGT y desarrollados en los siguientes preceptos de dicho texto legal, es decir de declaración de nulidad de pleno derecho (artículo 217), declaración de lesividad de actos anulables (artículo 218), revocación (artículo 219), rectificación de errores (artículo 220) y devolución de ingresos indebidos (artículo 221). A juicio de quien suscribe estas líneas se produciría una "colisión" no deseada, al posibilitar dos mecanismos no ordinarios para atender a una misma pretensión¹⁵.

¹⁵ Por supuesto, esta opinión puede ser discutida y no será extraño que haya quien considere que cuantos más mecanismos sea posible utilizar resulta mejor para los obligados tributarios, aunque conviene recordar que también lo puede utilizar la Administración. Sin embargo,

No parece que el TEAC o los Tribunales Contencioso-Administrativos se hayan pronunciado de forma clara sobre este interrogante y la doctrina científica tributaria tampoco lo ha examinado con detalle. En una primera aproximación la respuesta debería ser negativa, precisamente porque si es posible un procedimiento especial debería ser prioritario el mismo, aunque sea especial, a este recurso extraordinario. Sin embargo, aunque se trate de casos raros en la práctica, a la vista de la regulación actual no está claro que esta respuesta sea acertada en los casos de declaración de nulidad de pleno derecho y declaración de lesividad de actos anulables e, incluso, revocación, lo que pone de manifiesto que la regulación debería mejorarse. Por ello, como luego se expondrá al examinar la legitimación para interponer el recurso, hay alguna opinión que limita en algunos casos la posibilidad de interponer el recurso a determinados actos cuando se trata de los Directores.

Por lo que se refiere al procedimiento especial de declaración de nulidad de pleno derecho del artículo 217 de la LGT, aunque supone adelantar en cierto modo el análisis de las circunstancias del artículo 244.1 de la LGT que luego se examinan, la posible colisión sólo se produce con las circunstancias de las letras b) y c), pues son las únicas que tienen cabida en el supuesto de nulidad de pleno derecho de la letra d) del citado artículo 217.1, es decir "*que sean constitutivos de infracción penal o se dicten como consecuencia de ésta*". Por ello, parece que es posible para estos dos motivos o circunstancias acudir al procedimiento especial y al recurso extraordinario, sin que sea prioritario uno u otro, aunque pasado el plazo de tres meses de este recurso sólo puede acudirse a aquel procedimiento¹⁶.



No parece tener sentido que contra dicho recurso extraordinario pueda nuevamente interponerse el recurso extraordinario, aunque a diferencia de lo que ocurre con el recurso de reposición, la LGT no se refiere a ello expresamente. Cuestión distinta es que contra la resolución del recurso extraordinario de revisión pueda interponerse otros recursos en vía administrativa, que se examinará posteriormente.

Respecto a la declaración de lesividad de actos anulables, al ser un procedimiento rarísimo en la práctica no deberían producirse dificultades, puesto sólo puede iniciarse de oficio por la Administración y es un requisito de procedibilidad para impugnar el acto en vía jurisdiccional, que es la que, en su caso, anulará el acto. En cuanto a los motivos no es fácil determinar si es posible la colisión entre ambos, pero en la práctica no parece que los Directores legitimados se planteen acudir al recurso extraordinario ante el TEAC para no acudir al procedimiento especial, si bien desde el punto de vista teórico no debería ser posible.

En cuanto a la rectificación de errores tras la modificación realizada por la LGT de 2003 parece claro que no existe colisión y tampoco parece que exista con la devolución de ingresos indebidos en sentido estricto del artículo 221.1 de la LGT, que se refiere a casos puramente recaudatorios que no tendrían en principio encaje en los motivos del artículo 244.1 de la LGT.

Más complejo es el caso de la revocación, aunque parece que se produce una cierta colisión en el caso de circunstancias sobrevenidas que afecten a una situación jurídica particular que ponga de manifiesto la improcedencia del acto dictado. Sin embargo, como es una figura poco operativa en la práctica, al tener una regulación compleja y sólo poder iniciarse de oficio, muchos obligados tributarios han optado

entendiendo preferible que exista un único mecanismo bien regulado y que funcione adecuadamente a que se regulen múltiples mecanismos con deficiencias jurídicas y que no funcionen en la práctica.

¹⁶ AYALA MUÑOZ, N., ob. cit., pág. 914, recuerda que la posibilidad de acudir al artículo 217.1.d) de la LGT cobra especial importancia en los casos en que no sea posible interponer el recurso extraordinario por haber transcurrido el plazo legalmente establecido.

en los últimos años por el recurso extraordinario de revisión en vez de intentar que la Administración tributaria inicie de oficio la revocación¹⁷.

4.7. Resoluciones del TEAC de recursos extraordinarios de revisión

Para terminar este epígrafe, como la resolución del TEAC que resuelve un recurso extraordinario de revisión también es un acto administrativo, se plantea si puede interponerse dicho recurso contra la mencionada resolución. Se desconoce si se ha planteado este caso en la práctica, pero no parece tener sentido que contra dicho recurso extraordinario pueda nuevamente interponerse el recurso extraordinario, aunque a diferencia de lo que ocurre con el recurso de reposición, la LGT no se refiere a ello expresamente. Cuestión distinta es que contra la resolución del recurso extraordinario de revisión pueda interponerse otros recursos en vía administrativa, que se examinará posteriormente.

5. Motivos tasados de interposición del recurso

La LGT en el artículo 244.1 establece como motivos o circunstancias de carácter tasado que permiten la interposición del recurso:

- a) Que aparezcan documentos de valor esencial para la decisión del asunto que fueran posteriores al acto o resolución recurridos o de imposible aportación al tiempo de dictarse los mismos y que evidencien el error cometido.
- b) Que al dictar el acto o la resolución hayan influido esencialmente documentos o testimonios declarados falsos por sentencia judicial firme anterior o posterior a aquella resolución.
- c) Que el acto o la resolución se hubiese dictado como consecuencia de prevaricación, cohecho, violencia, maquinación fraudulenta u otra conducta punible y se haya declarado así en virtud de sentencia judicial firme.

Como se ha comentado, la principal novedad de la LGT, además de modificaciones menores en la redacción de las circunstancias que se mantienen, es que desaparece como motivo de este recurso el manifiesto error de hecho derivado de los propios documentos incorporados al expediente, pues para ello cabe acudir al procedimiento especial de rectificación de errores de hecho contemplado en el artículo 220 de la LGT.

A continuación cabe exponer los aspectos comunes a los diversos motivos o circunstancias, para a continuación exponer con más detalle los mismos.

5.1. Aspectos comunes a los diversos motivos

Los motivos son tasados y deben interpretarse en sus términos estrictos, estando prohibida su aplicación analógica y extensiva a otros supuestos, pues se trata de causas específicas que permiten la apertura de una vía de impugnación extraordinaria respecto a actos firmes. Existe reiterada jurisprudencia del TS, si bien previa a la LGT de 2003¹⁸, pero como en este aspecto no ha cambiado respecto a la regulación precedente, debe considerarse aplicable la misma respecto a la nueva LGT. En este sentido, existen reiteradas resoluciones del TEAC y sentencias de la AN que aplican la regulación del artículo 244 y se

17 Posición que había adelantado en RUIZ TOLEDANO, J. I., op. cit., pág. 915, señalando que la utilización del recurso extraordinario que resuelve el TEAC resulta más ventajosa para el ciudadano y la Administración que la figura de la revocación, de perfiles más confusos y menos operativa en la práctica.

18 Una extensa enumeración de sentencias del TS, así como dictámenes del Consejo de Estado, resoluciones del TEAC y sentencias de la AN y TSJ, todas ellas de fecha anterior a la nueva LGT de 2003, se realiza por CHECHA GONZÁLEZ, C., ob. cit., págs. 21 y 22.

refieren a la previa jurisprudencia del TS. Por ejemplo, entre otras muchas, la resolución del TEAC de 11-09-2014 (RG 4193/2011), que reitera otras anteriores.

5.2. **Aparezcan documentos de valor esencial para la decisión del asunto**

La letra a) del artículo 244.1 de la LGT se refiere a que aparezcan documentos de valor esencial para la decisión del asunto que fueran posteriores al acto recurrido o de imposible aportación a tiempo de dictarse el mismo y que evidencien el error cometido, aproximando en este punto la regulación a la LRJAP¹⁹ y a la vigente LPACAP.

En la práctica es el motivo más frecuente de interposición del recurso en la actualidad, pues la utilización de los otros dos motivos es rara. Existe una casuística muy variada, que se va a tratar de sistematizar en varios puntos.

a) **Documentos**

Aunque la LGT se refiere estrictamente a "*documentos*" nada parece impedir que pueda interpretarse de una forma amplia²⁰. Con ello no pretende hacerse referencia a los "*documentos electrónicos*" emanados de las Administraciones Públicas, que la LPACAP regula expresamente, entre otros, en sus artículos 17 y 26, sino a casos diferentes, por ejemplo, videos u otros soportes que permiten las nuevas tecnologías de la información y comunicaciones. Ahora bien, ello no será frecuente en la práctica y, en todo caso, se planteará el problema de hasta que punto prueban lo que pretenden.

Más difícil resulta decidir si el "*documento*" que aparece puede simplemente suponer la plasmación en un documento de una prueba de otra naturaleza, por ejemplo testimonial o pericial, pues no resultará fácil delimitar si dicho documento "aparece" o es creado por el propio recurrente a estos efectos. Ahora bien, quizás cabría admitir que a través del documento, se plasmara otra prueba de distinta naturaleza, siempre que demostrara unos hechos preexistentes o posteriores y se cumplieran los demás elementos, en especial que fueran de imposible plasmación previa al acto recurrido, aunque es una posición discutible²¹.

b) **Valor esencial para la decisión del asunto**

Este valor esencial debe entenderse en el sentido que su conocimiento previo hubiera implicado racionalmente que el acto previo dictado hubiera sido distinto, por afectar al algún elemento básico o "esencial" y no a un mero aspecto sin trascendencia para la decisión adoptada.

Por ejemplo²², la resolución del TEAC de 13-02-2008 (RG 2782/2006) admite como documento de valor esencial que es posterior al acto a una sentencia del Juzgado Mercantil competente que evidencia que el contribuyente no es administrador, ni ha realizado ningún acto de administración, ordenando la cancelación de la inscripción registral como administrador solidario de la entidad a efectos de anular el acuerdo de derivación de responsabilidad subsidiaria. La resolución del TEAC de 26-01-2010 (RG 03745/2007) considera como documento de valor esencial las resoluciones de los TEA que anulan liquidaciones de las cuales derivan sanciones, procediendo la estimación del recurso y anulando las sanciones. Además, en el caso concreto de esta resolución resultaba evidente que el documento en

19 CERVANTES SÁNCHEZ-RODRIGO, C. J., Y OTROS, ob. cit., pág. 538.

20 CHECA GONÁLEZ, C., *Reclamaciones Económico-Administrativas*, Thomson Reuters – Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2017, pág. 834, considera que el legislador debería haber sido más innovador y no rechazar una realidad demostrada a través de un soporte no estrictamente documental.

21 Para AYALA MUÑOZ, N., ob. cit., págs. 908 y 909, no son válidas a estos efectos las pruebas testimoniales o informes periciales, por más que se haya dejado constancia documental (se apoya en la STS de 20 de diciembre de 1999 RJ 1999, 9652), ni los escritos judiciales o forenses (se apoya en la STS de 14 de marzo de 2000 RJ 2000, 2627).

22 Citadas por CHECA GONZÁLEZ, C., ob. cit. (*Reclamaciones ...*), págs. 824 y 825. Este mismo autor previamente se refiere a otras resoluciones del TEAC previas a la LGT de 2003 e igualmente cita la STS de 13 de julio de 1991 RJ 1991, 6321.

cuestión no pudo aportarse por el obligado tributario con anterioridad a la fecha en que se dictó la resolución del TEA.

c) Que evidencie el error cometido

Además, el documento sin necesidad de más elementos de prueba debe "evidenciar" que el acto previo fue erróneo, lo que "... implica que sea manifiesto y concluyente, es decir, que resulte del documento directamente, sin mediar actividad interpretativa ni exigir una nueva valoración global de la prueba tenida en consideración para adoptar el acto impugnado"²³.

Por ejemplo, la resolución del TEAC de 12-12-2017 (RG 862/2016) entiende que la escritura de rectificación de la escritura de adjudicación de la herencia, por la que los herederos repudian la herencia, es un documento nuevo que evidencia el error cometido, pues dichos documentos de renuncia están íntimamente ligados con el fundamento del hecho imponible. ya que con posterioridad a la presentación de la declaración por parte del albacea es formalizado un documento que pone de manifiesto la no realización del hecho imponible, tal y como éste es definido en el artículo 1 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones.

La sentencia de la Audiencia Nacional de 04-10-2017 (rec. 282/2016) rechaza que un auto de un Juzgado por el que se homologa la transacción entre la aseguradora y el demandante tenga el carácter esencial que evidencia el error cometido a efectos de la exención del artículo 7 de la Ley del IRPF por la indemnización satisfecha como consecuencia del seguro de accidentes.

d) Posteriores al acto recurrido o de imposible aportación al tiempo de dictarse el mismo

La redacción precedente se refería únicamente a documentos "... ignorados al dictarse o de imposible aportación entonces al expediente", por lo que la mención de documentos posteriores acerca la LGT a la redacción de la LRJAP y a la LPACAP. Además, la nueva redacción de la LGT "... aclara los requisitos y consolida la interpretación jurisprudencial que se venía haciendo"²⁴.

1º Posteriores al acto recurrido.

Puede tratarse de un documento posterior pero, además, de ser esencial y evidenciar el error cometido, hay que excluir cuando el documento es una creación del propio recurrente o, dicho de forma más sencilla, es posterior por la propia voluntad del interesado.

Así, la resolución del TEAC de 12-07-2006 (RG 3404/2005) referido a una declaración sustitutiva que pudo presentarse a partir del momento en que se conoció la existencia de procedimiento que dio lugar a la liquidación provisional o la resolución del TEAC de 28-02-2008 (RG 3004/2006) referida a declaraciones del IS presentadas fuera de plazo varios ejercicios después haciendo constar una base imponible negativa cuya falta de acreditación determinó las liquidaciones provisionales en los ejercicios en que se pretendió compensar.

La resolución del TEAC de 02-04-2008 (RG 2744/2006) recuerda que no aparece un documento, sino que se crea, cuando a instancia del interesado se expide una certificación sobre circunstancias de hecho que ya constaban con anterioridad al acto administrativo que se pretende revisar. Este criterio se confirma por la AN en la sentencia de 18-03-2010 (rec. 49/2008) referida precisamente a certificados expedidos posteriormente a solicitud del contribuyente.

La AN en sentencia de 02-03-2011 (rec. 95/2010) recuerda que no tiene cabida en el recurso extraordinario de revisión los datos empleados por la Administración para dictar una liquidación que

²³ AYALA MUÑOZ, N., ob. cit., págs. 910 y 911.

²⁴ PÉREZ TORRES, E., ob. cit. pág. 1654.

fue recurrida en vía económico-administrativa y desestimada y que el documento aportado del INEM podía haberse solicitado y obtenido con anterioridad, a fin de ser aportado e invocado en el recurso ordinario correspondiente, o en trámite de alegaciones frente a la propuesta de liquidación. La AN en sentencias de 12-12-2017 (rec. 166/2017) y 28-02-2018 (rec. 167/2017) rechaza un documento expedido por las autoridades tributarias de la República de Kazajastán emitido posteriormente para acreditar la residencia fiscal en dicho país. La misma AN en sentencia de 25-04-2018 (rec. 24/2017) rechaza una escritura pública posterior y generada por la propia recurrente para manifestar, junto con su hijo, que la donación efectuada en su día era nula porque la donante no era propietaria del bien donado.

Finalmente, cabe también referirse a la antes citada resolución del TEAC de 13-02-2008 (RG 2782/2006), referida a una sentencia de fecha posterior al acto emanada del Juzgado Mercantil competente que evidencia que el contribuyente no es administrador, ni ha realizado ningún acto de administración, ordenando la cancelación de la inscripción registral como administrador solidario de la entidad a efectos de anular el acuerdo de derivación de responsabilidad subsidiaria.

2º De imposible aportación al tiempo de dictarse el acto.

La resolución del TEAC de 28-06-2006 (RG 3881/2004) considera que no constituyen documentos de valor esencial a efectos del recurso unas facturas que se alega fueran perdidas y luego encontradas como consecuencia de la reorganización de los archivos de la empresa, pues no se ha probado que fueran de imposible aportación previa, dado que en principio y en ausencia de pruebas adicionales existe una negligencia en los deberes de custodia y conservación de las facturas. También la resolución del TEAC de 27-09-2006 (RG 3829/2005) se refiere a facturas que se aportan y que no eran ignoradas o de imposible aportación. La AN en sentencia de 16-05-2011 (rec. 693/2009) establece que la dificultad de presentar unas facturas, en base a una pretendida mala relación comercial con la empresa emisora de las mismas, no quiere decir que fueran de imposible aportación a efectos del recurso extraordinario de revisión.

La resolución del TEAC de 26-05-2009 (RG 3158/2006) considera que no constituyen documentos de valor esencial a efectos del recurso aquellos que pudieron y debieron presentarse en el procedimiento de gestión al encontrarse en posesión del contribuyente o pudieron aportarse por él previa solicitud al órgano administrativo correspondiente. En el caso contemplado, un informe sobre la vida laboral y certificación de bases de cotización del propio interesado y documentación administrativa referida al camión utilizado en la actividad, de la que resulta que su capacidad de carga es inferior a la fijada por la Administración en las liquidaciones.

La AN en sentencia de 17-09-2010 (rec. 138/2009), respecto a un acto de compensación de oficio, rechaza que sean documentos de valor esencial unas facturas y un acta de conformidad previas, pues se pudieron aportar antes de dictarse el acto. También la AN en sentencia de 19-07-2017 (rec. 1015/2016) considera que no fueron de imposible aportación documentos propios de los interesados que se afirman que estaban en poder de su gestor, lo que puede dar lugar a la exigencia de responsabilidad sobre dicho gestor pero no tiene cabida en un recurso extraordinario de revisión. Igualmente la sentencia de la AN de 18-07-2018 (rec. 202/2016) rechaza escrituras de transmisión y adquisición de los correspondientes inmuebles y facturas de construcción de la nueva vivienda pues se trata de documentos no aportados oportunamente por cuanto no se entregaron a la Administración cuando se le requirió para ello.

e) Otros actos administrativos y sentencias judiciales

Aunque en la exposición anterior se ha hecho referencia a algún caso, merece la pena examinar de forma separada la consideración como documento esencial de los propios actos administrativos, incluidas las contestaciones a consultas de la Dirección General de Tributos (DGT) del Ministerio de Hacienda y resoluciones económico-administrativas, así como de las sentencias judiciales.

La casuística es muy variada, pero básicamente se admite como documento esencial cuando se refiere a los hechos que sirvieron de base al acto, pero no cuando se trata de una interpretación jurídica.

1º Se admite como documentos esenciales, entre otros, en los casos siguientes:

- La resolución del TEAC 14-06-2006 (RG 970/2005) admite como documento de valor esencial el acuerdo de la AEAT que estima solicitud de rectificación de autoliquidación que al no pagarse en plazo dio lugar a providencia de apremio y actos recaudatorios en vía ejecutiva que se anulan.
- La resolución del TEAC de 17-01-2007 (RG 3279/2004) admite el acto de la AEAT que acuerda la devolución de ingresos indebidos al cónyuge referido a los mismos rendimientos del capital inmobiliario respecto a la sanción impuesta al otro cónyuge por no declarar correctamente dichos rendimientos.
- La resolución del TEAC de 22-11-2007 (RG 2535/2005) considera como documento de valor esencial la resolución del TEA que anula la liquidación provisional antecedente de la sanción respecto a dicha sanción.
- La resolución del TEAC de 28-04-2009 (RG 500/2007) considera que es un documento de valor esencial la solicitud de rectificación del modelo 180 (retenciones e ingresos a cuenta IRPF- IS) presentada por un arrendatario, con posterioridad a la firmeza de la liquidación provisional, minorando el importe de los pagos efectuados al arrendador, acreditándose así que las cantidades declaradas por éste eran correctas, pues acredita hechos relevantes para la decisión del mismo y se refiere a un presupuesto básico de la liquidación que, de haberse tenido en cuenta en un momento anterior, hubiera llevado a que la resolución hubiera sido distinta de la adoptada, siendo posterior al acto de liquidación y evidencia el error cometido por la Administración.
- También la antes citada resolución del TEAC 26-01-2010 (RG 03745/2007) considera como documento de valor esencial las resoluciones de los TEA que anulan liquidaciones de las cuales derivan sanciones, procediendo a la estimación del recurso y anulando las sanciones.
- La resolución del TEAC de 21-01-2016 (RG 1997/2013) considera como documento de valor esencial el acto de ejecución de la propia Administración en cumplimiento de una resolución económico-administrativa que implica un mayor saldo a compensar de IVA en otro ejercicio.
- La resolución del TEAC de 20-10-2016 (RG 3687/2014) considera como documento de valor esencial una sentencia de un TSJ que anula la liquidación provisional antecedente de la sanción respecto a dicha sanción.
- La resolución del TEAC de 24-11-2016 (RG 3231/2013), en un caso de liquidaciones provisionales y sanciones referidas a Adquisiciones Intracomunitarias de Bienes, admite como documento de valor esencial la sentencia de un órgano jurisdiccional civil de Portugal declarando probados que los sujetos pasivos no adquirieron los bienes al empresario portugués.
- La resolución del TEAC de 15-02-2017 (RG 2576/2014) admite como documento de valor esencial que pone de manifiesto el error cometido la resolución de un recurso reposición interpuesto contra acuerdo sancionador derivado de las actuaciones que dieron lugar a una liquidación provisional, cuando dicha resolución reconoce que el sujeto pasivo no es el recurrente sino una comunidad de bienes, que declaró las operaciones ante la Hacienda Pública.
- Las resoluciones del TEAC 05-03-2014 (RG 191/2014) y 04-04-2017 (RG 4334/2013) consideran que es un documento de valor esencial que evidencia el error cometido para la persona física (en su IRPF), que es socio de una sociedad en transparencia fiscal, el pronunciamiento administrativo o jurisdiccional que anula la regularización en sede de la sociedad en caso de transparencia fiscal.

2º No se admiten como documentos esenciales, entre otros, en los casos siguientes:

- La resolución del TEAC de 13-09-2006 (RG 4235/2005) rechaza que constituya tal documento esencial una sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 6-10-2005 sobre tratamiento del artículo 102 Ley 37/1992 a las subvenciones. En el mismo sentido 10-10-2006 (RG

3915/2005), siguiendo el criterio existente con la regulación anterior. La AN ha confirmado de forma reiterada lo anterior para el artículo 244 de la LGT, entre otras muchas, en las sentencias de 25-04-2008 (recurso 534/2006), 12-05-2008 (recursos 145/2007 y 68/2007), 27-06-2008 (recursos 61/2007, 131/2007 y 137/2007) o 02-07-2008 (recursos 93/2007 y 233/2007). También las resoluciones del TEAC de 25-10-2012 (RG 2646/2011) y 11-09-2014 (RG 4193/2011) rechazan que una sentencia del TJUE de 2009 constituya un documento de valor esencial pues no pone de manifiesto ningún hecho nuevo que afecte al recurrente, ya que se refiere a otros contribuyentes.

- La sentencia de la AN de 16-03-2011 (rec. 289/2009), siguiendo la jurisprudencia del TS con la normativa precedente no admite una sentencia posterior o una resolución administrativa, cuando no modifica la situación fáctica o no aflora o revela hechos nuevos, sino que realiza una interpretación o valoración distinta de los mismos, lo que se reitera en numerosas ocasiones. Por ejemplo, no se admite una sentencia de un TSJ referida al mismo contribuyente por otro ejercicio distinto, pues pueden haber variado las circunstancias, según la sentencia de la AN de 16-05-2018 (rec. 1119/2016) o una sentencia de un TSJ referida a otra persona distinta, aunque las circunstancias sean análogas por referirse a una misma promoción de viviendas, como expresa la sentencia de la AN de 11-07-2018 (rec. 245/2017).
- La resolución del TEAC de 19-04-2007 RG 3125/2005 excluye los informes o contestaciones a consultas de la DGT del Ministerio de Hacienda o del Departamento de Gestión de la AEAT.
- Las resoluciones del TEAC de 28-04-2009 (RG 2791/2006) y 12-05-2009 (RG 3283/2006) señalan que no constituye documento de valor esencial un Auto del TS que acuerda declarar desierto el recurso de casación presentado por la Abogacía del Estado contra una Sentencia de la AN que anuló una resolución del TEAC en relación con un obligado tributario distinto al interesado, regularizando una situación tributaria análoga.
- Tampoco es un documento de valor esencial una contestación del Consejo para la Defensa del Contribuyente favorable al criterio defendido por los recurrentes, pues viene a interpretar el ordenamiento jurídico de modo distinto, según la sentencia de la Audiencia Nacional de 29-06-2016 (rec. 388/2015).

5.3. **Que hayan influido documentos o testimonios declarados falsos por sentencia judicial firme**

Este motivo es muy raro en la práctica, por lo que prácticamente no existen resoluciones y sentencias que lo apliquen, aunque tiene la ventaja de que es muy similar a la regulación de la LRJAP y actual LPACAP.

La letra b) del artículo 244.1 de la LGT se refiere a que exista una sentencia judicial firme de la jurisdicción penal que declare falso un documento o testimonio que haya influido en el acto o resolución, sea dicha sentencia anterior o posterior al acto o resolución. La LGT ha suprimido que en el caso de sentencia anterior sea necesario que la declaración de falsedad fuera desconocida por el interesado a que se refería el artículo 39.c) del Texto Articulado de 1980, lo que parece razonable pues se trataba de la prueba de un hecho negativo.

La sentencia judicial debe declarar la falsedad, entendiendo esta en sentido estricto, es decir al ámbito penal, lo que es coherente con el carácter extraordinario del recurso²⁵, además de que debe ser firme. En todo caso, no basta que el documento o testimonio sea delictivo, sino que tenga una influencia esencial en el acto y resolución, pues en otro caso la decisión hubiera sido la misma. Por otro lado, debe

²⁵ AYALA MUÑOZ, N., ob. cit., págs. 911 a 913, cita diversas sentencias del TS anteriores a la LGT de 2003 y advierte que la jurisprudencia no ha sido unívoca en este punto.

tratarse de una sentencia en sentido estricto, sin que baste un archivo provisional del proceso penal, como señala la sentencia de la Audiencia Nacional de 24-10-2013 (rec. 52/2011).

Finalmente, antes se ha expuesto la colisión con el artículo 217.1.d) referido a nulidad de pleno derecho y por ello, puede que el interesado acuda al citado precepto, sobre todo si ha pasado el plazo de tres meses para interponer el recurso extraordinario.

5.4. Que se haya dictado como consecuencia de cualquier conducta punible declarada por sentencia judicial firme

Como ocurre con el anterior motivo, es muy raro en la práctica, por lo que prácticamente no existen resoluciones y sentencias que apliquen el artículo 244 de la LGT. Por ejemplo, puede citarse la Sentencia AN 30-01-2014 (rec. 91/2011) que confirma la resolución del TEAC, pues un auto de sobreseimiento firme por falta de averiguación del autor no constituye una sentencia firme y además no acredita la comisión de un delito de denuncia falsa. Ahora bien, de la misma forma que el anterior motivo, tiene la ventaja de que es muy similar a la regulación de la LRJAP y actual LPACAP.

La letra c) del artículo 244.1 de la LGT exige que exista una sentencia judicial firme de la jurisdicción penal pero que declare que el acto o resolución se ha dictado como consecuencia de prevaricación, cohecho, violencia, maquinación fraudulenta u otra conducta punible. La LGT de 2003, respecto a la redacción del artículo 39.d) del Texto Articulado de 1980, añade que pueda referirse a cualquier "otra conducta punible", lo que se considera adecuado para no establecer un listado tasado de supuestos delictivos que pueden ir cambiando de acuerdo con los cambios del Código Penal. En este motivo sí se exige que el acto o resolución sea consecuencia de una conducta punible y, lo que es más importante, que el sentido de la decisión haya venido condicionado por dicha conducta punible.

Finalmente, también puede producirse una colisión con el artículo 217.1.d) referido a nulidad de pleno derecho y puede igualmente que el interesado acuda al citado precepto, sobre todo si ha pasado el plazo de tres meses para interponer el recurso extraordinario.

6. Legitimación para recurrir

El artículo 244.2 de la LGT se limita a remitir en las materias tributarias a la legitimación prevista en el artículo 241.3 de la LGT para el recurso de alzada ordinario, es decir los interesados, los Directores Generales del Ministerio de Hacienda y los Directores de Departamento de la A.E.A.T. respecto a las materias de su competencia y los órganos equivalentes o asimilados de las Comunidades Autónomas en materia de tributos cedidos y recargos sobre tributos del Estado. En las materias no tributarias, la Disposición Adicional Undécima de la LGT en su apartado 7 remite al apartado 3, es decir los interesados y el Interventor General de Administración General del Estado o sus delegados en las materias a las que se extienda su función fiscalizadora, pero también a los órganos directivos del Ministerio de Economía y Hacienda que se determinen reglamentariamente en materias de su competencia. El artículo 63 del RGRVA se refiere al Director General del Tesoro y Política Financiera, el Director General de Costes de Personas y Pensiones Públicas y el Director del Departamento de Recaudación de la AEAT.



La sentencia de la Audiencia Nacional de 09-07-2015 (rec. 293/2012) señala que los citados Directores no pueden utilizar el recurso extraordinario de revisión para impugnar sus propios actos administrativos firmes cuando se trata de actos favorables a los interesados, aunque en el caso concreto el Director está legitimado.

Al estar legitimados tanto los interesados, como determinados órganos directivos de la Administración tributaria, el recurso funciona para los primeros como un remedio a disposición de los particulares, mientras para los segundos también se utiliza como un sistema para revisión de oficio²⁶, si bien dentro del procedimiento económico-administrativo y no en los procedimientos especiales de revisión. Ahora bien, esta doble función en la práctica se encuentra muy restringida como consecuencia de la enorme limitación de los motivos o circunstancias que permiten su interposición y, para alguna posición²⁷, se refiere exclusivamente a las resoluciones económico-administrativas, al tener los Directores medios alternativos más idóneos para revisar sus propios actos firmes. En realidad, lo que se plantea es hasta que punto los Directores están legitimados para impugnar a través del recurso extraordinario de revisión sus propios actos firmes²⁸. La resolución del TEAC de 24-05-2012 (RG 4056/2009) concluye que no pueden interponer dicho recurso contra sus actos firmes, pero sí contra resoluciones económico-administrativas firmes. La sentencia de la Audiencia Nacional de 09-07-2015 (rec. 293/2012) señala que los citados Directores no pueden utilizar el recurso extraordinario de revisión para impugnar sus propios actos administrativos firmes cuando se trata de actos favorables a los interesados, aunque en el caso concreto el Director está legitimado.

Finalmente, según la resolución del TEAC de 12-03-2008 (RG 2234/2006) no está legitimado el albacea, ya que no le ha sido girada ninguna de las liquidaciones cuya devolución se denegó.

7. Órgano competente para resolver

Según el artículo 244.4 de la LGT, el TEAC es competente para resolver este recurso, lo que se corresponde con el artículo 229.1.d) de la LGT que enumera las competencias del mismo. Cabe recordar que la LGT, como novedad, permite que dicho TEAC, pueda actuar de forma unipersonal para declarar la inadmisibilidad y el artículo 32.2 del RGRVA, establece que tendrán la consideración de órganos unipersonales los Vocales y el Secretario General de dicho TEAC. Esto tiene importantes consecuencias desde el punto de vista práctico, pues permite que se dicten numerosas resoluciones por los órganos unipersonales del TEAC.

8. Procedimiento

El artículo 244 de la LGT sólo contiene algunos aspectos referidos al procedimiento, en concreto los plazos de interposición (3 meses) y resolución (6 meses), pero el artículo 62 del RGRVA declara aplicable lo dispuesto para el procedimiento económico-administrativo en única o primera instancia en todas las demás cuestiones. Al utilizar dicha expresión, que es la utilizada en la Subsección 1ª de la Sección 2ª (dedicada al procedimiento general económico-administrativo) del capítulo IV del Título V, debe entenderse que se remite al procedimiento general y no al procedimiento abreviado. Cabe destacar que la LGT no remite al recurso de alzada ordinario, sino a lo dispuesto para el citado procedimiento general en única o primera instancia, pero probablemente es acertado porque en el recurso extraordinario de revisión no se recurre contra una resolución en primera instancia de un TEA Regional o Local, sino que puede ser un acto o resolución de cualquier órgano de la Administración tributaria.

A continuación cabe exponer de forma muy breve la regulación del recurso, según las fases del procedimiento, haciendo también una mención a que no puede suspenderse y a los recursos que pueden interponerse.

26 En el mismo sentido, PÉREZ TORRES, E., ob. cit. pág. 1655, para quien es una especialidad del Derecho Tributario.

27 AYALA MUÑOZ, N., ob. cit., págs. 904 y 905.

28 RUIZ TOLEDANO, J.I. y RUIZ GONZÁLEZ, L.J., ob. cit., pág. 254 y 255.

8.1. Iniciación

a) Plazo

Según el artículo 244.5 de la LGT, el plazo para interponer el recurso es de tres meses contados a contar desde el conocimiento de los documentos ignorados o desde que quedó firme la sentencia judicial. Se trata del plazo tradicional y coincide con el establecido en la LRJAP y la LPACAP.

En el caso de que aparezcan documentos de valor esencial el plazo se cuenta desde el "*conocimiento*" de los mismos, lo que no siempre será fácil de determinar en la práctica. Sin embargo, hay que entender que es al recurrente al que le corresponde la carga de prueba respecto a cuando conoció el documento, en especial si es anterior que acredite las circunstancias que han hecho imposible el conocimiento del documento previamente y si es posterior que sólo pudo disponer de él en un plazo máximo de hace tres meses²⁹.

Son poco frecuentes las resoluciones del TEAC que se han publicado y que se refieren al plazo, pero en algunos casos se ha inadmitido el recurso por superarse el plazo. Así, la resolución del TEAC de 12-03-2008 (RG 2355/2006), en que había transcurrido en exceso el plazo de tres meses desde que se tuvo conocimiento de la rectificación realizada mediante Auto, así como la resolución de 16-07-2015 (RG 5464/2012), en que como el documento es una resolución económico-administrativa referida al mismo obligado tributario posterior a una liquidación que anula una liquidación de un período anterior de la que deriva aquella, resulta claro que se ha incumplido el plazo de tres meses que se inicia desde que fue notificada al obligado tributario.

La Audiencia Nacional se ha referido también en algunas ocasiones al plazo, señalando por ejemplo en la sentencia de 09-07-2015 (rec. 293/2012) que cuando un Director interpone el recurso el día a que para el comienzo del plazo de tres meses es el de entrada en el registro del documento. En la sentencia de 17-05-2017 (rec. 361/2013) tratándose de un documento de valor esencial consistente en una sentencia referida al cónyuge del recurrente se cuenta desde el conocimiento de la misma por dicho recurrente y no desde la fecha de notificación. También en la sentencia de 12-07-2017 (rec. 894/2016) señala que siendo una sentencia el documento esgrimido para el recurso extraordinario de revisión el cómputo del plazo de tres meses coincide con su firmeza y que una sentencia es firme cuando contra ella no cabe recurso alguno o cuando ha transcurrido el plazo para la interposición del que quepa interponer, plazo que corre desde su notificación a la parte (a salvo las especificidades del recurso de casación penal que corre desde la última notificación). En el caso concreto no se concede a la Diligencia de ordenación del Letrado de la Administración de Justicia la virtualidad de iniciar el cómputo del plazo de tres meses, pues se limita a declarar la firmeza ya alcanzada.

b) Escrito de interposición

Puesto que el artículo 62 del RGRVA se remite, en lo no regulado, al procedimiento en única o primera instancia, se entiende que resulta aplicable el artículo 235.2, 3 y 5 de la LGT.

Según el artículo 235.2 de la LGT y concordantes del RGRVA, el escrito de interposición del recurso deberá identificar al recurrente, el acto o resolución firme al que se refiere, el domicilio para notificaciones y que se interpone ante el TEAC, así como el lugar, fecha y firma y también que se trata de un recurso extraordinario de revisión y la justificación de la circunstancia que motiva el recurso de acuerdo. En caso de que dicho escrito no cumpla las anteriores menciones, se procederá a la subsanación de acuerdo con el apartado 2 del artículo 2 del RGRVA, salvo la falta de identificación del domicilio para notificaciones en que se aplicará el artículo 50 del RGRVA.

²⁹ AYALA MUÑOZ, N., ob. cit., págs. 914 y 915.

En la práctica el escrito de interposición siempre refleja la circunstancia del artículo 244.1 de la LGT en que se apoya y acompaña la documentación o sentencia en que se basa, salvo que el recurrente se equivoque en la calificación del escrito, por ejemplo citando la previa LRJAP o la vigente LPACAP o confundiendo con algún procedimiento especial de revisión. Sin embargo, se plantea si es posible que el escrito se limite a solicitar que se tenga por interpuesto el recurso, pidiendo la puesta de manifiesto del expediente para realizar alegaciones y aportar pruebas³⁰. No se ha localizado ninguna resolución del TEAC que se refiera a esta cuestión, pero esta posibilidad no parece ajustarse a la configuración legal del recurso, pues no sólo los motivos se encuentran tasados y son de interpretación estricta, sino que también existe un plazo de interposición de tres meses que sólo se puede analizar a la vista de la circunstancia y de la documentación o sentencia en que se base. Ahora bien, hubiera sido conveniente que ello se reflejara de forma expresa en el precepto legal, para evitar dudas interpretativas.

Conforme al artículo 235.3 de la LGT el escrito de interposición del recurso deberá dirigirse al órgano que dictó el acto impugnado, que lo remitirá, junto con el expediente administrativo, al TEAC, en el plazo de un mes.

Finalmente, del artículo 235.5 de la LGT se desprende que la interposición deberá realizarse obligatoriamente a través de la sede electrónica del órgano que dictó el acto impugnado cuando el recurrente esté obligado a recibir por medios electrónicos las comunicaciones y notificaciones.

8.2. Tramitación

Conforme a lo señalado en el artículo 62 del RGRVA, al no establecerse en el artículo 244 de la LGT ninguna especialidad, se aplicarán las normas del procedimiento económico-administrativo en única o primera instancia. La principal cuestión que se suscita es si resulta posible la puesta de manifiesto del expediente para realizar alegaciones, que no tiene demasiado sentido a la vista de la finalidad del recurso, como antes se ha expuesto, pero que genera dudas interpretativas.

8.3. Resolución

En primer lugar, conforme al artículo 244.3 de la LGT la resolución declarará la inadmisibilidad del recurso cuando se aleguen circunstancias distintas a las previstas legalmente y de acuerdo con el artículo 244.4 de la LGT el Tribunal Económico-Administrativo puede actuar de forma unipersonal. Es similar al artículo 119 de la LRJAP, pero este último regula la inadmisión a trámite en el ámbito administrativo general sin necesidad de solicitar el dictamen del Consejo de Estado u órgano consultivo de la Comunidad Autónoma, mientras en el ámbito económico-administrativo más que un trámite de admisión lo que parece establecerse es la posibilidad de que la resolución se dicte rápidamente por un órgano unipersonal, en vez de la Sala o Pleno, como está previsto en otros preceptos de la regulación del procedimiento en única o primera instancia.

En segundo lugar, según el artículo 244.6 de la LGT, en la redacción dada por la Ley 34/2015 el plazo para resolver y notificar es de 6 meses para los recursos interpuestos a partir de 12-10-2015, en vez del previamente fijado de un año. El transcurso del plazo sin notificar la resolución conlleva como consecuencia que el interesado puede considerar desestimada el recurso a efectos de interponer el recurso procedente. Sin embargo, el TEAC tiene que resolver el recurso y notificarlo, aunque haya transcurrido el mencionado plazo.

Ni la LGT ni el RGRVA se refieren a la norma tradicional del artículo 130.1 del RPREA de 1996, según la cual el órgano que resuelva se pronunciará no sólo sobre la procedencia del recurso sino también,

³⁰ Para AYALA MUÑOZ, N., ob. cit., pág. 917, es facultativa la presentación de alegaciones e incluso sería posible en base a los términos legales el escrito de mera interposición sin mencionar el motivo que se funda.

en su caso, sobre el fondo de la cuestión objeto del acto recurrido³¹. En el ámbito tributario no coinciden el órgano que dictó la resolución recurrida y el competente para resolver el recurso de reposición, por lo que parece razonable la supresión, teniendo en cuenta que en algunos casos requiere un pronunciamiento del órgano que dictó el acto, obviamente teniendo en cuenta lo señalado por el TEAC estimando el recurso. En apoyo de lo expuesto, cabe señalar que el TEAC en la resolución de 19-04-2006 (RG 3407/2004) admite la presentación de incidente de ejecución del artículo 239.6 de la LGT (actualmente el artículo 241 bis de la LGT en la redacción de la Ley 34/2015) cuando la resolución del recurso extraordinario de revisión de lugar a que se dicte un nuevo acto por parte del órgano de aplicación de los tributos. En el caso concreto de la resolución citada se declaró la inadmisión del recurso y, por ello, debe igualmente inadmitirse el incidente, pues no cabe ejecución de la resolución.

8.4. No se produce la suspensión

El artículo 239.11 de la LGT (actual artículo 233.12 tras la reenumeración de apartados realizada en dicho precepto por la Ley 34/2015) establece que no podrá suspenderse en ningún caso la ejecución del acto impugnado mediante el recurso extraordinario de revisión, manteniendo lo dispuesto en la regulación anterior del artículo 129.1 del RPREA de 1996.

Por ejemplo, la resolución del TEAC de 19-4-2006 (RG 843/2006) recuerda que según el artículo 233.11 de la LGT de 2003 la suspensión del acto impugnado mediante recurso extraordinario de revisión no podrá suspenderse en ningún caso, ni siquiera alegando que se pueden producir perjuicios de imposible o difícil reparación por lo que debe inadmitirse la solicitud de suspensión.

8.5. Recursos contra la resolución del recurso

Previamente se ha expuesto que no tiene sentido que contra el recurso extraordinario de revisión pueda interponerse el mismo recurso extraordinario, así como la posición que considera que contra el mismo puede interponerse recurso extraordinario para la unificación de doctrina, pero se plantea también si puede interponerse tanto el recurso de anulación del artículo 241 bis de la LGT (en la redacción dada por la Ley 34/2015, antes regulado en el artículo 239.6 de la LGT), como el recurso contra la ejecución del artículo 241 ter de la LGT (en la redacción dada por la Ley 34/2015, pues antes se regulaba el incidente de ejecución en artículo 68 del RGRVA)³².

El TEAC ha reconocido que contra la resolución del recurso extraordinario es posible interponer el recurso de anulación, precisamente para depurar los defectos más graves sin necesidad de acudir a la vía judicial. Por ejemplo, la resolución del TEAC de 12-12-2013 (RG 674-2011-50) admite el recurso de anulación (en dicha fecha regulado en el artículo 239.6 de la LGT y no en el vigente artículo 241 bis introducido por la Ley 34/2015), pero desestima porque la inadmisión había sido correcta. También parece posible interponer el recurso contra la ejecución del artículo 241 ter de la LGT, en cuanto la resolución del recurso extraordinario de revisión es una resolución económico-administrativa y puede que el recurrente esté disconforme con el acto de ejecución, obviamente sólo en los casos en que dicho recurso deba conllevar un acto de ejecución.

Por otro lado, como antes se ha expuesto, parece que es posible contra la resolución del recurso extraordinario iniciar algunos de los procedimientos especiales de revisión tributarios. Sin embargo, no tiene demasiado sentido que el recurso extraordinario, que debe configurarse como el último recurso en vía administrativa, sea susceptible de otros recursos económico-

31 PÉREZ TORRES, E., ob. cit. pág. 1656, considera que el silencio de la LGT no va a significar cambio, alguno aunque hubiera sido preferible su plasmación legal.

32 CHECA GONÁLEZ, C., ob. cit. (*Reclamaciones ...*), pág. 843, entiende que con la regulación actual no cabe ningún recurso administrativo, pues sólo puede interponerse el recurso contencioso-administrativo.

administrativos o procedimientos especiales. Es cierto que la resolución del recurso por el TEAC puede incurrir en defectos, pero si se configura como el recurso de "cierre" como se defiende antes de la vía judicial, la LGT debería haber limitado, en opinión de quien suscribe estas líneas, al recurso contencioso-administrativo, para evitar, aunque sean casos excepcionales, la proliferación de recursos y procedimientos.

9. Conclusiones

El recurso extraordinario de revisión encomendado al TEAC, como se ha comentado, ha sido objeto de poca atención desde el punto de vista teórico, lo que ha provocado que se haya mantenido durante mucho tiempo la regulación tradicional, con la excepción de las importantes modificaciones introducidas por la LGT en 2003. Sin embargo, al excluir el motivo más habitual referido al manifiesto de error de hecho que derive de los documentos incorporados al expediente, se ha limitado notablemente su utilización desde el punto de vista práctico.

Además, al estar atribuida desde hace décadas su resolución al TEAC, en vez de al órgano que dictó el acto como ocurre en el ámbito administrativo general, tiene la ventaja de encomendar el recurso a un órgano cuyos integrantes tienen una gran cualificación y que es independiente funcionalmente, pero a la vez presenta la desventaja de que dicho TEAC no es el órgano que dictó el acto y se producen retrasos en el tiempo de resolución de estos recursos debido a la insuficiencia de medios personales de los órganos económico-administrativos. A ello se une que el tiempo dedicado a examinar este recurso no puede dedicarse a otras reclamaciones y recursos encomendados al TEAC. Por ello, a juicio de quien suscribe estas líneas, la participación del TEAC supone una garantía, pero cabe plantearse si es la opción más adecuada, dados los recursos escasos de los que dispone la Administración tributaria para el cumplimiento de sus fines.

Por otro lado, aunque no existen datos publicados sobre el número de recursos interpuestos, ni su concepto, cuantía o tipo de resolución, parece que en los últimos años ha sido utilizado en un apreciable número de casos, bien por desconocimiento, bien de forma intencionada, para plantear cuestiones propias de recursos ordinarios o que deberían sustanciarse a través de medios especiales de revisión.

También como se ha ido comentado, la normativa presenta diversas deficiencias y se producen algunas "colisiones" con los procedimientos especiales de revisión, que resultan criticables. En este sentido, se considera que fue una decisión adecuada la realizada por la LGT en 2003 excluyendo el motivo del manifiesto error de hecho del ámbito del recurso extraordinario, para incluirlo en el del procedimiento especial de rectificación de errores.

Por todo lo expuesto, como opinión puramente personal, cabría plantear si en una futura reforma legal sería conveniente mantener la tradicional competencia de resolución por parte del TEAC o, como sucedió con el manifiesto error de hecho, atribuir al propio órgano que dictó el acto, aproximando a la regulación a la LPACAP. Esto último no supondría ninguna merma de los derechos de los obligados tributarios, pues respecto a los motivos de las letras b) y c) del artículo 244.1 de la LGT puede acudirse como se ha reiterado al artículo 217, mientras que en el caso de la letra a) quizás podría ampliarse el ámbito del artículo 220, rectificación de errores, modificando su regulación y su denominación, para poder incluir estos supuestos y atribuir la competencia también al órgano que dictó el acto. Esto último conllevaría probablemente una mejora de la eficacia del recurso, sobre todo teniendo en cuenta que es el propio órgano que dictó el acto el que conoce perfectamente las razones que llevaron a dictarlo. Además, contra la resolución si se optase por ampliar y mejorar el artículo 220 de la LGT cabría entender que es posible interponer también recurso de reposición y reclamación económico-administrativa, con carácter previo a su impugnación en vía jurisdiccional.

10. Bibliografía

- AYALA MUÑOZ, N., comentario al recurso extraordinario de revisión en *Manual de Revisión de Actos en Materia Tributaria. Libro conmemorativo del 125 aniversario de la Creación del Cuerpo de Abogados del Estado*, Thomson – Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 1ª Edición (2007).
- BERBEROFF AYUDA, D., Coordinador, *Ley General Tributaria. Comentada, con jurisprudencia sistematizada y concordancias*, Lefebvre el Derecho, Colección "Tribunal Supremo", Madrid 2016.
- CERVANTES SÁNCHEZ-RODRIGO, C. J, Y OTROS, *Guía de la Ley General Tributaria*, CISS, Valencia, 1ª Edición (enero de 2014).
- CHECA GONZÁLEZ, C., *El Recurso Extraordinario de Revisión en Materia Económico-Administrativa*, Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria Aranzadi, nº 16, Elcano (Navarra), 2000,
- CHECA GONZÁLEZ, C., *Reclamaciones Económico-Administrativas*, Thomson Reuters – Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2017.
- GALLARDO CASTILLO, M.J., "Capítulo IV. La revisión de los actos administrativos. La revisión de oficio y la revisión rogada" en *Aproximación al nuevo Procedimiento Administrativo Común de la Ley 39/2015: reflexiones y claves de aplicación*, Directora Maria Jesús Gallardo Castillo, CEMCI Publicaciones, Granada 2016.
- GARCÍA-TREVIJANO GARNICA, E., *El recurso extraordinario de revisión*, Civitas, 2ª Edición, Madrid 2001.
- LONGAS LAFUENTE, A., "Capítulo 10. Recursos en vía económico-administrativa", *Revisión de Actos Tributarios. Homenaje a Mª de los Ángeles Cascajero Sánchez*, IEF – Ediciones CEF, 2006.
- PEREZ TORRES, E., comentario del artículo 244 de la LGT, en *Comentarios a la Nueva Ley General Tributaria*, Coordinador Ricardo Huesca Boadilla, Thomson – Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2004.
- RUIZ TOLEDANO, J. I., *El Nuevo Régimen de Revisión Tributaria Comentado*, La Ley – Wolters Kluwer, Madrid, 2006.
- RUIZ TOLEDANO, J.I. y RUIZ GONZÁLEZ, L.J., "Parte II. Las reclamaciones económico-administrativas en la esfera estatal y autonómica" en *La revisión de actos en materia tributaria*, Directores Pablo Chico de la Cámara y Javier Galán Ruiz, Lex Nova – Thomson Reuters, Cizur Menor (Navarra), 2016.
- VIVAS PUIG, F., y CAMPOS DAROCA, J.M., *Revisión de actos y recursos administrativos*, Bosch – Wolters Kluwer, La Rozas (Madrid), 2016.

Taxation and the Right to property: case-law of the European Court of Human Rights ¹

Natalia Vorobyeva²

Título

La fiscalidad y el derecho de propiedad: jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos

Resumen

El artículo ofrece una descripción general de los principios generales aplicados por el Tribunal Europeo de Derechos Humanos al examinar las quejas en virtud del Artículo 1 del Protocolo No. 1 al Convenio Europeo de Derechos Humanos sobre las medidas fiscales aplicadas por el estado. Destaca el amplio margen de maniobra otorgado a los estados en materia tributaria. El artículo describe además la prueba aplicada por el Tribunal al analizar un caso fiscal. Indica cuestiones particulares que pueden surgir en relación con elementos separados de la prueba, como el concepto de posesiones, la calidad de las normas tributarias, la carga individual y excesiva, la retroactividad de las normas, las medidas de austeridad y las garantías procesales en los procedimientos tributarios.

Palabras clave

Tributación; derecho de propiedad; Tribunal Europeo de Derechos Humanos; medidas fiscales; procedimiento tributario.

Abstract

The article gives an overview of the general principles applied by the European Court of Human Rights when examining the complaints under Article 1 of Protocol No. 1 to the European Convention on Human Rights about fiscal measures applied by the state. It emphasises the wide margin of appreciation afforded to the states in tax matters. The article further describes the test applied by the Court when analysing a tax case. It indicates particular issues that might arise in relation to separate elements of the test such as the concept of possessions, quality of fiscal laws, individual and excessive burden, retroactive legislation, austerity measures and procedural safeguards in tax proceedings.

Keywords

Taxation; right to property; European Court of Human Rights; fiscal measures; tax proceedings.

Recibido el 31/10/2018/ Aceptado el 27/12/2018

(1) This article is based on the author's presentation at the ERA event "Protection of Taxpayers' Rights in the Case Law of the European Courts" in Brussels on 17 May 2018. The views expressed in the article are strictly personal and do not represent the official position of the European Court of Human Rights or the Council of Europe.

(2) Assistant lawyer, Registry of the European Court of Human Rights, Council of Europe.

Sumario

1. General principles
2. The concept of possessions
3. Interference with the property right and three rules
4. Lawfulness of interference
5. Legitimate aim
6. Proportionality of interference
7. Particular issues under Article 1 of Protocol No. 1 to the ECHR
 1. VAT cases
 2. Quality of fiscal laws
 3. Individual and excessive burden
8. Retroactive legislation
 1. Austerity measures
 2. Procedural safeguards in tax proceedings
9. Conclusion

1. General principles

Article 1 of Protocol No. 1 to the European Convention on Human Rights (hereinafter – Convention), which guarantees the right to property, provides:

Every natural or legal person is entitled to the peaceful enjoyment of his possessions. No one shall be deprived of his possessions except in the public interest and subject to the conditions provided for by law and by the general principles of international law.

*The preceding provisions shall not, however, in any way impair the right of a State to enforce such laws as it deems necessary to control the use of property in accordance with the general interest or **to secure the payment of taxes or other contributions or penalties.***

Based on the results of the agreement between the Contracting Parties, Article 1 of Protocol No. 1 guarantees not absolute, but limited ownership, leaving the state wide discretion for taking various fiscal measures. This is the only provision in the Convention which makes express reference to taxation³. It affords, however, a **wide margin of appreciation to the States in framing and implementing policy in the area of taxation**⁴. It is first and foremost for the national authorities to decide on the type of tax or contributions they wish to levy. Decisions in this area normally involve, in addition, an assessment of political, economic and social problems which the Convention leaves to the competence of the member States, as the domestic authorities are clearly better placed than the Convention organs to assess such problems⁵.

The European Court of Human Rights (hereinafter – the Court) will therefore **respect the legislature's assessment in taxation matters unless it is devoid of reasonable foundation**⁶. In other words, the state is authorised to collect taxes as an exception to the general principle of protecting property rights, while providing guarantees against illegal and arbitrary actions of national authorities.

When analysing a particular tax case under Article 1 of Protocol No. 1, the European Court of Human Rights applies a standard approach ("test"):

- (1) whether the applicant had "possessions";
- (2) whether there was an interference with the right to property by the respondent state;
- (3) whether the interference was lawful;
- (4) whether it pursued a legitimate aim;
- (5) whether a fair balance was struck between the competing public and private interests.

2. The concept of possessions

The Court has constantly held that the concept of "possessions" in the first part of Article 1 of Protocol No. 1 has an autonomous meaning which is independent from the formal classification in domestic law: certain other rights and interests constituting assets can also be regarded as "possessions". The issue

³ Baker, Ph. (2000) 'Taxation and the European Convention on Human Rights', *British Tax Review*, p. 217.

⁴ *Gasus Dosier- und Fördertechnik GmbH v. the Netherlands*, 23 February 1995, § 60, Series A no. 306-B.

⁵ *Musa v. Austria*, no. 40477/98, Commission decision of 10 September 1998; *Lindsay v. United Kingdom*, no. 11089/84, Commission Decision of 11 November 1986.

⁶ *National & Provincial Building Society, Leeds Permanent Building Society and Yorkshire Building Society v. the United Kingdom*, 23 October 1997, § 80, *Reports of Judgments and Decisions* 1997-VII.

that needs to be examined is whether the circumstances of the case, considered as a whole, conferred on the applicant title to a *substantive interest* protected by Article 1 of Protocol No. 1⁷. In relation to taxation the concept of possessions covers:

- 1) **existing property** – tax payments, tax arrears, interest accrued to the unpaid taxes, surcharges for tax offences;
- 2) **legitimate expectation for the emergence of property rights** – right to claim a deduction of input VAT paid to supplier or VAT refund; compensation for taxes paid in error; tax rebate; payment of interest on the amount overpaid to the treasury.

The necessary condition for a legitimate expectation to appear is compliance with the rules set by the domestic legislation; the proprietary interest has to be recognized by law. A mere hope does not amount to a legitimate expectation⁸.

3. Interference with the property right and three rules

Taxation always constitutes an interference with the right to property because it deprives a taxpayer of his or her possessions: the amount of money to be paid in the form of fees, taxes or other contributions; sanctions for failure to comply with tax legislation; refusal of the state authorities to reimburse the amounts overpaid or erroneously paid to the treasury etc. Bearing this in mind, the Court will examine whether there has been an interference with the applicant's rights in the context of one of three distinct rules comprised in Article 1 of Protocol no. 1.⁹

The first rule, which is **of a general nature**, enounces the principle of peaceful enjoyment of property; it is set out in the first sentence of the first paragraph.

The second rule covers deprivation of possessions and subjects it to certain conditions; it appears in the second sentence of the same paragraph.

The third rule recognises that the States are entitled, amongst other things, **to control the use of property in accordance with the general interest or to secure the payment of taxes or other contributions or penalties**, by enforcing such laws as they deem necessary for the purpose; it is contained in the second paragraph.

The second and third rules, which are concerned with particular instances of interference with the right to peaceful enjoyment of property, must be construed in the light of the general principle laid down in the first rule. The Court usually examines tax cases in the light of the first rule of a general nature, although the more natural approach would be to examine them under the third rule.¹⁰

4. Lawfulness of interference

In so far as the tax sphere is concerned, the Court's well-established position is that States may be afforded some degree of additional deference and latitude in the exercise of their fiscal functions under

⁷ *Beyeler v. Italy* [GC], no. 33202/96, § 100, ECHR 2000-I.

⁸ See, for example, *Buffalo S.r.l. en liquidation v. Italy*, no. 38746/97, § 29, 3 July 2003.

⁹ *Sporrong and Lönnroth v. Sweden*, 23 September 1982, § 61, Series A no. 52

¹⁰ *S.A. Dangeville v. France*, no. 36677/97, § 51, ECHR 2002-III.

the lawfulness test¹¹. Article 1 of Protocol no. 1 reserves the **States' power to pass whatever fiscal laws they consider desirable**, provided always that measures in this field did not amount to arbitrary confiscation¹².

The concept of "law" comprises statutory law as well as case-law. Clear, consistent and publicly available case-law, which is based on a reasonable interpretation of the primary legislation, may provide a sufficient basis for "lawful" interference¹³. The law is also to be understood in its substantive sense, covering not only laws enacted by the legislature but also decrees or rulings issued by the executive authorities¹⁴.

The Court usually draws no distinction between **procedural tax laws**, that is to say laws which regulate the formalities of taxation, including the enforcement of tax debts, or **substantive tax laws** which lay down the circumstances under which tax is due and the amounts payable¹⁵.

The existence of a legal basis in domestic law does not suffice, in itself, to satisfy the principle of lawfulness. It must have a **certain quality**, namely it must be **accessible, precise and foreseeable** in its application.

(1) **Accessibility** – the domestic tax provisions must be available to general public, but the Convention does not require a particular manner of publishing tax rules¹⁶;

(2) Requirement to be **precise** – many laws are inevitably couched in general terms the interpretation and application of which will be settled by practice; in such case particular importance may be attached to the way in which domestic courts interpreted legal provisions;

(3) **Foreseeability** – the law should afford a measure of protection (minimum procedural safeguards) against arbitrary interferences by the public authorities¹⁷.

The Court has acknowledged in its case-law that in any system there is an inevitable element of **judicial interpretation**, and it is primarily for the national courts to interpret and apply domestic law and to establish the facts of the case. However, the Court is required to verify whether the way in which the domestic law is interpreted and applied produces consequences that are consistent with the principles of the Convention¹⁸ (*Masa Invest Group v. Ukraine (dec.)*; *Khodorkovskiy and Lebedev v. Russia*).

5. Legitimate aim

In view of the wide margin of appreciation allowed to the State in matters of economic and social policy, **fiscal measures taken by the state are presumed to be carried out in public interest**, for example:

- to secure the payment of taxes¹⁹,

11 *National & Provincial Building Society, Leeds Permanent Building Society and Yorkshire Building Society v. the United Kingdom*, §§ 75-83.

12 *Gasus Dosier- und Fördertechnik GmbH v. the Netherlands*, § 59.

13 *Khodorkovskiy and Lebedev v. Russia*, nos. 11082/06 and 13772/05, § 881, 25 July 2013.

14 *Cantoni v. France*, 15 November 1996, Reports 1996-V, p. 1627, § 29.

15 *Gasus Dosier- und Fördertechnik GmbH v. the Netherlands*, § 60.

16 *Špaček, s.r.o., v. the Czech Republic*, no. 26449/95, § 57, 9 November 1999.

17 *Centro Europa 7 S.r.l. and Di Stefano v. Italy* [GC], no. 38433/09, § 143, ECHR 2012.

18 *Masa Invest Group v. Ukraine*, no. 3540/03, 11 October 2005.

19 *OAO Neftyanaya Kompaniya Yukos v. Russia*, no. 14902/04, § 606, 20 September 2011.

- to ensure the sense of social justice of the population in combination with the interest to protect the public purse and to distribute the public burden²⁰,
- to preserve the financial stability of the VAT system of taxation with its complex rules²¹.

But in *Joubert v. France*²² the Court found that the impugned measure was not taken in public interest because the need to protect financial interests of the State by creating conditions for reducing the number of complaints against the decisions of tax authorities was not justified.

6. Proportionality of interference

An interference, including the one resulting from a measure to secure payment of taxes, must strike a "fair balance" between the demands of the general interest of the community and the requirements of the protection of the individual's fundamental rights: **there must be a reasonable relationship of proportionality between the means employed and the aims pursued**²³.

- (1) **Material facet** – whether the applicant borne an excessive individual burden or his financial situation was sufficiently undermined by the impugned measure;
- (2) **Procedural aspect** – implies the taxpayer's opportunity to challenge a fiscal measure in the authorised body and within an adversarial procedure;
- (3) **Retrospective tax legislation** – is seen through the wide margin of appreciation afforded to the States in framing and adopting tax policies; compatibility with Article 1 of Protocol No. 1 depends on (i) the reasons for the retroactivity, and (ii) the impact of the retroactive law on the applicant.

7. Particular issues under Article 1 of Protocol No. 1 to the ECHR

There are some particular issues that arise under Article 1 of Protocol No. 1 to the Convention in relation to tax matters. They concern VAT cases; quality of fiscal laws; individual and excessive burden; retroactive legislation; austerity measures; and procedural safeguards in tax proceedings.

1. VAT cases

Intersplav v. Ukraine, no. 803/02, 9 January 2007

"Bulves" AD v. Bulgaria, no. 3991/03, 22 January 2009

Business Support Centre v. Bulgaria, no. 6689/03, 18 March 2010

Euromak Metal Doo v. "The Former Yugoslav Republic of Macedonia", no. 168039/14, 14 June 2018

Nazarev and Others v. Bulgaria (dec.), nos. 26553/05 etc., 25 January 2011

Atev v. Bulgaria (dec.), no. 39689/05, 18 March 2014

20 *R.Sz. v. Hungary*, no. 41838/11, § 48, 2 July 2013.

21 *"Bulves" AD v. Bulgaria*, no. 3991/03, § 65, 22 January 2009.

22 No. 30345/05, §§ 62-65, 23 July 2009.

23 *M.A. and 34 Others v. Finland (dec.)*, no. 27793/95, 10 June 2003.

OOO Khabarovskaya Toplivnaya Kompaniya v. Russia (dec.), no. 10114/06, 19 September 2017

There are quite a few VAT cases examined by the European Court of Human Rights. The main issues that arise during their examination concern the concept of possessions, proportionality of interference and fraudulent abuse of the VAT system of taxation.

1. Possessions

The rules governing the VAT system of taxation are exclusively set and regulated by the State²⁴. The companies have limited or no choice as to whether and how they would participate in the VAT system of taxation, once they enter into contractual relationships. Right to deduct the input VAT paid to the suppliers is one of the benefits allowed by the system.

The necessary condition for a legitimate expectation to appear is **compliance with the rules set by the domestic legislation**: the proprietary interest has to be recognized by law.

1. Right to claim a deduction of input VAT paid to supplier is a legitimate expectation.

- In "*Bulves*" *AD v. Bulgaria* the applicant company had complied fully and in time with the VAT rules set by the State, had no means of enforcing compliance by its supplier and had no knowledge of the latter's failure to report the VAT. It could therefore justifiably expect to be allowed to deduct the input VAT it had paid to its supplier²⁵.

- Similar approach taken in *Atev v. Bulgaria*, where the authorities refused to recognise the applicant's right to have input VAT deducted on account of his supplier's failure to discharge his own VAT-reporting obligations²⁶.

- In *Nazarev and Others v. Bulgaria* (the first application) the Court had doubts to whether the applicant had a legitimate expectation that he would be allowed to deduct VAT owing to his failure to exercise special diligence required of VAT registered persons by verifying whether his suppliers had a valid VAT registration.

2. VAT refund is a proprietary interest recognized by law.

- In *Intersplav v. Ukraine* the Court noted that the dispute did not concern the particular amount of a VAT refund or of compensation for the delay, but **the applicant's general entitlement under the law to VAT refunds and compensation**. Having met the criteria and requirements established by the domestic legislation, the applicant could reasonably expect the refund of the VAT it had paid in the course of its business activities, as well as compensation for any delay. Prior judicial review of a claim is not required to validate eligibility for a refund²⁷.

- In *Khabarovskaya Toplivnaya Kompaniya v. Russia* the Court had to assess whether the applicant had a legitimate expectation to obtain the VAT refund on the basis of the domestic law provisions, as interpreted by the domestic courts. The Court reviewed their findings and found that (i) the applicant company has not satisfied one of the necessary conditions to benefit from VAT refund, that is the reality of transactions with suppliers; (ii) the suppliers' invoices contained false addresses and unclear information about these companies' managers; (iii) the suppliers failed to comply with their VAT reporting obligations. The domestic courts' decisions were not arbitrary or manifestly unreasonable;

²⁴ "*Bulves*" *AD v. Bulgaria*, no. 3991/03, § 56, 22 January 2009.

²⁵ § 57.

²⁶ §§ 21 and 26.

²⁷ § 31.

the applicant therefore did not satisfy certain conditions in order to benefit from VAT refund. Conclusion: **no legitimate expectation of the VAT refund**, complaint was declared inadmissible²⁸.

2. Proportionality of interference

In "*Bulves*" AD the Court established its approach to analysing the proportionality of the interference in similar cases. It found that the interference was disproportionate as a result of a **rigid interpretation of the relevant legislation by the domestic authorities, in that the refusal of VAT deduction was automatic and without adequate review of relevant factors**, such as:

- (i) the timely and full discharge by the applicant company of its VAT reporting obligations;
- (ii) the applicant company's inability to secure compliance by its supplier with its VAT reporting obligations;
- (iii) the fact that there was no fraud in relation to the VAT system of which the applicant company had knowledge or the means of obtaining such knowledge²⁹.

Applying this approach, in "*Bulves*" AD the Court held that the applicant company had no power to monitor, control or secure compliance by its supplier with its VAT reporting, filing and payment obligations. It was placed in a **disadvantaged position** by having no certainty as to whether, in spite of its own full compliance, it would be able to deduct the input VAT it had paid to its supplier.

• In *Atev v. Bulgaria* the Court found that (i) the applicant had complied diligently with the VAT provisions; (ii) the tax authorities imposed the burden of the supplier's failure to maintain his accounting records entirely on the applicant who had no power to secure the supplier's compliance with his VAT reporting obligations; (iii) there was no indication that there was any fraud in relation to the VAT system of which the applicant had knowledge or the means of obtaining such knowledge³⁰. A similar rigid approach was applied to the applicant as in "*Bulves*" AD. But the Court accepted in that case a **more rigid approach applied by the authorities towards diligent traders with the aim of securing the collection of taxes**. The applicant's situation was further balanced by the possibility to seek and obtain compensation from his supplier within the framework of civil proceedings for damages. The complaint was therefore declared manifestly ill-founded³¹.

• In *Nazarev and Others v. Bulgaria* the applicants' complaints about the authorities' refusals to deduct the input VAT paid to suppliers were declared inadmissible because **the domestic authorities had carried out a thorough and individualised review of the relevant circumstances**. Another important finding: the system of cross-checks and inspections by the tax authorities is justified by the need to preserve the financial stability of the VAT system.

3. Fraudulent abuse of the VAT system of taxation

• **The attempts to abuse the VAT system of taxation need to be curbed**; it may be reasonable for domestic legislation to require special diligence by VAT-registered persons in order to prevent such abuse.

• When Contracting States possess information about such an abuse by a specific individual or entity, **they can apply appropriate measures to prevent or stop such abuses**³².

²⁸ §§ 60-70 and 75-76.

²⁹ §§ 67-70.

³⁰ § 31.

³¹ §§ 34-37.

³² *Intersplav v. Ukraine*, § 38.

• But **in the absence of any indication of direct involvement by an individual or an entity in fraudulent abuse of a VAT chain of supply, the authorities cannot penalise such individual or an entity** by refusing his/its rights to a VAT refund or deduction of input VAT³³.

2. Quality of fiscal laws

Špaček, s.r.o., v. the Czech Republic, no. 26449/95, 9 November 1999

AO Neftyanaya Kompaniya Yukos v. Russia, no. 14902/04, 20 September 2011

Khodorkovskiy and Lebedev v. Russia, nos. 11082/06 and 13772/05, 25 July 2013

Masa Invest Group v. Ukraine (dec.), no. 3540/03, 11 October 2005

1. Accessibility

• In *Špaček, s.r.o. v. the Czech Republic* the Court found that the Rules and Regulations issued by the Ministry of Finance could not constitute binding legislative or regulatory instruments owing to the lack of their official publication. However, the term 'law' is to be understood in its substantive sense and **the Convention contains no specific requirements as to the degree of publicity to be given to a particular legal provision**³⁴.

• It is not the Court's task to express a view on the appropriateness of the methods chosen by the legislature of a Contracting State, or to decide on whether the manner of publishing tax and accounting principles is compatible with the requirements of national law. **Its task is confined to determining whether the methods applied by the Contracting State are in conformity with the Convention.**

• In the particular circumstances of the case, the Court found that *Špaček SW*, when changing from single to double-entry book-keeping, had been aware of the way in which the Ministry of Finance published its accounting principles and could easily have sought information about any possible transitional provisions, **if necessary with the advice of specialists**³⁵.

2. Requirement to be sufficiently precise

Many laws are inevitably couched in general terms, the interpretation and application of which will be settled by practice. Attaining absolute precision in the framing of laws, especially in the sphere of taxation, is impossible³⁶.

• In the case of *Masa Invest Group v. Ukraine* the Court considered that **the domestic courts' decisions imposing 20% VAT rate on the applicant's transactions were substantiated and based on law.** Moreover, the applicant had a full opportunity to defend its interests and put forward all necessary evidence and arguments.

• On the contrary, in *Khodorkovskiy and Lebedev v. Russia* the Court held that **neither the primary legislation in force nor the case-law allowed for the imposition of civil liability for unpaid company taxes on the applicants who were company's executives.** Therefore, the recovery of these taxes in favour of the tax service was made by the district court in an arbitrary fashion and contrary to Article 1 of Protocol No. 1 to the Convention³⁷.

³³ "*Bulves*" AD v. Bulgaria, § 70.

³⁴ § 5.

³⁵ § 59.

³⁶ *Timinskiy v. Russia* (dec.), no. 74947/01, 11 September 2007.

³⁷ § 885.

3. Foreseeability

The law should enable a person or a company to foresee the consequences of his/her or its conduct.

• In *OAO Neftyanaya Kompaniya Yukos v. Russia* the Court considered that the Constitutional Court's decision of 2005 represented a reversal and departure from the well-established practice of the commercial courts. There was no clear guidance to the applicant company in 2000 that taxpayers acting in bad faith could face unfavourable legal consequences (as established by the Constitutional Court in 2005). The Court found a violation of Article 1 of Protocol no. 1 on account of **the change in interpretation of the rules on the statutory limitation period** resulting from the above-mentioned decision³⁸.

3. Individual and excessive burden

Joubert v. France, no. 30345/05, 23 July 2009

N.K.M. v. Hungary, no. 66529/11, 14 May 2013

R.Sz. v. Hungary, no. 41838/11, 02 July 2013

Cacciato v. Italy (dec.), no. 60633/16, 16 January 2018

Guiso and Consiglio v. Italy (dec.), no. 50821/06, 16 January 2018

Imbert de Trémiolles v. France (dec.), nos. 25834/05 and 27815/05, 4 January 2008

Within the proportionality test the Court will analyse whether a taxpayer borne an excessive individual burden or his/her/its financial situation was sufficiently undermined by the impugned measure. **The mere fact that the tax rate is very high does not per se give rise to a breach**; the Court will examine the applicant's financial situation.

• In the case of *Imbert de Trémiolles v. France* the applicants complained that their assets were subject to the wealth tax provided for in the General Tax Code. The Court took into account that (i) the wealth tax was payable by individuals whose net taxable assets exceeded a certain value; (ii) it has been introduced as a solidarity tax, to serve the public interest by financing the part of the minimum welfare benefit; (iii) the wealth tax had not actually caused the applicants' assets to diminish, as their own declarations showed a substantial increase. In view of margin appreciation which the States were afforded in this sphere, the Court found that the **payment of this tax had not affected the applicant's financial situation seriously enough for the measure to be considered disproportionate** or an abuse of a State's right to secure the payment of taxes and other contributions.

• On the contrary, in case of *R.Sz. v. Hungary*, the Court found that the 98% tax rate on the severance pay in part exceeding €11,900 entailed an excessive and individual burden on the applicant's side. The Court specified that the applicant had suffered a substantial deprivation of income in a period of presumable considerable personal difficulty owing to the termination of his employment³⁹ (similar findings in *N.K.M. v. Hungary* where the applicant complained about imposition of a 52% tax on her severance pay⁴⁰).

³⁸ §§ 563-575.

³⁹ §§ 54-62.

⁴⁰ §§ 65-76.

• In *Cacciato v. Italy*⁴¹ and *Guiso and Consiglio v. Italy*⁴² **the imposition of the 20% tax** on the compensation for the expropriation of land was within the authorities' margin of appreciation and **had not led to the compensation awards being effectively nullified or to undue financial hardship for the applicants.**

• In *Joubert v. France* the Court considered that **an individual and excessive burden had been placed on the applicants on account of the impossibility to complain about the illegality of tax authorities' measures to the courts** (on the basis of the relevant legal provision). Moreover, they had been deprived of a possession which they might have expected to have reimbursed (supplementary tax imposed on capital gains resulting from the sale of shares in a company).

Interestingly, in the case *Michel Bourguès-Maunoury, Marie-Louise Heintz v Direction des services fiscaux d'Eure-et-Loir* concerning the compatibility with the European Union primary law of a national provision on the procedure for calculating a wealth tax, Advocate General of the Court of Justice Cruz Villalón reiterated that the principle that **rules governing tax law and the exercise of fiscal power must not have confiscatory effects** is a "well-known and widely-recognised idea"⁴³.

8. Retroactive legislation

A, B, C and D v. the United Kingdom, no. 8531/79, Commission decision of 10 March 1981

National & Provincial Building Society, Leeds Permanent Building Society and Yorkshire Building Society v. the United Kingdom, no. 21319/93 and 2 others, 23 October 1997

Di Belmonte v. Italy, no. 72638/01, 16 March 2010

N.K.M. v. Hungary, no. 66529/11, 14 May 2013

Arnaud and Others v. France, nos. 36918/11 and 5 others, 15 January 2015

M.A. and 34 Others v. Finland (dec.), no. 27793/95, 10 June 2003

Di Belmonte (no. 2) v. Italy (dec.), no. 72665/01, 3 June 2004

Huitson v. the United Kingdom (dec.), no. 50131/12, 13 January 2015

Retrospective legislation is not as such prohibited by Article 1 of Protocol No. 1. **The public interest may override the interest of the individual** in knowing his or her tax liabilities in advance (wide margin of appreciation of the State).

Such interference may be justified if technical shortcomings in that existing legislation require reparation. This may be the case, for example, when taxpayers have tried to profit from a loophole in the law (a 'windfall') and the new regulation purports to prevent this (*National & Provincial Building Society, Leeds Permanent Building Society and Yorkshire Building Society v. the United Kingdom*).

• In *Arnaud and Others v. France* the Court considered that **retroactive liability of French nationals residing in Monaco to wealth tax** (i) had intended to combat tax evasion, namely the settling of French nationals in Monaco with the sole aim of avoiding wealth-tax liability in respect of their assets located outside France, and (ii) had not imposed an excessive burden on the applicants who

⁴¹ §§ 26-32.

⁴² §§ 45-50.

⁴³ Case C-558/10, *Michel Bourguès-Maunoury, Marie-Louise Heintz v Direction des services fiscaux d'Eure-et-Loir*, 12 Dec 2011, OJ C-46, 12, Opinion of AG Villalón.

had been provided with prior information enabling them to anticipate the effects of the retrospective application of law⁴⁴.

- In *Huitson v. the United Kingdom* the Court accepted that **the State was entitled to legislate retroactively** in order to prevent the applicant from misusing the double taxation treaty between the UK and the Isle of Man in such a way as to reduce his effective income tax rate to a very low percentage, cutting his expenses and securing for him an unfair advantage over commercial competitors. Moreover, the applicant did not have to bear an individual or excessive burden because he was properly informed and advised to pay the income tax that was properly due, but he chose not to do so⁴⁵.

- But in *Di Belmonte v. Italy* the Court considered that **the applicant had borne an excessive burden on account of tax liability arising out of delays by authorities in complying with the court order to pay compensation for expropriation**. Prior to the entry into force of the law, compensation for expropriation had not been taxable, but after the entry (which was more than 7 months after the date the judgment awarding compensation became final) the applicant had to pay 20% tax. The compensation would not have been subject to the tax provided for the new tax legislation if the judgment awarding it had been complied with properly and timely⁴⁶.

- However, in *Di Belmonte (no. 2) v. Italy* **the retrospectivity of the tax legislation was deemed not disproportionate because of the brevity of the time that had passed between the taxable event (the fact of a judgment awarding the applicant compensation for expropriated property becoming final) and the entry into force of the legislation in issue (20 days), and also because of the relatively limited financial impact of the tax in issue (20% of the property value)**.

Taxation at a considerably higher tax rate than that in force when the revenue in question was generated can arguably be regarded as an unreasonable interference with rights protected by Article 1 of Protocol No. 1.

- In *M.A. and Others v. Finland* the Court found that (i) the retrospective enactment of legislation was aimed at pre-empting the unintended application of a more favourable tax rate to gains resulting from the exercise of stock options before the due date originally set, and (ii) the measure had not imposed an excessive burden on the applicants, taking into account the maximum percentage of the tax levy (60% for ordinary income) and the fact that the levy, which in part was a reflection of the very high general income level of the applicants, was based on real profits made from the sale of the stock options.

1. Austerity measures

Da Silva Carvalho Rico v. Portugal (dec.), no. 13341/14, 1 September 2015

P. Plaisier B.V. and Others v. the Netherlands (dec.), no. 46184/16 and 2 others, 14 November 2017

The Court had considered austerity measures, some of them highly intrusive, taken by Contracting Parties in response to the financial crisis that has beset Europe since 2008, not violating Article 1 of Protocol No. 1. It stressed that the countries were entitled to take far-reaching measures to bring the economy back into line with their international obligations. Their margin was even wider when the issues involved an assessment of the priorities as to the allocation of limited State resources. The only issue that arises in these cases is **whether the applicant was imposed an individual and excessive burden**⁴⁷.

⁴⁴ §§ 28-32.

⁴⁵ §§ 29-35.

⁴⁶ §§ 42-47.

⁴⁷ *P. Plaisier B.V. and Others v. the Netherlands*, §§ 72-76 and 82.

• In *P. Plaisier* the Court considered that levy of high-wages tax surcharge on employers in response to sovereign debt crisis was not disproportionate, in particular, because it was for the State to choose the best solution for dealing with the economic problem⁴⁸.

• In *Da Silva Carvalho Rico* the Court examined the temporary extraordinary solidarity contribution which reduced the applicant's pension income by 4,6%, which was introduced to reduce public spending and achieve medium-term economic recovery. It considered that the applicant had not suffered a substantial deprivation of income, and that the measure was temporary. Moreover, it was not for the European Court to decide whether alternative measures could have been envisaged in order to reduce the State budget deficit and overcome the financial crisis⁴⁹.

2. Procedural safeguards in tax proceedings

AGOSI v. the United Kingdom, no. 9118/80, 24 October 1986

Hentrich v. France, no. 13616/88, 22 September 1994

S.A. Dangeville v. France, no. 36677/97, 16 April 2002

Jokela v. Finland, no. 28856/95, 21 May 2002

Rousk v. Sweden, no. 27183/04, 25 July 2013

Although the second paragraph of Article 1 of Protocol No. 1 contains no explicit procedural requirements, the Court must consider whether the applicable procedures were such as to enable, amongst other things, reasonable account to be taken of the degree of fault or care of the taxpayer or, at least, of the relationship between his conduct and the breach of the law. Besides, procedural criterion implies that **the procedures in question should afford the taxpayer a reasonable opportunity of putting his case to the responsible authorities**. In ascertaining whether these conditions were satisfied, a comprehensive view must be taken of the applicable procedures⁵⁰.

• In the case of *Jokela v. Finland* the applicants unsuccessfully challenged the market value of their property, on the basis of which the inheritance tax was calculated. The Court considered, inter alia, that **since the applicants enjoyed the benefit of adversarial court proceedings, the fixing of the inheritance tax did not exceed the State's wide margin of appreciation in this field**⁵¹.

• In *Hentrich v. France* the Court considered that as a selected victim of the exercise of the right of pre-emption by the state, **the applicant had borne and individual and excessive burden which could have been rendered legitimate only if she had had the possibility** – which was refused her – **of effectively challenging the measure taken against her**. The "fair balance" was therefore upset.

• In *Dangeville v. France* the Court held that **an inability to obtain the reimbursement of overpaid tax** in respect of which the domestic authorities acknowledged that it had been paid in violation of the applicable substantive law **gave rise to a violation**. Both the negation of the applicant company's claim against the State and the absence of domestic procedures affording a sufficient remedy to ensure the protection of the applicant company's right to peaceful enjoyment of possessions upset the fair balance⁵².

48 §§ 84-98.

49 §§ 43-45.

50 *AGOSI v. the United Kingdom*, § 55.

51 § 60.

52 § 61.

• In *Rousk v. Sweden* enforcement measures in the context of tax proceedings which were not automatically suspended when a debtor appealed against them were considered acceptable and falling within the State's wide margin of appreciation. However, **these proceedings must be accompanied by procedural safeguards to ensure that individuals are not put in a position where their appeals are effectively circumscribed and they are unable to protect their interests effectively**⁵³. In particular, there should be a reasonable degree of communication between the public authorities involved, allowing for protection of the taxpayers' rights.

9. Conclusion

This palette of cases shows that various issues might arise under Article 1 of Protocol No. 1 in relation to tax matters. While the wide margin of appreciation of the State in adopting and framing its fiscal policy is recognised by the Court, it is indispensable that measures taken in respect of taxpayers are not illegal and arbitrary, the assessment to be given in each particular case.

⁵³ § 117.

Revista Técnica Tributaria

JURISPRUDENCIA
NACIONAL



Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sección 2ª. Comentario a la Sentencia de 17 de julio de 2018, rec. 5664/2017

Ponente: Francisco José Navarro Sanchís

IIVTNU. Determinación de la Base Imponible. Alcance de la inconstitucionalidad declarada por la STC en sentencia de 11 de mayo de 2017.

El Tribunal Supremo reproduce, en esta sentencia, buena parte de los fundamentos de derecho de la sentencia del TS 9 de julio de 2018, rec. 6226/2017, en la que se interpreta por primera vez la declaración de inconstitucionalidad referida. De este modo, se considera que los artículos 107.1 y 107.2.a) adolecen únicamente de inconstitucionalidad y nulidad parcial, lo que implica que los preceptos son constitucionales y resultan plenamente aplicables en todos aquellos supuestos en los que no quede acreditado que no se ha producido un incremento del valor del terreno. Sin embargo, la inconstitucionalidad, y la consiguiente nulidad, del artículo 110.4 del TRLHL –precepto que impide al sujeto pasivo acreditar la inexistencia de plusvalía real- es total y absoluta. Esta nulidad absoluta conlleva la posibilidad de probar, a partir de la sentencia del Tribunal Constitucional, la inexistencia de incremento de valor y, en caso de que dicho extremo no quedase acreditado, habilita la aplicación de la regla de cuantificación objetiva de la base imponible contenida en los artículos 107.1 y 107.2.a).

En relación con la carga de la prueba, al igual que en la sentencia de 9 de julio, se establece que corresponde al obligado tributario probar la inexistencia de incremento de valor. El TS en esta sentencia es todavía más preciso a la hora de determinar el valor probatorio de las escrituras públicas de adquisición y transmisión del terreno y entiende que los valores en ellas consignados constituyen un sólido y ordinario principio de prueba, aunque no tienen valor absoluto y salvo que fueran simulados, su aportación debería ser suficiente para trasladar a la parte contraria -la Administración- la carga de acreditar en contrario.

Fundamentos de derechos

(...)

TERCERO .- Contenido interpretativo de esta sentencia.

Con arreglo a lo que establece el artículo 93.1 LJCA , procede, en función de todo lo razonado precedentemente, responder a las cuestiones suscitadas en el auto de admisión, lo que debemos hacer

necesariamente por remisión íntegra a la interpretación plasmada en el fundamento séptimo de la sentencia de 9 de julio último .

Así, a la cuestión formulada por el auto de admisión como necesitada de esclarecimiento, consistente en "...[D]eterminar si, para garantizar la seguridad jurídica (artículo 9.3 de la Constitución), la igualdad en la aplicación de la ley (artículo 14 de la Constitución) y el respeto de la reserva de ley en materia tributaria (artículos 31.3 y 133.1 y 2 de la Constitución), la inconstitucionalidad de los artículos 107.1, 107.2 a) y 110.4 del texto refundido de la Ley de Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto legislativo 2/2004, de 5 de marzo, declarada en las sentencias del Tribunal Constitucional 59/2017, de 11 de mayo, obliga en todo caso a la anulación de las liquidaciones y al reconocimiento del derecho a la devolución de ingresos indebidos en las solicitudes de rectificación de autoliquidaciones por el impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana, sin entrar a valorar la existencia o no en cada caso de una situación inexpresiva de capacidad económica, como defiende el juzgador de instancia...", hemos de efectuar una remisión total a lo que al respecto señala dicho fundamento séptimo.

CUARTO .- Resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.

Es en la resolución de las cuestiones suscitadas en este recurso de casación donde esta sentencia debe diferir -por pura coherencia, fundada en la inversión de las posiciones procesales, fruto a su vez del sentido de los respectivos fallos- de la respuesta contenida en la sentencia a la que continuamente nos venimos refiriendo, pues, como arriba indicamos, la aquí impugnada anula en apelación la de instancia y, con ello, la liquidación del IIVTNU, por considerar que, al margen de la situación concreta de ganancia o pérdida patrimonial experimentada con ocasión de la venta de los terrenos, dato del que abiertamente prescinde, el impuesto no podía ser exigido por haber perdido vigencia total el precepto legal habilitante del gravamen. En otras palabras, la sentencia aquí impugnada es el exponente claro de la que hemos venido a considerar la mal llamada *tesis maximalista*, pues aún descartando el uso de la expresión, la recogemos al menos para facilitar la comprensión de su sentido y alcance.

Ello nos conduce a las declaraciones siguientes, que vamos a fundamentar en lo declarado con valor de doctrina, y ampliamente transcrito, en nuestra sentencia de 9 de julio de 2018, pronunciada en el recurso de casación nº 2662/2017:

- 1) La sentencia dictada por el Tribunal Superior de Justicia de Madrid, Sección Novena, de 19 de julio de 2017 -recurso de apelación nº 783/2016- debe ser casada y anulada, en tanto contiene un criterio contrario al que hemos establecido, ya que considera erróneamente que los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL, sobre determinación de la base imponible del impuesto municipal que nos ocupa, han sido expulsados de modo absoluto e incondicional del ordenamiento jurídico, afirmación que hemos rechazado formalmente, al afirmar que " (tales artículos) ...a tenor de la interpretación que hemos hecho del fallo y del fundamento jurídico 5 de la STC 59/2017, adolecen solo de una inconstitucionalidad y nulidad parcial".
- 2) Tal anulación conduce directamente al análisis de la sentencia dictada en primera instancia el 14 de septiembre de 2016, en el procedimiento ordinario nº 5/2016, por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 34 de los de Madrid, cuyo criterio también ha sido desautorizado, si bien por razones distintas de la anterior, en nuestra sentencia.

Así, debe ser igualmente objeto de anulación la sentencia dictada en primera instancia que la Sala revocó en apelación, pues la confirmación en aquélla de la liquidación allí impugnada atendía sólo a los criterios de establecimiento de plusvalía presunta o automática derivada de la mera aplicación del artículo 107 TRLHL, esto es, de los valores catastrales matizados por el coeficiente de revalorización presunta y el número de años transcurridos en el periodo de generación, prescindiendo, por tanto, de la declaración sobrevenida de inconstitucionalidad de los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL, en relación con el artículo 110.4 del mismo cuerpo legal, declarada por el Tribunal Constitucional.

Además de ello, la sentencia de primera instancia está también aquejada de error jurídico en cuanto a los criterios que establece en relación con la carga, principios de prueba válidos y objeto sobre el que tal prueba debe recaer, a que nos hemos referido en el fundamento jurídico quinto de la sentencia de 9 de julio de 2018, reproducida y ratificada en ésta.

Si bien tales aspectos no parecen constituir una afirmación central de dicha sentencia de instancia, pues su fundamento sustentador se encuentra en la aplicación a ultranza del régimen de determinación de la base imponible de los artículos 107 y 110 TRLHL, con independencia de la circunstancia de que, en el caso enjuiciado, se estuviera gravando realmente una minusvalía o pérdida patrimonial, aspecto éste que resulta indiferente, en su concepción del problema, para alcanzar el fallo desestimatorio, no obstante, en al menos aparente contradicción con la aplicación mecánica e incondicional de tales preceptos, se indica que NASIPA no ha acreditado la minusvalía que reivindica como acaecida para quedar excluido del gravamen del impuesto.

Para ello, el Juzgado se muestra rigorista con la exigencia de prueba sobre la inexistencia de riqueza gravable: a) en primer lugar, desdeña *a priori* todo valor de prueba, aun indiciaria, a los precios recogidos en las escrituras públicas de adquisición y transmisión, con cita del artículo 1218 del Código Civil, pero llevada a una posición extrema su exégesis, de suerte que lo que no sea "...el hecho que motiva su otorgamiento y [de] la fecha de éste" parece carecer de todo valor; b) en segundo término, atribuye al interesado la carga de probar la pérdida patrimonial por medios distintos al de la exhibición de tales instrumentos; y c) viene a exigir, a la postre, una prueba pericial para acreditar que se ha experimentado la minusvalía que situaría la transmisión efectuada fuera del ámbito objetivo de la aplicación del tributo.

Tales afirmaciones han quedado claramente contradichas en el fundamento jurídico quinto de nuestra sentencia de 9 de julio pasado, dictada como hemos repetido en el recurso de casación nº 2662/2017. Aun a título de ejemplo, hemos señalado que los valores consignados en las escrituras públicas, en tanto sean expresivos de que la transmisión se ha efectuado por un precio inferior al de adquisición, constituyen un sólido y ordinario principio de prueba que, sin poseer un valor absoluto -que no podemos establecer con carácter abstracto en sede casacional- sí que bastarían, por lo general, como fuente de acreditación del hecho justificador de la inaplicabilidad del impuesto que, no debemos olvidar, hace sólo objeto de gravamen las plusvalías o incrementos de valor.

En otras palabras, tales datos, a menos que fueran simulados, deberían ser suficientes, desde la perspectiva de la *onus probandi*, para desplazar a la parte contraria, al Ayuntamiento gestor y liquidador, la carga de acreditar en contrario, de modo bastante, que los precios inicial o final son mendaces o falsos o no se corresponden con la realidad de lo sucedido.

- 3) Finalmente, la disconformidad a derecho de la sentencia de instancia lleva consigo la nulidad de los actos administrativos de liquidación y revisión allí enjuiciados, en tanto han hecho indebidamente objeto de gravamen una verdadera y propia minusvalía patrimonial, inexpressiva de capacidad económica alguna, en contra de la declaración de inconstitucionalidad efectuada en la STC 59/2017 y en nuestra doctrina jurisprudencial.

A tal efecto, resulta evidente -además de no contradicho- el dato de que con ocasión de la transmisión de los terrenos, NASIPA experimentó una clara, manifiesta y evidente minusvalía patrimonial que, dado todo lo que se ha razonado con anterioridad, en ningún caso podía dar lugar a la exacción del impuesto controvertido, pues habría bastado, ante el silencio e inactividad probatoria de la Corporación local, con la exhibición y examen de las correspondientes escrituras públicas.

(...)

Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sección 2ª. Comentario a la Sentencia de 19 de julio de 2018, rec. 4069/2017

Ponente: Nicolás Antonio Maurandi Guillén

IVA. Deducción de las cuotas soportadas en la adquisición de vehículos. Presunción de afectación al 100%. Vehículos de representantes o agentes comerciales.

El Tribunal Supremo determina que la presunción de afectación al 100% de los vehículos utilizados por representantes o agentes comerciales contemplada en el apartado e) del artículo 95. tres, regla 2ª, no limita su aplicación únicamente a los representantes o agentes comerciales que actúen como personal autónomo, sino que también se aplica cuando se trata de trabajadores por cuenta ajena. Y, a esta conclusión se llega por las siguientes razones: (i) La literalidad de la norma no exige que los representantes o agentes comerciales actúen como personal autónomo, (ii) la intención del Legislador ha sido la de aceptar esta presunción de afectación al 100% en los desplazamientos que conllevan las actividades comerciales y de representación, al entender que tienen carácter permanente (iii) la necesidad de esos desplazamientos permanentes en las tareas comerciales o de representación se plantea igual tanto si las mismas son realizadas por personal autónomo o por trabajadores por cuenta ajena, por lo que la distinción que la Administración trata de establecer no tiene justificación.

Fundamentos de derechos

(...)

SEXTO.- *Resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.*

La lógica consecuencia de lo hasta aquí expuesto no puede ser otra que la estimación del recurso de casación deducido por el Abogado del Estado pues, como se sostiene en el mismo, la sentencia recurrida ha interpretado de manera errónea el ordenamiento jurídico al considerar que el artículo 17 de la Sexta Directiva, único al que se refiere, o los que resultan aplicables al caso, los artículos 168 b) y 173.1 de la «Directiva IVA», sobre los que guarda silencio, no autorizan a limitar la deducción de las cuotas de IVA relativo a los vehículos automóviles al grado efectivo de utilización de esos vehículos en la actividad empresarial o profesional del contribuyente.

Y si ello es así, resulta forzoso resolver el litigio y determinar si, efectivamente, es ajustada a Derecho la decisión administrativa que redujo al 50% la deducción por gastos relativos a vehículos con fundamento en lo que con anterioridad ha sido expuesto.

La respuesta a esa cuestión ha de ser necesariamente coherente con la interpretación que propugnamos del artículo 95.Tres, reglas 2ª y 3ª, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, a cuyo tenor debe estarse

«al grado efectivo de utilización de los bienes en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional».

Lo cual conduce a que, para determinar cuál debe ser en el actual caso litigioso ese «grado efectivo de utilización de los bienes en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional»,

haya de tenerse en cuenta todo lo siguiente:

- 1.- La liquidación aquí controvertida adujo como justificación que había que estarse al cincuenta por ciento de afectación que presume la regla 2ª del apartado tres del artículo 95 de la LIVA , ya que no se había acreditado una afectación superior; y señaló a este respecto que el carácter de comerciales de los empleados encargados de los vehículos no permitía aplicar la afectación al cien por cien prevista en la letra e) del último párrafo de esa mencionada regla 2ª, porque dicha letra estaba referida solamente a quienes realizan la actividad como profesionales y no a los empleados de la propia empresa (lo que equivalía a circunscribir dicha mayor afectación a quienes realizan funciones de representación comercial como personal autónomo y no como trabajador por cuenta ajena).
- 2.- La fundamental alegación sobre la cuestión anterior desarrollada en la demanda formalizada en el proceso de instancia, en su hecho quinto, adujo que los únicos vehículos turismo de la empresa son utilizados por empleados del departamento comercial para la labor encomendada; que estos trabajadores, integrados en el departamento de ventas, tienen como única labor promover, negociar y concretar las operaciones mercantiles en nombre y por cuenta de la empresa; y que su carácter de representantes comerciales deriva de su actuación como eslabón entre la empresa CHOVI SL, industria de fabricación de salsas, y las empresas de distribución que finalmente las comercializan.

Añadiendo a lo anterior que las especiales características de los clientes de CHOVI SL, empresas del sector de distribución de alimentos con múltiples centros de venta en España y el extranjero, exige ejercer sobre tales clientes una labor permanente de gestión y venta, y esto permite deducir como lógica consecuencia que el vehículo es indispensable y necesario, incluso como oficina móvil, para dicha labor, sobre todo si se tiene en cuenta que CHOVI SL no dispone de sedes o delegaciones fuera de sus instalaciones ubicadas en Benifaio (Valencia).

- 3.- La Administración demandada, en su escrito de contestación presentado en dicho proceso de instancia, no combatió directamente esos hechos alegados en la demanda a los que acaba de hacerse referencia; y su principal oposición a la posibilidad de aceptar en los vehículos una afectación a la actividad empresarial del cien por cien consistió en reiterar, a estos efectos, la tesis seguida por la Administración tributaria, en el acto de liquidación, esto es, que la referencia a representantes o agentes comerciales en la letra e) incluida en el último párrafo de la regla 2ª del artículo 95.tres de la L/IVA venía referida a "profesionales que desarrollan esa actividad, no a empleados de la propia empresa".
- 4.- No puede ser acogida esta única oposición de la Administración demandada, al no ser de compartir esa interpretación que preconiza para la letra e) incluida en el último párrafo de la regla 2ª del artículo 95. tres de la L/IVA .

Así lo aconsejan estas principales razones: (i) una hermenéutica literal de esa tan repetida letra e) no justifica la solución defendida por la Administración, pues su texto gramatical no exige que los representantes o agentes comerciales a que se refiere actúen necesariamente como personal autónomo; (ii) para disipar la duda ha de acudirse, pues, a una interpretación teleológica, que tenga en cuenta que el propósito del legislador ha sido aceptar la presunción de una afectación del cien por cien en los desplazamientos que conllevan las actividades comerciales y de representación por entender que los mismos tienen un carácter permanente; y (iii) la necesidad de esos desplazamientos permanentes en las tareas comerciales o de representación se plantea por igual con independencia de que las mismas sean realizadas por personal autónomo o por trabajadores por cuenta ajena y, por ello, carece de justificación razonable esa diferenciación que ha sido establecida por la Administración.

La consecuencia de lo anterior es que lo procedente es estimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto en la instancia, al no ser ajustada a derecho la resolución allí impugnada en la que se redujo al 50% la deducción aplicable en el mes de diciembre del ejercicio 2010 a las cuotas de IVA soportadas relacionadas con los vehículos turismo adquiridos por la parte demandante.

Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sección 2ª. Comentario a la Sentencia de 3 de octubre de 2018, rec. 4483/2017

Ponente: José Díaz Delgado

IRPF. Exenciones. Prestaciones públicas de maternidad percibidas de la Seguridad Social.

Se plantea en este recurso de casación si las prestaciones públicas por maternidad que se perciben de la Seguridad Social se encuentran incluidas en la letra h) del artículo 7 de la ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y, por tanto, están exentas de tributación. El Tribunal Supremo, acogiendo la posición adoptada por el TSJ de Madrid, determina que dichas prestaciones deben quedar exentas del IRPF. A esta conclusión se llega, como veremos a continuación, partiendo de lo dispuesto en la exposición de motivos de la norma que introdujo la exención comentada, de una interpretación gramatical del párrafo cuarto de la letra h) del artículo 7 -concretamente cuando establece "también estarán exentas las prestaciones públicas por maternidad percibidas de las Comunidades Autónomas..."- y de una interpretación sistemática del Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social, que lleva a considerar la maternidad como una situación protegida.

Fundamentos de derechos

(...)

TERCERO.- Posición de la Sala.

La cuestión a resolver es meramente jurídica y consiste en interpretar si la prestación por maternidad a cargo del INSS puede incardinarse en el supuesto previsto en el párrafo tercero letra h) del artículo 7 de la LIRF, cuando dispone que "*Igualmente estarán exentas las demás prestaciones públicas por nacimiento, parto o adopción múltiple, adopción, hijos a cargo y orfandad*".

Pues bien, a nuestro juicio si que se incluye por las siguientes razones.

Primero. Porque así se desprende de la Exposición de Motivos de la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social, que introdujo la mencionada exención en la Ley 40/1998 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y pasó al Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Nos sirve como elemento interpretativo del alcance del párrafo tercero antes citado.

Como recuerda la sentencia recurrida, en dicha Exposición de Motivos se dice que: "En el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en primer lugar, se establece la exención de las prestaciones públicas percibidas por nacimiento, parto múltiple, adopción, maternidad e hijo a cargo, entre las que se incluyen las prestaciones económicas por nacimiento de hijo y por parto múltiple previstas en el Real Decreto Ley 112000, de 14 de enero".

Del texto contenido en la referida Exposición de Motivos se desprende que la exención que se establece comprende la prestación de maternidad y no sólo las de nacimiento, parto múltiple, adopción e hijo a cargo, pues se refiere expresamente a la prestación por maternidad y no parece pretender que su alcance se limite a las concedidas por las comunidades autónomas o entidades locales, sino que trata de establecer la exención de todas las prestaciones por maternidad, sin distinción del órgano público del que se perciban, lo que conduce a estimar que el párrafo cuarto del artículo 7 letra h) de la ley del IRPF

trata de extender el alcance del tercer párrafo a las percibidas de las comunidades autónomas o entidades locales.

Segundo. La interpretación gramatical. Cuando el párrafo cuarto comienza con la palabra "*también*" *estarán exentas las prestaciones públicas por maternidad percibidas de las Comunidades Autónomas o entidades locales*", después de declarar exentas en el párrafo tercero "*las demás prestaciones públicas por nacimiento, parto o adopción múltiple, adopción, hijos a cargo y orfandad*", parece dar a entender que además de las que corren a cargo de la Seguridad Social, entre las que cabe incardinar las prestaciones por maternidad, están exentas las que por el mismo concepto se reconozcan por las Comunidades Autónomas y Entidades Locales, pues en otro caso la partícula "*también*" sería inútil, y podría dar lugar a entender que el legislador ha querido exclusivamente declarar exentas éstas últimas y excluir las estatales.

Tercero. La interpretación sistemática. Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social.

La prestación por maternidad es el subsidio que gestiona la Seguridad Social que trata de compensar la pérdida de ingresos del trabajador a consecuencia del permiso de descanso por el nacimiento de un hijo, adopción, tutela o acogimiento, y durante ese periodo el contrato de trabajo queda en suspenso interrumpiéndose la actividad laboral; y a tenor del artículo 177 de dicha norma, se consideran situaciones protegidas la maternidad, la adopción, la guarda con fines de adopción y el acogimiento familiar, de conformidad con el Código Civil o las leyes civiles de las comunidades autónomas que lo regulen.

En consecuencia la prestación por maternidad puede incardinarse en el supuesto previsto en el párrafo tercero de la letra h del artículo 7 de la LIRPF, y por ello el recurso de casación ha de ser desestimado y establecer como doctrina legal que "*las prestaciones públicas por maternidad percibidas de la Seguridad Social están exentas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.*"

(...)

Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sección 6ª. Comentario a la Sentencia de 13 de noviembre de 2018, rec. 620/2017

Ponente: Nicolás Antonio Maurandi Guillén

Requerimientos de información. Abogados y procurados. Anulación del acuerdo de la Comisión Permanente del CGPJ sobre la remisión a la AEAT de información relativa a la participación de abogados y procuradores en procesos judiciales.

El Tribunal Supremo considera no conforme a derecho el acuerdo de la Comisión Permanente del CGPJ que informa favorablemente (aunque de forma parcial) para que los órganos judiciales proporcionen a la AEAT la información requerida relativa a la participación de abogados y procuradores en todos los procedimientos judiciales durante los años 2014, 2015 y 2016. Entre los argumentos expuestos por el Alto Tribunal para llegar a tal conclusión destaca que el requerimiento de información cuestionado no se encuentra amparado por los planes de control tributario, puesto que abarca a la totalidad del colectivo de la Abogacía. Entiende el Tribunal que para que un requerimiento de información dirigido a uno o varios profesionales quede amparado por el Plan, en cada uno de ellos se debe apreciar "signos externos de riqueza que no resulten acordes con su historial de declaraciones de la Renta y Patrimonio", presupuesto que no se ha cumplido en el caso analizado.

Fundamentos de derecho

TERCERO. - *Análisis previo de la cuestión referida a la competencia del Consejo General del Poder Judicial para dictar el acto impugnado.*

Como se ha expresado en los antecedentes, mediante providencia de 12 de julio de 2018 (coincidente con la dictada en el recurso núm. 623/2017, deliberado el mismo día que el actual núm. 620/2017), la Sala planteó a las partes, en aplicación de lo prevenido en el artículo 33.2 de la Ley de la Jurisdicción, la cuestión sobre la competencia del Consejo General del Poder Judicial para dictar el acto impugnado a la vista de lo dispuesto en el artículo 94.3 de la Ley General Tributaria (Ley 58/2003, de 17 de diciembre).

(...)

b. La respuesta de la Sala.

La cuestión planteada a las partes por la Sala reside en determinar si el acto impugnado entra dentro de las competencias del Consejo General del Poder Judicial.

La primera observación que es preciso hacer es que se trata de una materia, la relativa al tratamiento automatizado de datos, sobre la que existe una normativa específica a la que hay que estar. Queremos decir que no nos encontramos ante una materia en la que valgan las competencias genéricas que posee el Consejo General, sino las que específicamente se le otorgan por la legislación aplicable en materia de protección de datos que, a los efectos que nos interesa en este litigio, son la Ley de Protección de Datos de Carácter Personal (Ley 15/1999, de 13 de diciembre) y la propia Ley Orgánica del Poder Judicial.

(...)

Para resolver sobre si alguna de estas atribuciones puede dar cobertura al acto impugnado es preciso que tratemos de dilucidar la naturaleza del mismo, algo que no se desprende con evidencia de su tenor literal. El acuerdo se autocalifica como un "informe favorable" respecto de una petición dirigida al

Presidente del Consejo General del Poder Judicial, de conformidad con un informe jurídico elaborado por el Gabinete Técnico. Sin embargo, el informe es favorable sólo en parte, puesto que lo es salvo en el dato relativo a la "identificación del cliente". En definitiva, la Comisión Permanente del Consejo da su visto bueno (*informa favorablemente*) parcial (excluye un elemento de la información solicitada) al informe del Gabinete Técnico respecto de que los órganos judiciales requeridos proporcionen a la Agencia Tributaria la información solicitada sobre abogados y procuradores que hayan participado en los procedimientos judiciales de los años 2014, 2015 y 2016. Lo que en definitiva se traduce en un informe favorable parcial de la propia Comisión Permanente para que los órganos judiciales proporcionen la referida información.

(...)

La salvedad que, en todo caso, hay que dejar sentada, es que quedan incólumes las competencias propias de los órganos judiciales como responsables de los archivos. Esto es, que el visto bueno parcial, tanto si se entiende como un criterio interpretativo en la interpretación de la ley o como una instrucción anterior a la actuación de dichos órganos, no es vinculante ni en lo que respecta a la consideración de que la información solicitada posee trascendencia tributaria ni, por tanto, en cuanto a si se deba o no proporcionar la misma a la Agencia Tributaria o en qué medida deba hacerse.

En definitiva, se trataría de una actuación o instrucción encaminada a orientar a los titulares de los ficheros judiciales respecto a lo que el Consejo General del Poder Judicial considera una adecuada aplicación de la Ley, sin perjuicio de la decisión que adopten dichos titulares en ejercicio de sus propias competencias.

(...)

CUARTO.- *Análisis de los motivos de impugnación que cuestionan la motivación de la actuación impugnada y el cumplimiento de los requisitos jurisprudencialmente exigidos sobre las vías de obtención de información por parte de la Administración tributaria.*

(...)

La primera consiste en destacar que el fin último y principal de esa actividad investigadora es constatar de manera eficaz el cumplimiento de la obligación de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos que a todos impone el artículo 31 de la Constitución (CE);

(...)

La segunda impone diferenciar las dos clases de investigación que resultan necesarias para que la referida actividad indagatoria alcance la meta de eficacia que el artículo 103 CE proclama como uno de los principios que deben presidir la actuación de la Administración pública.

(...)

La tercera reclama resaltar que ambas clases de investigación habrán de seguir unas pautas objetivas en cuanto a su realización, para hacer efectivo en esta materia de investigación tributaria el postulado de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos que contiene el artículo 9.3 CE.

La cuarta estriba en señalar que esas pautas objetivas son diferentes según la clase de información de cuya obtención se trate, lo que traduce en la distinción, jurisprudencialmente establecida con apoyo en lo establecido en los artículos 94 y 95 LGT 2003, de estas dos modalidades: una información por suministro, que opera según las previsiones reglamentariamente establecidas en cuanto a sus formas y plazos; y una información por captación, en la que rige su motivación singularizada en orden a expresar las circunstancias y hechos que la justifican, así como su individualización subjetiva y su concreción objetiva.

Debiéndose añadir que estas dos modalidades de información, con sus diferentes pautas para la objetivación de su inicio y práctica, encarnarán, en principio, los dos distintos instrumentos de

investigación dirigidos a esas dos tareas de prospección y constatación que antes se han señalado; dicho de otro modo, la información por suministro es el medio natural para las tareas de prospección, mientras que la información por captación es el cauce ordinario para constatar los indicios de posibles incumplimientos que hayan llegado a la Administración tributaria.

Finalmente, la quinta y última consideración se concreta en recordar que el artículo 116 de la LGT 2003 dispone que la Administración elaborará un Plan de Control Tributario que, pese a tener carácter reservado, no impedirá que se hagan públicos los criterios generales que lo informen.

Habiéndose de destacar que estos Planes permitirán señalar o singularizar grupos colectivos sobre los que la Administración tenga razonables indicios de fraude, e iniciar frente a sus componentes actuaciones de reclamación de información como paso previo para iniciar en su caso actuaciones individualizadas de investigación.

Y siendo de subrayar muy especialmente que, en lo que hace a la motivación de estas reclamaciones colectivas de información, consistirá en explicar o justificar por qué el colectivo de que se trate ha de considerarse incluido en el correspondiente Plan.

(...)

3.- Razones que, a partir de lo expuesto, aconsejan acoger los motivos de impugnación que se analizan en este fundamento de derecho.

Lo primero que debe señalarse es que el requerimiento controvertido no puede ampararse en la modalidad de información por suministro, porque la Administración tributaria no señala la regulación reglamentaria en la que se apoya para llevarlo a cabo.

Lo segundo a destacar es que los citados Planes 2016 y 2017 no justifican tampoco un requerimiento de información dirigido globalmente a la totalidad del colectivo de la Abogacía como es el que aquí es objeto de controversia; esto es, la lectura de lo que se ha transcrito en ambos Planes pone bien de manifiesto que, para que un requerimiento de información dirigido a uno o varios profesionales pueda considerarse amparado por el Plan, habrá de concurrir individualmente en cada uno de los seleccionados este presupuesto:

«(...) signos externos de riqueza en los casos en los que dichos signos no resulten acordes con su historial de declaraciones de renta o patrimonio preexistentes mediante el uso combinado de las múltiples informaciones que existen en la actualidad a disposición de la Administración Tributaria».

Siendo de añadir respecto de lo que acaba de señalarse lo siguiente:

(a) Dicho presupuesto lo establece el Plan de 2016 pero rige también en el Plan de 2017, porque, según se ha dicho, se expresa así:

«Junto con los ámbitos de control prioritario señalados previamente, existen determinados sujetos, sectores o regímenes tributarios sobre los que la Agencia Tributaria ha desarrollado sus actuaciones de control en años precedentes que deben mantenerse».

Y este propósito de mantener lo del año anterior significa la continuidad en el Plan 2017 del presupuesto que el Plan del anterior año 2016 estableció para que se pudiese actuar sobre contribuyentes que presten actividades profesionales.

(b) Los textos de uno y otro Plan permiten diferenciar dos cosas distintas: el presupuesto para actuar contra los contribuyentes que presten servicios profesionales y la actuación que sobre ellos podrá realizar la Administración tributaria; pero sin que sean posibles estas últimas actuaciones si la selección del contribuyente sobre quien se va a reclamar información no se efectuó con observancia de la concurrencia en él del presupuesto que se viene mencionando.

-
- (c) La observancia del tan repetido presupuesto resulta inexcusable para hacer visible que la selección del profesional cuya actividad vaya a ser objeto de un requerimiento de información se ajusta a unas pautas de objetividad; unas pautas que, según ya se dijo, resultan necesarias para asegurar que la actuación de la Administración tributaria observa debidamente el mandato de interdicción de la arbitrariedad que proclama el artículo 9.3 de la Constitución.

QUINTO.- *Decisión final y costas procesales.*

Lo antes razonado impone, sin necesidad ya de otras consideraciones complementarias, estimar el recurso contencioso-administrativo y anular la actuación del Consejo General del Poder Judicial frente a la que se ha dirigido la impugnación en el actual proceso jurisdiccional.

En cuanto a costas procesales, son de apreciar la clase de dudas que considera el apartado 1 del artículo 139 de la LJCA para apartarse de la regla general de la imposición.

Tribunal Superior de Justicia de Andalucía. Sala de lo Contencioso-Administrativo. Comentario a la Sentencia de 19 de septiembre de 2018, rec. 553/2017

Ponente: Santiago Macho Macho

Procedimiento tributario. Efectos vinculantes de las consultas tributarias. Aplicación retroactiva de los cambios de criterio administrativos.

El principio de seguridad jurídica y el de protección de la confianza legítima impiden que un cambio de criterio del TEAC -que corrige el criterio sentado por la DGT en consultas vinculantes- se aplique con carácter retroactivo en procedimientos de comprobación tributaria, cuando el contribuyente ajustó su comportamiento al criterio precedente expresado en una consulta vinculante aplicable durante el período impositivo que se pretende comprobar.

Fundamentos de derechos

(...)

CUARTO.-

La cuestión planteada en autos es idéntica a la ya resuelta en por esta Sala en asunto seguido a instancia de persona que está en la misma situación profesional que la aquí recurrente, por lo que, conforme al principio de unidad de doctrina, a lo allí dicho nos remitimos y ahora reproducimos, determinado la estimación del recurso.

(...)

TERCERO.- En cuanto al fondo dispone el art. 89.1 de Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria que "*La contestación a las consultas tributarias escritas tendrá efectos vinculantes, en los términos previstos en este artículo, para los órganos y entidades de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos en su relación con el consultante.*

En tanto no se modifique la legislación o la jurisprudencia aplicable al caso, se aplicarán al consultante los criterios expresados en la contestación, siempre y cuando la consulta se hubiese formulado en el plazo al que se refiere el apartado 2 del artículo anterior y no se hubieran alterado las circunstancias, antecedentes y demás datos recogidos en el escrito de consulta.

Los órganos de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos deberán aplicar los criterios contenidos en las consultas tributarias escritas a cualquier obligado, siempre que exista identidad entre los hechos y circunstancias de dicho obligado y los que se incluyan en la contestación a la consulta"

De la literalidad del precepto se extrae que las respuestas a las consultas escritas formuladas por los contribuyentes generan un efecto vinculante para la Administración respecto del consultante y de aquellos terceros que se encuentren en una situación que presente rasgos de identidad con la que fue objeto de consulta tributaria. Este efecto vinculante presenta límites cronológicos. Por lo que hace al inicio de su efectividad es preciso que la consulta se formule con anterioridad al vencimiento del plazo para presentar la declaración tributaria de que se trate, por la llamada que se hace al apartado segundo del art. 88 de LGT; y por lo que hace al fin del valor vinculante de las consultas tributarias, éste termina con la modificación del criterio que se impone por la interpretación de la doctrina de los órganos

económico administrativos o la jurisprudencia de los Tribunales, y desde luego cuando se produce una modificación legislativa que afecta a los preceptos interpretados en la consulta.

En el caso que se nos presenta nos encontramos con un criterio vinculante expresado por la Dirección General de los Tributos de manera reiterada, que era de aplicación a la fecha de la presentación de la autoliquidación de IRPF correspondiente al periodo impositivo 2012, 2013 y 2014, criterio que se ve modificado posteriormente por el TEAC por resolución de 5 de febrero de 2015, constante el plazo que permite a la Administración efectuar la comprobación de la declaración tributaria del contribuyente. Por lo que en suma se nos plantea la cuestión jurídica de si es posible ejercitar la facultad de comprobación y liquidación del impuesto por parte de la Administración como consecuencia de la sobrevenida alteración de un criterio tributario que se imponía como vinculante durante el periodo impositivo al que se refería la declaración tributaria.

El supuesto sin estar perfectamente resuelto por la norma legal, si apunta hacia la imposibilidad que afecta a la Administración de realizar esta corrección retroactiva de su anterior criterio vinculante. Razones relacionadas con la seguridad jurídica y con su corolario principio de protección de la confianza legítima abonan esta solución. La consulta vinculante, y la posibilidad de extensión de sus efectos a supuestos idénticos, se configura como un elemento encaminado a dotar de seguridad jurídica al contribuyente que se precave de adaptar su conducta a los criterios previamente expresados por la Administración. De escaso servicio para este fin sería la respuesta vinculante si se admitiera, tal y como propone la Administración demandada, que cualquier resolución judicial o económico administrativa que la rechazara, habilitase a la Administración para corregir a quienes se ajustaron al criterio administrativo sobrevenidamente modificado. El momento a partir del cual rige la jurisprudencia o doctrina administrativa que supera al criterio expresado en la consulta será el del dictado de la resolución de que se trate, para a partir de entonces la Administración tributaria rectificar las declaraciones que se refieran a periodos impositivos posteriores a esta fecha, y que hayan ignorado la nueva interpretación prevalente de los Tribunales.

El contribuyente que declaró conforme al criterio de la consulta vinculante no puede ser objeto de una comprobación por motivo de su rectificación, pues vería frustrada la confianza que depositó en las posiciones expresadas por la Dirección General de los Tributos con fuerza vinculante, pues no incurrió en ninguna falta interpretativa corregible a posteriori, sino que tal falla sería en todo caso vinculable a la errónea interpretación de la Administración Tributaria.

En este punto merece recordarse que el principio de protección de la confianza legítima opera esencialmente como contrapeso en el marco del ejercicio de las facultades revisoras que la Administración ejerce respecto de sus propios actos, de manera que la producción de actos nuevos no genere un daño excesivo a los administrados que depositaron una confianza razonable en la durabilidad de las situaciones jurídicas creadas por los actos administrativos que, precedentes, son sustituidos.

Esta teoría formulada por la doctrina alemana y plasmada en la legislación federal sobre procedimiento administrativo bajo la clásica denominación germana del "vertrauensschutz" o "protección de la confianza", da el salto a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, y por su influencia, a la jurisprudencia patria mediante una aplicación extensiva del principio de buena fe en la actuación de las Administraciones Públicas que consagraba el desaparecido art. 3.1 de la Ley 30/1992, que hoy suple el art. 3.1 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público.

En esta línea la Sentencia de TS de 27 Abril de 2015 (Rec. 1965/2012) en la que se lee que "*Como dijimos en nuestra sentencia de 7 de abril de 2014 (casación 3699/12, FJ 3º), el principio que exige proteger la confianza legítima no resulta novedoso ni extravagante en nuestra jurisprudencia. Son varias las sentencias que le han dado operatividad en distintos ámbitos para amparar a administrados que han actuado bajo la cobertura del mismo. Pueden así consultarse las sentencias de 23 de noviembre de 1984 (repertorio de jurisprudencia 1984/5956), 30 de junio de 2001 (casación 8016/95), 26 de abril de 2010 (casación 1887/05), 28 de noviembre de 2012 (casación 5300/09) y 22 de enero de 2013 (casación 470/11), las dos penúltimas dictadas en materia tributaria, que no hacen sino adoptar los criterios ya sentados en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, conforme a la que el principio que nos ocupa*

vincula a todos los poderes públicos (i) si la creencia del administrado que lo sustenta se basa en signos externos y no en meras apreciaciones subjetivas o convicciones psicológicas y, (ii) ponderados los intereses en juego, la situación de quien legítimamente se ha fiado de la Administración es digna de protección [sentencias de 26 de abril de 1988 , Krüechen (316/96) ; 1 de abril de 1993, Lageder y otros (asuntos acumulados C-31/91 a C-44/91) ; 5 de octubre de 1993, Driessen y otros (asuntos acumulados C-13/92 a C-16/92) ; 17 de julio de 1997 , Affish (C-183/95) ; 3 de diciembre de 1998, Belgocodex (C-381/97) ; y 11 de julio de 2002 , Marks & Spencer (C-62/00)].

Dicho principio, que se encuentra hoy positivado en el artículo 3.1, párrafo segundo, de la Ley 30/1992, está relacionado con los más tradicionales en nuestro ordenamiento de seguridad jurídica y buena fe en las relaciones entre la Administración y los particulares.

No obstante, conviene tener presente, como advertíamos en la sentencia de 13 de junio de 2011 (casación 1028/09, FJ 2º), que ni el principio de buena fe ni el de confianza legítima pueden justificar la petrificación de criterios administrativos contrarios al ordenamiento jurídico. En la citada sentencia, recordábamos lo dicho en la de 15 de abril de 2002 (casación 10381/97, FJ 8º), esto es, que el principio de protección de la confianza legítima comporta, como ya hemos apuntado, que la autoridad pública no pueda adoptar medidas que frustren la esperanza inducida por la razonable estabilidad de sus decisiones, en función de las cuales los administrados han ordenado su comportamiento. O, en otros términos, su virtualidad puede provocar la anulación de un acto de la Administración o la obligación de esta última de responder de la alteración de las circunstancias habituales y estables, generadoras de esperanzas fundadas en su mantenimiento, cuando la mudanza se produce sin mediar las debidas previsiones correctoras o compensatorias, sin conocimiento anticipado o sin medidas transitorias suficientes y proporcionadas al interés público para que los sujetos puedan acomodar su conducta [en igual sentido la sentencia de 25 de octubre de 2004 (casación 8145/99, FJ 3º)]."

Más recientemente la Sala Tercera del Tribunal Supremo ha tenido ocasión de abordar una problemática parecida abundando en la cuestión del alcance del principio de confianza legítima en el ámbito tributario en aquellos supuestos polémicos que se sustancian cuando se genera un cambio de criterio jurisprudencial o en la doctrina de los tribunales económico administrativos, y ha afirmado la imposibilidad de aplicar retroactivamente los nuevos criterios cuando el contribuyente se ajustó en su actuación a criterios jurídicos precedentes deducibles indubitadamente, aun de forma tácita, por el modo de conducirse la Administración, en el caso estudiado por la STS de 13 de junio de 2018 (Rec. 2800/2017) se trataba de un supuesto en el que durante un dilatado período de tiempo la Administración consideró determinada suerte de operaciones como no sujetas a imposición, para posteriormente en contra de este modo de conducirse dilatado en el tiempo, modificar su posición, en expresión de la meritada sentencia del TS " *Sí podemos afirmar, empero, que la Administración Tributaria no podrá exigir el tributo en relación con una determinada clase de operaciones (o, en general, de hechos imposables), respecto de períodos anteriores no prescritos, cuando puedan identificarse actos o signos externos de esa misma Administración lo suficientemente concluyentes como para entender que el tributo en cuestión no debía ser exigido a tenor de la normativa vigente o de la jurisprudencia aplicable. En otras palabras, la declaración expresa y precisa de que la operación no está sujeta o la realización de actos indubitados que revelen un criterio claramente contrario a su sujeción impedirá a la Administración exigir el tributo con carácter retroactivo, esto es, en relación con momentos anteriores (no afectados por la prescripción) a aquél en el que se cambió el criterio que antes se había manifestado expresa o tácitamente y que llevó al interesado a ajustar su comportamiento a esos actos propios*". Luego, concluimos nosotros, que con mayor rigor debe exigirse esa vinculación de la Administración a su propio precedente, cuando además este ha sido objeto de manifestación explícita a través de un instrumento concebido en nuestra legislación tributaria como elemento dirigido a proporcionar seguridad jurídica a los contribuyentes.

En definitiva el recurso contencioso administrativo merece prosperar, en el entendido de que no es posible aplicar la doctrina de los TEA con carácter retroactivo en procedimientos de comprobación tributaria, cuando el contribuyente ajustó su comportamiento al criterio precedente expresado en una consulta vinculante aplicable durante el período impositivo de que se trate.

Revista Técnica Tributaria

DOCTRINA
ADMINISTRATIVA



Tribunal Económico-Administrativo Central. Comentario a la Resolución 1211/2015 de 16/07/2018

Actuaciones de inspección. Prescripción. Iniciación y desarrollo de las actuaciones inspectoras. Cómputo de las dilaciones que se imputan a la Administración.

Unidad resolutoria: Vocalía Segunda

En el marco de un procedimiento inspector la Inspección emite un informe posterior al Acuerdo de liquidación a efectos de atender las alegaciones al Acta presentadas en plazo por el obligado tributario. Dicho informe se emitió una vez finalizado el plazo máximo de finalización del procedimiento inspector, de acuerdo con los plazos establecidos en el artículo 150 LGT, considerando las dilaciones no imputables a la Administración. El Tribunal Central, confirmando el cambio de criterio, considera que siendo el informe emitido por la Inspección atendiendo a las alegaciones del interesado el finalizador del procedimiento, el que lo resuelve y el que determina el *dies ad quem* del cómputo del plazo de duración de las actuaciones inspectoras y no la fecha en que se notificó el Acuerdo de liquidación inicial.

Fundamentos de derecho

(...)

QUINTO.- Así las cosas, a efectos del cómputo del plazo de duración del procedimiento, tal y como hemos señalado en el Fundamento de Derecho Tercero anterior, es preciso traer a colación la sentencia de la Audiencia Nacional de 12-07-2016 en la que se dispuso, respecto a lo que aquí interesa, lo siguiente:

"En el presente caso no puede entenderse que las actuaciones inspectoras han finalizado con la notificación de la liquidación de 2 de febrero de 2010, porque ello implicaría desagregar de las mismas el trámite de alegaciones y la nueva liquidación que tras el mismo se dictó el 25 de marzo de 2010. La liquidación que pone término al procedimiento inspector es esta última, que no puede ser considerada un apéndice de dicho procedimiento, pues se dicta en el seno del mismo y a la vista de las alegaciones al Acta presentadas en plazo, como en la Propia Resolución impugnada se reconoce.

...En el presente recurso, se afirma por el recurrente que, teniendo en cuenta la fecha de notificación de la liquidación de 25 de marzo de 2010, el 20 de abril de 2010, y descontando las interrupciones justificadas y dilaciones imputables al sujeto pasivo, el plazo se ha excedido.

Y ello es cierto, iniciadas las actuaciones inspectoras el 1 de abril de 2008, los 12 meses habrían transcurrido el 30 de marzo de 2009, y, sumando a esta fecha 324 días de dilaciones imputables a la actora e interrupciones justificadas, el plazo máximo para notificar la liquidación sería el 18 de febrero de 2010.

Señala la representación de la demandada que se cumplió el plazo, pues existió un primer intento de notificación en legal forma el 9 de febrero de 2010 (artículo 104.2 Ley 58/2003). Pero ese intento de notificación lo era de la liquidación de 2 de febrero de 2010, y la liquidación que puso fin al procedimiento inspector fue la de 25 de marzo de 2010, dictada a la vista de las alegaciones y que contiene el acto definitivo tributario, es, en palabras del artículo 100 de la Ley 58/2003, antes transcrito, el acto resolutorio mediante el cual el órgano competente de la Administración realiza las operaciones de cuantificación necesarias y determina el importe de la deuda tributaria o de la cantidad que, en su caso, resulte a devolver o a compensar, y lo hace de manera definitiva, pues en ella se da respuesta a las alegaciones al Acta realizadas por la interesada.

...

(...)

Sentencia que ha sido confirmada por el Tribunal Supremo mediante reciente sentencia de 13-12-2017 en la que se dispuso lo siguiente:

(...)

1. El ordenamiento jurídico tributario otorga al sometido a inspección no solo el derecho a efectuar alegaciones al acta de disconformidad, sino el derecho a que esas alegaciones sean tenidas en cuenta -sea para acogerlas, sea para rechazarlas- en la liquidación tributaria correspondiente.

2. Esa liquidación constituye el acto resolutorio por el que la Inspección realiza las operaciones de cuantificación necesarias y determina el importe de la deuda tributaria (artículo 101.2 de la Ley General Tributaria).

3. Para que esa resolución sea completa y responda eficazmente al deber de la Administración de ajustarse al ordenamiento es menester que cuente con todos los elementos necesarios para su adopción; y entre esos elementos esenciales está, sin duda, la opinión del interesado en el procedimiento sobre las vicisitudes del mismo y sobre la resolución que, a su juicio, será la que resulte conforme a Derecho.

4. De aceptarse la tesis del recurrente en casación (según la cual solo hay en nuestro caso una liquidación y ésta es la que se dictó sin tener en cuenta las alegaciones en plazo del contribuyente) estaríamos convirtiendo a ese trámite - esencial, como vimos- en algo puramente superfluo, prescindible, inane a los efectos del procedimiento. Y eso no es, a nuestro juicio, lo que ha querido el legislador al afirmar en el artículo 157.5 de la aquí aplicable Ley General Tributaria de 2003 que "recibidas las alegaciones, el órgano competente dictará la liquidación que proceda, que será notificada al interesado".

5. Es cierto que podría suceder lo que apuntamos más arriba (la Administración da la llamada por respuesta y consigue que el acuerdo final sea el primero, dictado en plazo), pero ello no debe llevarnos a la creencia de que la actuación contraria (dictar un segundo acuerdo a tenor de los alegaciones) sea especialmente meritoria o encomiable: es, simplemente, la única que se atempera debidamente al deber de la Administración de servir con objetividad y buena fe a los intereses generales y ajustarse a la ley y al derecho en su toma de decisiones. En otras palabras, si la Administración -conociéndolas- omite toda referencia a las alegaciones del contribuyente y lo hace, además, para evitar el transcurso de un plazo del procedimiento estaría quebrantando la buena fe que debe presidir las relaciones con los administrados, especialmente en aquellos supuestos en los que puede producirse efectos gravosos para éstos.

(...)

En definitiva, el hecho de que se dictase un primer acuerdo de liquidación sin tener en cuenta las alegaciones del contribuyente no convierte al segundo (que corrige esa omisión) en inexistente o ajeno al procedimiento inspector. Cualquiera que sea la calificación jurídica que otorguemos a la resolución de 25 de marzo de 2010,

es lo cierto que ésta es la finalizadora del procedimiento de inspección, la que lo resuelve, la que abre al interesado la vía impugnatoria correspondiente y la que, en fin, determina el dies ad quem del cómputo del plazo de duración de las actuaciones de comprobación."

Tribunal Económico-Administrativo Central. Comentario a la Resolución 02456/2015 de 18/09/2018

IRPF. Exención por reinversión de vivienda habitual.

Unidad resolutoria: Vocalía Duodécima

Se plantea la aplicación de la exención por reinversión en vivienda habitual en un supuesto en el que el contribuyente había residido en la vivienda durante un periodo superior a tres años antes de la transmisión, aunque no había transcurrido dicho plazo desde que la adquirió por herencia, ya que la adquiere 14 meses antes de la transmisión. Entiende el TEAC, que el plazo de tres años de residencia continuada que se exige para que la vivienda adquiera el carácter de habitual debe comenzar a computarse desde que se adquirió el dominio de la misma, sin que a estos efectos deba tenerse en cuenta el periodo en el cual se ha estado residiendo en la vivienda con carácter previo a su adquisición.

Fundamentos de derecho

TERCERO.-

(...)

A efectos de la exención por reinversión no cabe, por tanto, considerar que la transmisión que hace un contribuyente de su vivienda es una transmisión de vivienda habitual si desde la fecha de adquisición hasta la de venta no han transcurrido al menos 3 años – a salvo las excepciones que la propia normativa prevé al requisito de permanencia mencionado, cuando concurren algunas circunstancias que "necesariamente exija" el cambio de domicilio - y ello aunque llevara viviendo en ella anteriormente a su adquisición y por otro título distinto al de propiedad un tiempo superior a 3 años o un tiempo inferior a 3 años pero que sumado al que va entre la adquisición y la venta supusiera una residencia habitual en dicha vivienda de al menos 3 años.

Este TEAC, en resolución de 06-10-2000 (RG 1565/1997) en recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por el Director General de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda ha abordado esta cuestión. Aunque la legislación a la que se refiere era la constituida por la Ley 18/1991 y el RD 1841/1991 es plenamente aplicable su criterio con la legislación actualmente vigente, dada la similitud de la redacción de los preceptos relevantes. Establece el criterio de que para que una vivienda tenga la consideración de habitual el plazo de residencia continuada durante tres años debe computarse en todo caso con posterioridad a la adquisición de la vivienda. Dice la resolución:

«PRIMERO.- Siendo la cuestión a resolver el modo en que debe computarse el plazo de tres años de residencia continuada exigido por la Ley y el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para adquirir, a efectos del citado impuesto, la calificación de vivienda habitual.

SEGUNDO.- El artículo 50 de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, dispone que: "Se excluirán de gravamen los incrementos de patrimonio obtenidos por la transmisión de la vivienda habitual del sujeto pasivo, siempre que el importe total de la misma se reinvierta en la adquisición de una nueva vivienda habitual en las condiciones que reglamentariamente se determinen." El concepto de vivienda habitual se deduce de lo dispuesto en el artículo 78.Cuatro.b), según el cual: "Se entenderá por residencia habitual la vivienda en la que el sujeto pasivo resida durante un plazo continuado de tres años...", así como del artículo 34 del Real Decreto 1841/1991, de 30 de diciembre, que la define en los siguientes términos: "Se entiende por vivienda habitual la edificación que constituya la residencia del sujeto pasivo durante un plazo continuado de, al menos, tres años. No obstante, se entenderá que la vivienda tuvo el

carácter de habitual cuando, a pesar de no haber transcurrido dicho plazo, concurren circunstancias que necesariamente exijan el cambio de domicilio. Se entenderá que la vivienda no ha constituido la residencia del sujeto pasivo si en un plazo de doce meses, contados a partir de la fecha de adquisición o terminación de las obras, no ha sido habitada de manera efectiva y con carácter permanente por el propio sujeto pasivo ..."

TERCERO.- Los preceptos transcritos en el Fundamento de derecho anterior ponen de manifiesto la existencia de dos características en el concepto de "vivienda habitual" a los efectos que aquí interesan. De una parte, el requisito de tiempo máximo que puede transcurrir para el inicio de la ocupación de la vivienda, y de otra, la condición, asimismo temporal, de habitación de la vivienda durante un número mínimo de años. Pues bien, ambos aspectos no son independientes entre sí, tal y como este Tribunal ha señalado en su resolución de 10 de septiembre de 1997, sino complementarios y, además, consecutivos en el tiempo, de modo que en primer término ha de cumplirse el requisito de ocupar la que va a ser vivienda habitual en un plazo máximo de doce meses desde la terminación de las obras o desde la fecha de la adquisición, y a continuación ha de producirse la permanencia en la habitación de la vivienda al menos durante el período continuado de tres años previsto en la ley. Es decir, que tal y como indica la ... el requisito de residencia durante el plazo mínimo de tres años sólo puede empezar a computarse una vez adquirida la vivienda.

CUARTO.- Esta idea queda avalada si se tiene en cuenta además que los preceptos mencionados, tanto los relativos a la exención por reinversión en vivienda habitual como a la deducción por adquisición de la vivienda habitual, se encuadran dentro del conjunto de medidas de política económica y social que tratan de incentivar fiscalmente la adquisición de la vivienda habitual, de lo que se deduce, que sólo quien adquiere la vivienda y cumple las condiciones establecidas legal y reglamentariamente, puede disfrutar de los mencionados beneficios. Ello no es obstáculo, para que el legislador, con el objetivo de evitar una aplicación generalizada de estos beneficios fiscales con fines distintos a los previstos, haya considerado conveniente reservar estas ventajas fiscales exclusivamente para aquella vivienda en la que el contribuyente resida de forma continua un plazo mínimo, que se ha fijado en tres años. Una interpretación conjunta de lo expuesto nos permite concluir que no es posible, por tanto, computar en el citado plazo aquellos períodos de tiempo que el contribuyente hubiera habitado la vivienda, que sean anteriores a la adquisición, puesto que supondría no respetar la limitación que el legislador ha previsto en la aplicación de este beneficio fiscal.

(...)

Asimismo, ello no contraviene los pronunciamientos de este TEAC contenidos en resolución de 10-09-2015 (RG 6331/2013) de recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por Directora del Departamento de Gestión de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en un supuesto en el que la AEAT practicó liquidación al considerar que no se habían declarado correctamente las ganancias patrimoniales obtenidas por la venta de la vivienda habitual. La vivienda había sido adquirida en régimen económico matrimonial de gananciales el 03-04-2001 y con motivo de la disolución de comunidad, el 17-05-2006, le fue adjudicada la totalidad de la vivienda. La AEAT entendió que solo procedía la exención por reinversión por el 50% de la ganancia patrimonial obtenida, y que por el otro 50% no se cumplía el requisito de haber sido su vivienda habitual desde la adquisición, pues desde la adquisición de esa segunda mitad (17-05-2006) hasta la fecha de transmisión de la vivienda (02-02-2007) no habían transcurrido los 3 años.

(...)

Esta última resolución del TEAC sigue la misma línea que la anterior resolución transcrita, pues sigue exigiendo que el plazo de tres años lo sea desde la adquisición de la propiedad, pero analizando el caso concreto: el hecho de haber tenido el sujeto pasivo la propiedad de su vivienda habitual en régimen económico matrimonial de gananciales. La resolución, sin entrar a analizar las peculiaridades del régimen de gananciales, apoyándose en la doctrina general de división de cosa común, y no habiendo duda de que la vivienda había sido habitada en su totalidad y «a título de pleno domino» (aunque compartido) desde el inicio, considera que la vivienda no puede constituir simultáneamente vivienda habitual y no vivienda habitual para la misma persona, concluyendo que en estos casos (copropiedad de la vivienda) debe considerarse que el cómputo del plazo de tres años no puede fragmentarse por distintas partes y no ha de estarse a la fecha en que se produjo la adjudicación de la vivienda (en la

disolución del régimen de gananciales en el caso analizado), sino a la fecha en la que se produjo la adquisición de la vivienda en titularidad compartida. La resolución es un caso particular de la regla general (consistente que se ha de ser dueño de la vivienda durante el período de tres años), aclarándose que en el caso de vivienda de titularidad compartida el período de residencia se extiende a la totalidad de la vivienda. Por tanto, a diferencia con el caso que se examina en el presente supuesto, en la RG 6331-13 la obligada tributaria era propietaria de la vivienda vendida desde que ésta fue comprada por ambos cónyuges en proindiviso, aunque tal propiedad fuera compartida.

En el caso actual, la reclamante, si bien ha residido en esa vivienda durante un período superior a tres años, hasta el 01-02-2006 no era propietaria de la misma, adquiriendo en esa fecha la vivienda por herencia, vivienda que es transmitida el 26-04-2007, lo que implica que desde la adquisición del dominio hasta la transmisión no han transcurrido los tres años que, como venimos diciendo, para tener derecho al beneficio fiscal de la exención por reinversión en vivienda habitual deben computarse desde la adquisición del dominio.

(...)

Tribunal Económico-Administrativo Central. Comentario a la Resolución 7111/2015 de 18/09/2018

Deber de colaboración con la Administración tributaria. Requerimiento de obtención de información. Motivación suficiente del requerimiento. Transcendencia tributaria.

Unidad resolutoria: Vocalía Segunda

El TEAC estima el recurso de alzada interpuesto por el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT anulando la resolución del TEAR recaída en reclamación económico-administrativa interpuesta por una Entidad Colegial en relación a un requerimiento de obtención de información efectuado a sus colegiados por la que se les requiere las minutas de sus colegiados como consecuencia de procedimientos de "jura de cuentas", reclamaciones judiciales o extrajudiciales o de costas procesales. No se requieren los expedientes completos sólo datos cuantitativos referentes a las minutas de los procedimientos. El Tribunal considera que el requerimiento no necesita mayor motivación porque la trascendencia económica y tan tanto tributaria de esta información resulta evidente. Dado que el requerimiento de información constituye un acto administrativo con entidad propia, no adjetiva, que concreta e individualiza el deber general de suministrar información de terceros y define una obligación de hacer, hace que el propio requerimiento se convierta en el acto declarativo de esta obligación de informar, que es una obligación principal y autónoma. El contenido del requerimiento refleja sin necesidad de mayores explicaciones o razonamientos, y por ende justifica, la trascendencia tributaria de la información solicitada, respecto de la cual se manifiesta que resulta necesaria para las actuaciones que tiene encomendada la Inspección de los tributos.

Fundamentos de derecho

(...)

SEGUNDO. -

(...) la información solicitada debe tener trascendencia tributaria siendo ésta una cuestión que debe ser necesariamente valorada por la Administración actuante y, en su caso, por los Tribunales. Al respecto cabe señalar que el requerimiento de información constituye un acto administrativo con entidad propia, no adjetiva, que concreta e individualiza el deber general de suministrar información de terceros y define una obligación de hacer. Ello motiva que el propio requerimiento se convierta en el acto declarativo de esta obligación de informar, que es una obligación principal y autónoma. Este acto administrativo formal no puede ser considerado de mero trámite y, en consecuencia, reúne las características precisas para ser calificado como acto reclamable en la vía económico-administrativa, conceptualización jurídica que ineludiblemente obliga a exigir la constancia de su justificación o de los motivos por los que se emite para que así, por los órganos encargados en su caso del examen de su adecuación a Derecho, puede ejercitarse con plenitud su función.

Respecto a la necesidad de motivar en los requerimientos la trascendencia tributaria de la documentación requerida se ha pronunciado este Tribunal Central en anteriores ocasiones, habiéndolo hecho también el Tribunal Supremo en sentencia de 26-09-2007, disponiendo que los requerimientos constituyen actos administrativos no limitativos de derechos subjetivos que definen una obligación de hacer, siendo suficiente motivación del acto la cita de las normas que lo fundamentan jurídicamente. En otro supuesto de requerimiento de información, en sentencia de 14-02-2006, el mismo Tribunal manifestó que:

"...la motivación exige que la resolución contenga una fundamentación suficiente para que en ella se reconozca la aplicación razonable del Derecho a un supuesto específico permitiendo a un observador saber cuáles son las razones que sirven de apoyatura a la decisión adoptada, quedando así de manifiesto que no se ha actuado con arbitrariedad. La exigencia de información debe estar atemperada por lo que sea necesario para la gestión e inspección tributarias. Este deber fue precisado por el artículo 113 de la Ley General Tributaria, en la redacción dada por la Ley 25/1995, de 20 de julio, al relacionar las potestades de la Inspección y el deber de colaboración de los ciudadanos y entidades con una doble exigencia: los datos, informes o antecedentes obtenidos por ella en el desempeño de sus funciones a) tienen carácter reservado; y b) sólo podrán ser utilizados para la efectiva aplicación de los tributos o recursos cuya gestión tenga encomendadas, sin que puedan ser cedidos o comunicados a terceros, salvo que la cesión tenga por objeto alguna de las cinco excepciones previstas en el mismo precepto, y que van desde la investigación o persecución de delitos hasta la colaboración con otras Administraciones tributarias, públicas o comisiones parlamentarias, en los términos que el propio precepto especifica. Por todo ello, y siempre que la información solicitada se encamine a la aplicación efectiva de los tributos, ha de compartirse la afirmación de la sentencia recurrida relativa a que dicha utilidad puede ser potencial, indirecta o hipotética."

La trascendencia tributaria ha sido definida por el Tribunal Supremo en su sentencia de 03-11-2011 (rec. cas. nº 2117/2009), como:

"TERCERO.- (...) "la cualidad de aquellos hechos o actos que puedan ser útiles a la Administración para averiguar si ciertas personas cumplen o no con la obligación establecida en el art. 31.1 de la Constitución de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica, y poder, en caso contrario, actuar en consecuencia, de acuerdo con la Ley. Y esa utilidad puede ser " directa " (cuando la información solicitada se refiere a hechos imponibles, o sea, a actividades, titularidades, actos o hechos a los que la Ley anuda el gravamen) o " indirecta " (cuando la información solicitada se refiere sólo a datos colaterales, que puedan servir de indicio a la Administración para buscar después hechos imponibles presuntamente no declarados o, sencillamente, para guiar después la labor inspectora -que no se olvide, no puede alcanzar a absolutamente todos los sujetos pasivos, por ser ello materialmente imposible hacia ciertas y determinadas personas)".

(...)

Esta Sala tiene una consolidada doctrina sobre el tema de los requerimientos de información por la Administración Tributaria, que fue desarrollada con la antigua Ley General Tributaria, pero que no ha perdido vigencia con la actual. El art. 93.1 de la LGT establece con carácter general el deber que los obligados tributarios tienen para con la Administración de facilitar y proporcionar "toda clase de datos, informes, antecedentes y justificantes con trascendencia tributaria relacionados con el cumplimiento de sus propias obligaciones tributarias o deducidos de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas", enumerando, a continuación, determinados supuestos, de modo pormenorizado y a título de ejemplo.

De lo que se desprende la existencia de una obligación legal de facilitar y suministrar información con relevancia tributaria a la Administración.

La cuestión, se traslada a que dicha obligación no es absoluta, sino que tiene unos límites, en tanto que el ejercicio de esta facultad por parte de la Administración autorizada supone, con más o menos intensidad, una incisión en derechos e intereses de los afectados tutelados jurídicamente, incluso a nivel constitucional.

Como dijimos en nuestra sentencia de 18 de julio de 2011 (casación 2790/09, FJ 3º), recordando la sentencia del Tribunal Constitucional 110/1984 (FJ 3º), el derecho a la intimidad, consagrado en el artículo 18 de la Constitución española, se configura como un ámbito de especial protección de los particulares, directamente vinculado con la dignidad de la persona a la que se refiere el artículo 10 de la propia Norma Fundamental como fundamento del orden político y de la paz social. Sin embargo, como no podría ser de otro modo, es un derecho limitado, tanto por sus propios perfiles o contornos

jurídicos, como por su interacción con el resto de los derechos y deberes amparados por el ordenamiento jurídico, por lo que con normalidad resulta dificultoso acotar con nitidez su contenido.

En otros pronunciamientos hemos añadido que así, el mencionado derecho fundamental no puede desvincularse del artículo 31.1 de la propia Constitución, donde se establece el deber de todos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos mediante el sistema tributario, y del que emana la inexorable obligación de facilitar a la Administración la información con trascendencia tributaria necesaria para garantizar el debido cumplimiento de los deberes con el fisco. Por ello, la Administración puede exigir los datos relativos a la situación económica del contribuyente, quien tiene el deber jurídico de colaborar, deber que se extiende a quienes puedan prestar su ayuda en la tarea de alcanzar la equidad fiscal, como las entidades bancarias.

(...)

Por lo tanto, en principio y con carácter general, no cabe apreciar violación del artículo 18.1 de la Carta Magna por el hecho de que los ciudadanos queden obligados a facilitar una información que, pese a pertenecer a la esfera de su intimidad, tiene relevancia tributaria; ahora bien, sólo será así si el deber de colaboración y los eventuales requerimientos en que se articula se ajustan al régimen jurídico diseñado por el legislador [sentencia del Tribunal Supremo, Sala Segunda, de 21 de noviembre de 2005 (casación 2294/04, FJ 3º) y auto del Tribunal Constitucional 642/1986, FJ 3º]."

Tribunal Económico-Administrativo Central. Comentario a la Resolución 01515/2017 de 27/09/2018

Procedimiento de recaudación. Responsabilidad solidaria del art. 42.2.a) de la LGT. Alcance de la responsabilidad.

Unidad resolutoria: Vocalía Duodécima

En los casos de responsabilidad solidaria del art. 42.2.a) de la LGT, en los que la Administración hubiera aceptado la valoración de los bienes dada por las partes, será este importe el que deba tenerse en cuenta para fijar el alcance de la responsabilidad que se declare. En el presente caso, la Administración aceptó la valoración del inmueble (ocultado/transmitido) fijada por las partes para la aportación no dineraria en la escritura de constitución de la sociedad y dicho valor debe entenderse neto de cargas y gravámenes. No está justificada, por tanto, la posición del TEAR que interpreta que dicho valor debe minorarse en el importe de las cargas y gravámenes. En cualquier caso, en opinión del TEAC, si dicho valor fue acordado por las partes y no fue cuestionado por la Administración, pues no inició comprobación de valor, y, dado que tampoco fue cuestionado por el responsable en el procedimiento de declaración de responsabilidad, será éste el que deba considerarse, sin que competa al TEAR modificar dicho valor.

Fundamentos de derecho

(...)

SEGUNDO. -

La cuestión controvertida consiste en determinar si en los casos en que la Administración tributaria haya aceptado la valoración dada por las partes a los bienes o derechos ocultados o transmitidos entre el deudor principal y el responsable solidario, será el importe de esa valoración el que deba tenerse en cuenta para establecer el alcance que corresponda a la responsabilidad solidaria del artículo 42.2.a) de la LGT que se declare.

(...)

En el supuesto de hecho examinado en el presente recurso la Administración tributaria tomó como valor del inmueble ocultado/transmitido el que habían fijado las partes para la aportación no dineraria en la propia escritura de constitución de la entidad ARI, SL, posibilidad contemplada por este Tribunal Central en la resolución de 30 de octubre de 2014 (RG 120/2014), anteriormente señalada. La Administración estaba de acuerdo con la valoración fijada por las partes, razón por la cual no realizó comprobación de valor alguna.

El valor fijado por las partes debe entenderse neto de las cargas y gravámenes que pudieran reducirlo, pues el artículo 63 del Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital, relativo a las aportaciones no dinerarias, al señalar que *"en la escritura de constitución o en la de ejecución del aumento del capital social deberán describirse las aportaciones no dinerarias con (...) la valoración en euros que se les atribuya, (...)"* se está refiriendo al valor real, esto es, al que resulta después de haber tomado en cuenta todas aquellas circunstancias (cargas o gravámenes) que pudieran disminuirlo. Ello se infiere de lo dispuesto en los artículos 73 y siguientes de la citada norma, concernientes al régimen de responsabilidad por aportaciones no dinerarias en las sociedades de responsabilidad limitada y, en particular, de lo señalado en el artículo 73.3 que dispone que *"En caso de aumento del capital social con cargo a aportaciones no dinerarias, además*

de las personas a que se refiere el apartado primero, también responderán solidariamente los administradores por la diferencia entre la valoración que hubiesen realizado y el valor real de las aportaciones".

Siendo, por tanto, el valor a atribuir a la aportación no dineraria el valor real de la misma, neto, por tanto, de cargas o gravámenes que pudieran reducirlo, este Tribunal Central considera injustificada la afirmación del TEAR que presupone que el valor fijado por las partes en la escritura pública debe reducirse como consecuencia del conjunto de cargas y gravámenes que pesan sobre el inmueble. Ninguna razón esgrime el TEAR para concluir que en el proceso de valoración que ha finalizado en el valor fijado por las partes y aceptado por la Administración no se han tenido en cuenta todas aquellas circunstancias, cargas o gravámenes que, pesando sobre el inmueble, pudieran disminuir su valor. La postura del TEAR parece sugerir que tales cargas y gravámenes no eran conocidas por las partes intervinientes en la operación en el momento de formalizar ésta ni tampoco por la Administración, consideración inaceptable si se tiene presente que en la propia escritura de constitución de la sociedad ARI, SL se señalan las cargas que en ese momento gravan el inmueble aportado y que vienen a coincidir con las que relaciona el TEAR en su resolución. Debe concluirse, por tanto, que la afirmación del TEAR de que la valoración fijada por las partes no había tomado en consideración todas aquellas circunstancias determinantes de una posible reducción de valor no está acreditada.

Pero es que incluso aceptando, a efectos meramente dialécticos, que la valoración del inmueble ocultado/transmitido fijada por las partes no hubiera tomado en cuenta las cargas o gravámenes que hubieran podido reducirla, debe tenerse presente que fue aceptada por la Administración que, por lo tanto, no realizó comprobación de valor alguna. Ni la Administración cuestionó el valor fijado por las partes ni el declarado responsable se desdijo de él en el procedimiento de declaración de responsabilidad. En este sentido, conviene precisar que si bien éste último no tenía derecho a la tasación pericial contradictoria en la medida en que no existió comprobación de valor por la Administración, nada le impedía –si consideraba que el valor fijado en la escritura para el inmueble ocultado/transmitido no se correspondía con el real por existir cargas o gravámenes no tenidos en cuenta– alegar y aportar en el procedimiento de declaración de responsabilidad las pruebas oportunas para desvirtuar el valor declarado previamente en la escritura, cosa que, sin embargo, no hizo. Tampoco en la reclamación económico-administrativa intentó el reclamante desvirtuar el valor fijado por las partes.

Así las cosas, este Tribunal Central considera que siendo la valoración del inmueble ocultado/transmitido una cuestión pacífica para la Administración y el interesado en el procedimiento de declaración de responsabilidad y en la propia vía económico-administrativa, no entraba dentro de las competencias revisoras del TEAR la determinación de aquélla. Ni el TEAR podía suplantar la voluntad de las partes para fijar el valor del inmueble ni podía invadir la competencia reconocida a la Administración de aceptar tal valor. Como ya dijimos en la resolución de 30 de octubre de 2014 (RG 120/2014), anteriormente citada, y en la RG (2579/2014) de la misma fecha, la actuación de comprobación del valor de los bienes a los que puede extenderse la responsabilidad en los casos del artículo 42.2 de la LGT, no debe considerarse como una actuación obligatoria para la Administración, pues ésta puede aceptar el valor fijado por las partes a los bienes ocultados/transmitidos. La postura del TEAR es contraria a este criterio en la medida en que impide a la Administración aceptar el valor declarado por las partes y le insta a realizar necesariamente una comprobación de valor de los bienes. Contrariamente a lo que sostiene el TEAR, la Administración no estaba obligada a tomar en consideración las posibles cargas y gravámenes que pudieran reducir el valor de los bienes, circunstancias éstas que habrían de apreciarse, en su caso, si la Administración hubiera realizado una comprobación de valor, pero no si se limitó a aceptar el valor fijado por las partes a los bienes ocultados/transmitidos.

Tribunal Económico-Administrativo Central. Comentario a la Resolución 03972/2018 de 06/11/2018

IRPF. Rendimientos del trabajo. Dietas exoneradas de gravamen. Carga de la prueba. Unificación de criterio.

Unidad resolutoria: Vocalía Duodécima

Resuelve el TEAC, en unificación de criterio, sobre quien recae la carga de acreditar que las cantidades percibidas en concepto de dietas se encuentran exentas del IRPF, si corresponde al pagador o, por el contrario, al perceptor de los rendimientos. Los gastos de locomoción (cuando se utiliza vehículo privado) y los de manutención deben ser acreditados por el pagador, dado que así viene establecido expresamente en el artículo 9 del RIRPF. Ello supone una excepción a la regla general contenida en el artículo 105 de la LGT -que atribuye al obligado tributario la carga de probar los hechos que le favorecen-, dado que, en este caso, la regla especial debe prevalecer sobre la general. Los gastos de locomoción, cuando se utiliza un medio de transporte público, y los de estancia deben ser acreditados por el perceptor de las dietas. Por otro lado, la acreditación de la vinculación de estos gastos con la actividad económica corresponde a la entidad pagadora, aunque el perceptor de los rendimientos puede aportar la documentación pertinente para ello si estuviera en su poder. Ahora bien, según el Tribunal, cuando en el curso de un procedimiento de comprobación el perceptor de las dietas no acredite las mismas manifestando que la documentación no se encuentra en su poder, la Administración debe intentar obtener dicha documentación del pagador de los rendimientos, pues el principio de facilidad probatoria así lo exige.

Fundamentos de derecho

(...)

CUARTO.- (...) Se trata en definitiva de determinar si la carga de la prueba sobre la exoneración de gravamen de las cantidades percibidas en concepto de dietas corresponde al pagador de las mismas – salvo en los casos en que el perceptor fuese administrador de la entidad o tuviese el control efectivo de ésta-, tal como sostiene el TEAR, o si, por el contrario, como defiende el Director recurrente, corresponde al obligado tributario perceptor de las retribuciones, pudiendo para ello solicitar la documentación que se encuentre en poder del pagador.

(...)

Ahora bien, no puede perderse de vista lo dispuesto en el artículo 9 del RIRPF, que constituye una norma específica sobre la carga de la prueba en el asunto que se examina, en cuya virtud corresponde al pagador acreditar el día y lugar del desplazamiento, así como su razón o motivo. Tal disposición es plenamente razonable, a nuestro juicio, porque es la entidad la que autoriza y supervisa la actividad del empleado, quien presta sus servicios a aquélla en régimen de dependencia. Será ella, en consecuencia, como organizadora de la actividad económica y autorizadora y supervisora de la actividad de sus empleados la que deba acreditar el lugar y los días del desplazamiento que ha autorizado u ordenado a éstos así como la razón o motivo de dicho desplazamiento. Podría concluirse, en definitiva, que la norma, al exigir que la entidad pagadora acredite el día, lugar y motivo del desplazamiento, está pidiéndole en definitiva que justifique que los gastos satisfechos con ocasión de los desplazamientos de sus trabajadores responden, efectivamente, a motivos estrictamente laborales y de organización de su actividad económica.

Desde esta perspectiva, siempre será precisa la intervención del pagador para la acreditación de la exoneración de gravamen en el IRPF del perceptor, de las cantidades recibidas por éste último en concepto de dietas y asignaciones para gastos de viaje, ya que, aunque la carga de justificar dichos gastos ante la Administración recayera directamente sobre el perceptor, el pagador deberá justificar en todo caso que tales gastos acreditados por el perceptor obedecen realmente a razones laborales y de desarrollo de su actividad económica.

Hecha la precisión anterior, cabe concluir que los gastos de locomoción mediante uso de vehículo privado así como los gastos de manutención deberán ser acreditados por el pagador (una vez justificada por el perceptor la realidad del desplazamiento), pues a él le corresponde justificar el día y lugar del desplazamiento, extremos que, junto con el motivo o razón de éste, son precisamente los que permiten acreditar que las cantidades (euros por kilómetro o euros por día) establecidas en la norma quedan exoneradas de tributación por obedecer a razones laborales y de desarrollo de su actividad económica.

En cambio, los gastos de locomoción, en caso de haberse utilizado un medio público de transporte, así como los de estancia (con la salvedad de los correspondientes a conductores de vehículos de transporte de mercancías por carretera que no excedan de las cantidades diarias señaladas en la norma), habrán de justificarse, en principio, por el empleado o perceptor de las dietas, al no atribuir la norma la carga de dicha prueba a la entidad pagadora, haber sido satisfechos por él, estando los justificantes expedidos a su nombre, y regir, en definitiva, el criterio general sobre reparto de dicha carga que expusimos más arriba y que atribuye al obligado tributario acreditar aquellos hechos que le favorecen. Lo mismo cabría señalar de los gastos de aparcamiento o peaje en el caso de que se hubiese utilizado un vehículo privado. Ahora bien, tal como indicamos más arriba, para la exoneración de tributación de las cantidades percibidas en resarcimiento de los gastos referidos en este párrafo no basta la acreditación por el empleado de su realidad e importe mediante los justificantes oportunos pues en todo caso el pagador deberá justificar su relación con el desarrollo de la actividad económica acreditando el lugar, días y motivo del desplazamiento.

Sentado lo anterior, ningún inconveniente encuentra este Tribunal Central a que el propio obligado tributario aporte voluntariamente en el seno del procedimiento iniciado con él toda la documentación en su poder pertinente para justificar la exoneración de gravamen de las cantidades que le fueron satisfechas por la entidad en concepto de dietas y asignaciones para gastos de viaje, tanto aquella correspondiente a los gastos cuya justificación le correspondería, en principio, directamente (gastos de locomoción mediante transporte público, gastos de estancia en establecimientos hoteleros (con la salvedad de los correspondientes a conductores de vehículos de transporte de mercancías por carretera que no excedan de las cantidades diarias señaladas en la norma), gastos de aparcamiento y peaje en caso de uso de vehículo privado) como aquella cuya justificación le es exigible, conforme a lo expuesto, a la empresa (documentación que acredite el motivo o razón de los desplazamientos así como el lugar y días de éstos).

Ahora bien, si el perceptor de las cantidades en concepto de dietas y asignaciones para gastos de viaje no acreditara en el seno del procedimiento de comprobación incoado respecto a él los gastos de locomoción en transporte público, los gastos de aparcamiento o peaje en caso de usar vehículo privado, o los gastos de estancia por él satisfechos (con la salvedad de los correspondientes a conductores de vehículos de transporte de mercancías por carretera que no excedan de las cantidades diarias señaladas en la norma) -acreditación que le correspondería en principio, tal como hemos señalado, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 105.1 de la LGT-, alegando que tal documentación está en poder del pagador por haber tenido que entregársela de cara a su resarcimiento con ocasión de la rendición de cuentas, o que la propia empresa pagadora reconoce la exoneración de las cantidades en el certificado de retribuciones y retenciones sobre el trabajo personal o en el modelo 190 presentado cuyos datos le imputa la Administración, ésta no podría hacer tributar sin más tales cantidades en el IRPF del perceptor, por falta de la justificación correspondiente, sin antes intentar obtener del pagador la documentación precisa mediante el oportuno requerimiento.

Y es que, según expusimos más arriba, la regla general sobre distribución de la carga de la prueba del artículo 105 de la LGT, conforme a la cual cada parte debe probar los hechos que le convienen, es decir, aquellos en los que fundamentan sus derechos o en los que basan las obligaciones que se exigen, no es absoluta ni inflexible, debiendo adaptarse a cada caso, según la naturaleza de los hechos afirmados o negados, en atención a criterios de 'normalidad', 'disponibilidad' y 'facilidad probatoria'.

Revista Técnica Tributaria

COMENTARIO DE JURISPRUDENCIA DEL TJUE

COLABORADORES

José Manuel Calderón Carrero
Universidad de A Coruña

Francisco Alfredo García Prats
Universidad de Valencia

José Manuel Almudí Cid
Universidad Complutense de Madrid

Aurora Ribes Ribes
Universidad de Alicante



Comentario de Jurisprudencia del TJUE

Comentario a la Sentencia del TJUE (Sala Primera) de 4 de julio de 2018

Jose Manuel Calderón Carrero

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

Universidad de A Coruña

Miembro de la AEDAF

Asunto: C-28/17

Partes: NN A/S y Skatteministeriet,

Síntesis: Procedimiento prejudicial — Impuesto sobre Sociedades e Integración de Pérdidas — Normativa tributaria nacional que supedita la transferencia de las pérdidas sufridas por un establecimiento permanente, situado en el territorio nacional, de una sociedad establecida en otro Estado miembro, con destino a una sociedad residente que forma parte del mismo grupo, al requisito de que no sea posible utilizar las pérdidas a efectos de un impuesto extranjero

1. Antecedentes y cuestión prejudicial planteada

Se trata de un procedimiento donde se plantea una cuestión prejudicial ante el TJUE sobre la interpretación del artículo 49 TFUE. En particular, el TJUE examina la compatibilidad con el Derecho de la UE de una medida nacional (danesa) que tenía por objeto limitar la deducción de pérdidas de establecimientos permanentes a efectos de evitar supuestos de doble compensación, por un lado, en el Estado miembro en que estaba situado (*host country*), y, por otro, en el Estado miembro donde residía la sociedad de la que formaba parte (*home country*).

Cabe destacar cómo la medida nacional controvertida no estaba configurada jurídicamente de forma discriminatoria, ya que la legislación danesa establecía cláusulas frente a la doble deducción de pérdidas que aplicaban tanto en relación con grupos de empresas respecto de las filiales domésticas como cuando se trataba de un establecimiento permanente (EP) de una entidad no residente integrado en

un grupo de empresas residentes. Precisamente, esta circunstancia motivó que el contribuyente y la administración tributaria danesa fundamentaran su posición (asimétrica) en un mismo pronunciamiento del TJUE (*Philips Electronics*, C-18/11) que ahora es objeto de clarificación.

La sentencia del Tribunal de Justicia en el caso *NN A/S* resulta relevante porque contribuye a fijar la interpretación europea de las medidas nacionales cuyo objetivo consiste en la prevención de la doble deducción de pérdidas en un contexto transfronterizo, impactando tanto sobre su configuración como sobre su aplicación efectiva o "enforcement" administrativo por parte de las autoridades fiscales de los Estados miembros en situaciones comprendidas en el ámbito de aplicación del Derecho de la UE.

El pronunciamiento del TJUE se enmarca en el contexto de un litigio entre la Administración tributaria danesa y una sociedad cabecera de un grupo de empresas danés que integra a dos filiales suecas (*Sverige 1 AB*, y *Sverige 2 AB*) propietarias cada una de ellas de una sucursal en Dinamarca (respectivamente C y B). Estas dos sucursales se fusionaron en una sola sucursal A mediante la transferencia de la sucursal B a la sociedad *Sverige 1 AB*.

En Suecia, el grupo optó por que la operación fuera tratada fiscalmente como una reestructuración de actividades acogida al régimen de neutralidad fiscal. En consecuencia, la transferencia a la sucursal A del fondo de comercio creado por la sucursal B no dio derecho a la amortización (fiscal) en Suecia.

En Dinamarca, en cambio, la fusión fue sometida a imposición como una transmisión de activos a valor de mercado, lo que permitió a la sucursal A proceder a la amortización del coste de adquisición del fondo de comercio creado por B, reflejando así un resultado negativo en el ejercicio 2008.

No obstante, la administración danesa denegó, con respecto a ese ejercicio, que las pérdidas de la sucursal A fueran imputadas a la renta global integrada del grupo, tal y como solicitaba su matriz (NN). Dicha administración fundamentó su posición en el hecho de que existía una cláusula (anti-doble deducción de pérdidas) en la ley del impuesto sobre sociedades (art.31.2) que se oponía a ello, dado que tales pérdidas podían imputarse a los resultados sujetos a tributación en Suecia en sede de la sociedad propietaria de la mencionada sucursal.

Tal decisión administrativa denegatoria, confirmada por la Comisión Tributaria Nacional danesa, fue objeto de un recurso contencioso-administrativo interpuesto por el contribuyente (la sociedad matriz danesa del grupo NN) ante el Tribunal de Apelación de la Región Este de Dinamarca que planteó cuestión prejudicial ante el TJUE en relación con la compatibilidad con la libertad de establecimiento de una medida nacional que limita la deducción de las pérdidas de un establecimiento permanente situado en un Estado miembro a la acreditación por parte del contribuyente de que tales pérdidas no pueden deducirse en el Estado miembro de residencia de la entidad de la que forma parte tal EP.

La **cuestión prejudicial presentada** ante el TJUE se fijó en los siguientes términos:

«1) *¿Qué elementos han de ser tenidos en consideración a la hora de apreciar si las sociedades residentes que se encuentran en una situación como la controvertida en el presente asunto están sujetas a un "requisito equivalente", en el sentido del apartado 20 de la sentencia [de 6 de septiembre de 2012], Philips [Electronics UK (C-18/11, EU:C:2012:532)], relativo a la compensación de pérdidas, al aplicable a las sucursales de sociedades no residentes?*

2) *Suponiendo que la normativa fiscal danesa no implique una diferencia de trato como la examinada en el asunto [que dio lugar a la sentencia de 6 de septiembre de 2012], Philips [Electronics UK (C-18/11, EU:C:2012:532)], cuando las pérdidas del establecimiento permanente de la sociedad no residente también están sujetas a la potestad tributaria del Estado de acogida, una prohibición de compensación análoga a la descrita ¿constituye, en sí misma, una restricción a la libertad de establecimiento en virtud del artículo 49 TFUE que debe estar justificada por razones imperiosas de interés general?*

3) *En tal caso, ¿podría estar justificada esa restricción por el interés en evitar la doble imputación de pérdidas o por el objetivo de garantizar un reparto equilibrado de la potestad tributaria entre los Estados miembros, o por ambos motivos?*

4) En caso afirmativo, ¿sería proporcionada dicha restricción?»

2. Comentario

La doctrina fijada por el Tribunal de Justicia en este caso podría sintetizarse en los siguientes términos:

Sobre la aplicación de la libertad de establecimiento

El TJUE reconoció la aplicación al caso de la libertad de establecimiento del art.49 del TFUE. A este respecto, se puso de relieve que para que la legislación de un Estado miembro constituya un obstáculo a la libertad de establecimiento de sociedades se requiere que de ella resulte una diferencia de trato que afecte a situaciones objetivamente comparables y que no esté justificada por una razón imperiosa de interés general o no sea proporcionada respecto a ese objetivo.

Sobre la existencia de una diferencia de trato fiscal:

Con relación a esta cuestión, el Gobierno de Dinamarca rechazó la existencia de discriminación ya que, a su juicio, la legislación danesa establecía un requisito equivalente respecto a las sociedades residentes, de manera que éstas no pueden deducir aquellos gastos que, en virtud de la normativa de otro Estado, sean deducibles de los rendimientos sujetos a tributación en ese otro Estado. En tal sentido, el Gobierno danés argumentó que la legislación nacional no instaura, entre el EP de una entidad no residente y una filial doméstica, una diferencia de trato de la misma naturaleza que el TJUE declaró contraria a la libertad de establecimiento en su sentencia de 6 de septiembre de 2012, referida al asunto *Philips Electronics UK*. El Gobierno danés, por tanto, enfatizó que la normativa nacional, a diferencia de lo que acontecía con la establecida por el Reino Unido en el referido asunto *Philips Electronics*, no se aplicaba con carácter discriminatorio y en tal sentido era acorde con el Derecho de la UE.

El contribuyente demandante por su parte defendió una interpretación distinta de la sentencia *Philips Electronics*, al considerar que, de acuerdo con la normativa nacional controvertida, las pérdidas de un establecimiento permanente (doméstico) situado en Dinamarca de una sociedad igualmente residente del grupo resultan deducibles sin limitación alguna de los rendimientos del grupo sujetos a tributación en Dinamarca; de esta forma, si en el caso objeto de la controversia el establecimiento permanente danés hubiera pertenecido a alguna de las filiales danesas (en lugar de a las suecas), sus pérdidas habrían podido en todo caso imputarse a los resultados del grupo en Dinamarca. Sin embargo, el trato fiscal aplicable a un grupo danés que posee un EP en Dinamarca a través de una filial no residente (v.gr., sueca) resulta, de acuerdo con la legislación danesa (medida de prevención de doble deducción de pérdidas), menos favorable que el que resulta aplicable a un grupo danés donde todas las sociedades que lo integran tienen su domicilio social en Dinamarca. Y tal diferencia de trato puede hacer menos atractivo el ejercicio de la libertad de establecimiento mediante la creación de filiales en otros Estados miembros. Ahora bien, tal diferencia de trato sólo resulta contraria al Derecho de la UE si afecta a situaciones objetivamente comparables.

Sobre la comparabilidad de las situaciones:

El TJUE comienza indicando que la comparabilidad entre una situación transfronteriza y una interna debe examinarse teniendo en cuenta el objetivo de la normativa nacional controvertida, que en este caso reside en evitar la doble deducción de las pérdidas (STJUE de 12 de junio de 2018, *Bevola*, C-650/16).

A continuación, el Tribunal recordó que, por lo que respecta a las medidas previstas por un Estado miembro a fin de evitar la doble imposición de los beneficios de una sociedad residente, las sociedades titulares de EPs situados en otro Estado miembro no se encuentran en una situación comparable a la de las sociedades que poseen establecimientos permanentes residentes (STJUE de 12 de junio de 2018, *Bevola*, C-650/16). Y por analogía debe considerarse que, con respecto a las medidas destinadas a evitar la doble deducción de las pérdidas, un grupo nacional (residente) cuya filial no residente es titular de

un establecimiento permanente residente tampoco se encuentra en una situación comparable a la de un grupo nacional (residente) cuya filial y el establecimiento permanente de esta última son igualmente residentes.

Sin embargo, el TJUE realizó una salvedad con respecto a tal posición de no comparabilidad, con relación a los supuestos donde ya no exista ninguna posibilidad de deducir por parte de la filial no residente las pérdidas atribuibles al establecimiento permanente residente en el Estado miembro en el que la filial está establecida. Y ello porque en tal supuesto el grupo nacional cuya filial (no residente) esté situada en otro Estado miembro no se encuentra en una situación diferente de la de un grupo puramente nacional (con filiales o EPs domésticos) a la luz del objetivo de evitar la doble imposición de sus pérdidas, toda vez que la capacidad contributiva de los dos grupos se ve entonces afectada de la misma manera por las pérdidas de su establecimiento residente (STJUE de 12 de junio de 2018, *Bevola*, C-650/16).

El TJUE reconoció que la legislación danesa permite la deducción de las pérdidas de los EPs de sociedades no residentes situados en su territorio cuando "las normas aplicables en el país extranjero (...) donde la sociedad está establecida no permiten tener en cuenta tales pérdidas". No obstante, precisó que a pesar de ello no cabe excluir que tal deducción, aún autorizada por la normativa del Estado extranjero, no sea posible en la práctica, en particular en el caso de que la filial no residente haya cesado definitivamente toda actividad.

Por todo ello, el Tribunal de Justicia declaró que la diferencia de trato que resultaba de la normativa danesa, cuando menos allí donde existe una imposibilidad práctica de deducción de las pérdidas en el otro Estado miembro, puede afectar a situaciones comparables.

Sobre la concurrencia de una justificación legítima:

El TJUE rechazó la aplicación de la causa de justificación basada en el objetivo de garantizar un reparto equilibrado de la potestad tributaria entre los Estados miembros e invocada por el gobierno danés, ya que la inexistencia de una norma como la controvertida únicamente supondría una pérdida de ingresos fiscales para uno de los dos Estados.

La segunda causa de justificación invocada por el gobierno danés y basada en la necesidad de evitar la doble deducción de pérdidas fue aceptada por el TJUE con ciertos matices, trayendo a colación su jurisprudencia precedente (SSTJUE en los casos *Marks & Spencer* C446/03 y *Lidl Belgium* C-414/16). En particular, el Tribunal de Justicia vino a considerar la situación de un sujeto que, como acontece en el caso examinado, resulta sometido a imposición en dos Estados miembros (Estado fuente de situación del EP y Estado residencia de la casa central), de suerte que en este tipo de situaciones parece justificado que los gastos de ese establecimiento puedan deducirse en una u otra jurisdicción fiscal, de conformidad con las normas nacionales. No obstante, tal situación, según el TJUE, debe conectarse con lo establecido en los convenios fiscales para evitar la doble imposición concluidos entre Estados miembros, ya que la coordinación fiscal que articulan no obliga a tributar dos veces por los mismos rendimientos. El hecho de que tales convenios –en concreto el Convenio Nórdico de doble imposición de 1996— establezcan la tributación en la fuente (Estado de acogida/*host country*) con la obligación del Estado de la residencia (*home country*) de deducir el impuesto extranjero y excluyan tal doble tributación determina que en estas circunstancias no resulte justificada la facultad –reclamada por el grupo danés al que pertenece la sociedad sueca— de poder deducir dos veces las pérdidas de tal establecimiento, es decir, en uno y otro régimen tributario nacional.

Así las cosas, el TJUE consideró justificada la medida nacional dirigida a evitar la posibilidad de una doble deducción de pérdidas (por el EP y su casa central), ya que, en ausencia de tal medida, la situación transfronteriza conferiría una ventaja injustificada respecto a la situación nacional comparable en la que no es posible la doble deducción.

El cumplimiento del test de proporcionalidad:

La medida nacional que articula la diferencia de trato, además de requerir una justificación, debe ser proporcionada a su objetivo. A este respecto, el Tribunal de Justicia declaró que la medida nacional

controvertida iría más allá de lo necesario para evitar la doble deducción de las pérdidas en caso de que tuviera por efecto privar a un grupo nacional (residente) de toda posibilidad de deducir las pérdidas de una "sucursal doméstica" (situada en su territorio) en una situación transfronteriza como la que es objeto del asunto planteado (EP situado en Dinamarca que forma parte de una sociedad europea no residente establecida en Suecia que es filial de un grupo con matriz danesa).

El TJUE puso de relieve cómo en el caso objeto de la cuestión prejudicial las pérdidas (atribuibles al EP danés) resultan de la fusión de dos sucursales danesas del grupo y del hecho de que el grupo optara – como lo permitía la ley sueca—por que la fusión fuera tratada fiscalmente en Suecia como una reestructuración de actividades no sujeta a tributación en este país; tal circunstancia tiene como consecuencia que la imputación de las pérdidas a los resultados de la filial sueca no sería posible en la práctica.

En un supuesto como este (imposibilidad práctica de deducir las mismas pérdidas en el Estado de la residencia de la casa central del EP situado en otro Estado miembro), el TJUE considera que la aplicación de la medida nacional dirigida a prevenir la doble deducción resulta desproporcionada ya que tiene por efecto excluir la posibilidad efectiva de deducir las pérdidas del EP.

Por el contrario, se considera que la medida sería proporcionada y compatible con el Derecho de la UE si se admitiera la imputación a los resultados del grupo danés de las pérdidas del EP de su filial no residente como excepción a tal medida, siempre que el grupo demostrara que la imputación de las pérdidas a los resultados de su filial es efectivamente imposible en el otro Estado miembro.

3. Fallo

Finalmente, y sobre la base de lo anteriormente expuesto, el Tribunal de Justicia declaró que:

"El artículo 49 TFUE debe interpretarse en el sentido de que no se opone, en principio, a una legislación nacional, como la controvertida en el litigio principal, en virtud de la cual únicamente se autoriza a las sociedades residentes de un grupo a deducir de sus resultados consolidados las pérdidas de un establecimiento permanente residente de una filial no residente de ese grupo en el supuesto de que las normas aplicables en el Estado miembro en el que dicha filial tiene su domicilio social no permitan deducir tales pérdidas de los rendimientos de esta última sociedad, cuando la aplicación de la legislación nacional se combina con la de un convenio para evitar la doble imposición que autoriza, en este último Estado miembro, a deducir del impuesto sobre la renta de sociedades adeudado por la filial el importe correspondiente al impuesto sobre la renta de sociedades pagado, en el Estado miembro en cuyo territorio está situado el referido establecimiento permanente, en concepto de la actividad de tal establecimiento. No obstante, el artículo 49 TFUE debe interpretarse en el sentido de que se opone a la mencionada legislación nacional si la aplicación de la misma tiene por efecto privar a dicho grupo de toda posibilidad efectiva de deducir tales pérdidas de sus resultados consolidados, cuando la imputación de esas mismas pérdidas a los resultados de la filial sea imposible en el Estado miembro en cuyo territorio está establecida, extremo que corresponde verificar al órgano jurisdiccional remitente."

Comentario a la Sentencia del TJUE (Sala Séptima) de 5 julio de 2018

Jose Manuel Calderón Carrero

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

Universidad de A Coruña

Miembro de la AEDAF

Asunto: C-320/17

Partes: Marle Participations SARL y Ministre de l'Économie et des Finances,

Síntesis: Procedimiento prejudicial — Impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Directiva 2006/112/CE — Artículos 2, 9 y 168 — Actividad económica — Intervención directa o indirecta de una sociedad de cartera en la gestión de sus filiales — Alquiler de un bien inmueble por parte de una sociedad de cartera a su filial — Deducción del impuesto soportado — IVA pagado por una Sociedad de Cartera (Holding) sobre los gastos efectuados para adquirir participaciones en otras empresas

1. Antecedentes y cuestión prejudicial planteada

Se trata de una decisión prejudicial del TJUE que tiene por objeto la interpretación de los artículos 2, 9 y 168 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2006, L 347, p. 1; en lo sucesivo, «Directiva del IVA»). Tal petición se presentó en el marco de un litigio entre la entidad francesa "Marle Participations SARL" y el Ministerio de Economía y Hacienda de Francia acerca de la deducibilidad del IVA correspondiente a gastos vinculados a operaciones de adquisición de títulos abonados por la referida entidad (contribuyente).

La entidad francesa "Marle Participations" es la sociedad de cartera del grupo Marle, que desarrolla su actividad en el ámbito de la fabricación de implantes ortopédicos. Su objeto social incluye, en particular, la gestión de participaciones en distintas filiales del grupo a las que, por otra parte, alquilaba un bien inmueble. Desde el año 2009, Marle Participations llevó a cabo una operación de reestructuración que la llevó a realizar cesiones y adquisiciones de títulos. Dicha sociedad dedujo en su totalidad el IVA que gravó los distintos gastos relativos a esta operación de reestructuración.

A raíz de una inspección de la contabilidad, la Administración tributaria cuestionó la deducción del IVA llevada a cabo por la mencionada sociedad, por lo que emitió liquidaciones complementarias de IVA, debido a que los gastos respecto a los que solicitaba la deducción del IVA contribuían a la realización de operaciones de capital situadas fuera del ámbito de aplicación del derecho a deducir.

Marle Participations impugnó, sin éxito, estas liquidaciones de IVA ante el Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Châlons-en-Champagne, y posteriormente ante el Tribunal de Apelación de lo Contencioso-Administrativo de Nancy. Finalmente, la mencionada sociedad recurrió en casación ante el Consejo de Estado.

En la resolución de remisión, el Consejo de Estado precisa, al referirse a las sentencias de 27 de septiembre de 2001, *Cibo Participations* (C-16/00, EU:C:2001:495), y de 16 de julio de 2015, *Larentia + Minerva y Marenave Schiffahrts* (C-108/14 y C-109/14, EU:C:2015:496), que resulta del artículo 168 de la Directiva del IVA que, si bien la mera adquisición y posesión de participaciones sociales no debe considerarse como un conjunto de actividades económicas que confieren a su autor la condición

de sujeto pasivo, el criterio es distinto cuando la participación viene acompañada de una intervención directa o indirecta en la gestión de las sociedades en las que se poseen las participaciones, mediante la realización de transacciones sujetas al IVA, como la prestación de servicios financieros, comerciales y técnicos a dichas sociedades. Además, se desprende de la sentencia de 16 de julio de 2015, Larentia + Minerva y Marenave Schifffahrts (C-108/14 y C-109/14, EU:C:2015:496), que los gastos relacionados con la adquisición de participaciones en sus filiales soportados por una sociedad de cartera que participa en la gestión de estas y que, como tal, ejerce una actividad económica forman parte de sus gastos generales y que el IVA soportado por esos gastos debe, en principio, deducirse íntegramente, salvo que determinadas operaciones económicas realizadas por las que se repercute el IVA estén exentas.

El Consejo de Estado puso de relieve, sin embargo, que en el caso de autos los únicos servicios que la sociedad Marle Participations prestó a las filiales con respecto a las cuales incurrió en los gastos controvertidos a efectos de adquirir sus títulos, o intentó llevar a cabo en relación con estas filiales, tenían por objeto el arrendamiento de inmuebles.

En estas circunstancias, el Consejo de Estado decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente **cuestión prejudicial**:

«Si el arrendamiento de un inmueble por parte de una sociedad de cartera a una filial constituye una intervención directa o indirecta en la gestión de dicha filial que tenga como efecto conferir a la adquisición y a la posesión de participaciones de dicha filial el carácter de actividad económica en el sentido de la Directiva IVA y, en su caso, en qué condiciones.»

2. Comentario

En primer lugar, el TJUE, antes de entrar en el fondo de la cuestión prejudicial planteada sobre el derecho de deducción del IVA por parte de sociedades holding, puso de relieve que, si bien la Directiva del IVA asigna un ámbito de aplicación muy amplio al IVA, dicho impuesto solo se aplica a las actividades de carácter económico (sentencia de 29 de octubre de 2009, Comisión/Finlandia, C-246/08, EU:C:2009:671, apartado 34). Ello es así en la medida que del artículo 2 de dicha Directiva se desprende que, entre las prestaciones de servicios realizadas en el territorio de un Estado miembro, únicamente estarán sujetas al IVA las prestaciones realizadas a título oneroso por un sujeto pasivo que actúe como tal (auto de 12 de enero de 2017, MVM, C-28/16, EU:C:2017:7, apartado 24).

A su vez, la Directiva del IVA, con arreglo al artículo 9, apartado 1, párrafo primero, sólo considera sujetos pasivos a quienes realicen con carácter independiente alguna actividad económica, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad.

De esta forma, el concepto de actividades económicas, definido en el artículo 9, apartado 1, párrafo segundo, de la misma Directiva del IVA, comprende todas las actividades de fabricación, comercio o prestación de servicios, y especialmente las operaciones que impliquen la explotación de un bien corporal o incorporal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.

El TJUE destacó cómo el análisis de estas definiciones pone de relieve tanto la amplitud del ámbito de aplicación cubierto por el concepto de «actividades económicas» como su carácter objetivo, en el sentido de que la actividad se define por sí misma, con independencia de sus fines o de sus resultados. Por lo tanto, una actividad se califica generalmente de económica cuando presenta un carácter permanente y se efectúa a cambio de una remuneración que percibe el autor de la operación (sentencia de 29 de octubre de 2009, Comisión/Finlandia, C-246/08, EU:C:2009:671, apartado 37 y jurisprudencia citada).

Por otro lado, el Tribunal de Justicia, puso de manifiesto cómo, de acuerdo con su jurisprudencia, en el sistema del IVA, las operaciones imponibles implican la existencia de una transacción entre las partes y

que se haya pactado un precio o un contravalor (sentencia de 29 de octubre de 2009, Comisión/Finlandia, C-246/08, EU:C:2009:671, apartado 43) y que la existencia de una prestación de servicios «a título oneroso», en el sentido del artículo 2 de la Directiva del IVA, supone la existencia de una relación directa entre el servicio prestado y la contraprestación recibida (sentencia de 29 de octubre de 2009, Comisión/Finlandia, C-246/08, EU:C:2009:671, apartado 45).

El TJUE recuerda que, según reiterada jurisprudencia, el derecho a la deducción del IVA establecido en los artículos 167 y siguientes de la Directiva del IVA es un principio fundamental del sistema común del IVA y, en principio, no puede limitarse. Este derecho se ejercita inmediatamente en lo que respecta a la totalidad de las cuotas soportadas en las operaciones anteriores (auto de 12 de enero de 2017, MVM, C-28/16, EU:C:2017:7, apartado 26).

A su vez, se destaca que el régimen de deducciones tiene por objeto liberar completamente al empresario del peso del IVA devengado o ingresado en el marco de todas sus actividades económicas. El sistema común del IVA garantiza, por lo tanto, la neutralidad con respecto a la carga fiscal de todas las actividades económicas, cualesquiera que sean sus fines o sus resultados, a condición de que dichas actividades estén a su vez, en principio, sujetas al IVA (sentencia de 12 de enero de 2017, MVM, C-28/16, EU:C:2017:7, apartado 27 y jurisprudencia citada). No obstante, del tenor del artículo 168, letra a), de la Directiva del IVA se desprende que, para poder disfrutar del derecho a la deducción, es necesario, por una parte, que el interesado sea «sujeto pasivo» en el sentido de dicha Directiva y, por otra, que los bienes o servicios invocados como base de este derecho sean utilizados por el sujeto pasivo para las necesidades de sus propias operaciones gravadas y que sean entregados o prestados por otro sujeto pasivo (sentencia de 19 de octubre de 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, apartado 39).

Ahora bien, el Tribunal puntualiza que por lo que se refiere al derecho a la deducción de una sociedad de cartera, ya se ha declarado que no tiene la condición de sujeto pasivo del IVA, a efectos del artículo 9 de la Directiva del IVA, y, por lo tanto, no tiene derecho a deducir, según los artículos 167 y 168 de la misma Directiva, una sociedad de cartera 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 de cartera en su condición de accionista o socio (sentencia de 16 de julio de 2015, Larentia + Minerva y Marenave Schiffahrts, C-108/14 y C-109/14, EU:C:2015:496, apartado 18).

De esta forma, la mera adquisición y la mera tenencia de participaciones sociales no deben considerarse actividades económicas en el sentido de la Directiva del IVA, que confieran a quien las realiza la condición de sujeto pasivo. En efecto, la mera adquisición de participaciones financieras en otras empresas no constituye una explotación de un bien con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo, ya que el eventual dividendo, fruto de esta participación, es resultado de la mera propiedad del bien (sentencia de 16 de julio de 2015, Larentia + Minerva y Marenave Schiffahrts, C-108/14 y C-109/14, EU:C:2015:496, apartado 19).

Sin embargo, el Tribunal de Justicia ha declarado reiteradamente que el caso es distinto cuando la participación va acompañada de una intervención directa o indirecta en la gestión de las sociedades en las que se haya producido la adquisición de la participación, sin perjuicio de los derechos que ostente el titular de las participaciones en su condición de accionista o socio (véanse, en particular, las sentencias de 14 de noviembre de 2000, Floridienne y Berginvest, C-142/99, EU:C:2000:623, apartado 18; de 27 de septiembre de 2001, Cibo Participations, C-16/00, EU:C:2001:495, apartado 20; de 6 de septiembre de 2012, Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, apartado 33, y de 16 de julio de 2015, Larentia + Minerva y Marenave Schiffahrts, C-108/14 y C-109/14, EU:C:2015:496, apartado 20).

Por tanto, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se deduce que la intervención de una sociedad de cartera en la gestión de las sociedades en las que participa constituye una actividad económica, en el sentido del artículo 9, apartado 1, de la Directiva del IVA, en la medida en que implique la realización de operaciones sujetas al IVA con arreglo al artículo 2 de dicha Directiva, tales como la prestación de servicios administrativos, contables, financieros, comerciales, informáticos y técnicos por la sociedad de cartera a sus filiales (véanse, en particular, las sentencias de 14 de noviembre de 2000, Floridienne y Berginvest, C-142/99, EU:C:2000:623, apartado 19; de 27 de septiembre de 2001, Cibo Participations,

C-16/00, EU:C:2001:495, apartado 22, y de 6 de septiembre de 2012, Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, apartado 34). A este respecto, debe ponerse de relieve que los ejemplos de actividades que revelan una intervención de la sociedad de cartera en la gestión de sus filiales, proporcionados por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, no son una enumeración taxativa. El concepto de «intervención de una sociedad de cartera en la gestión de su filial», por lo tanto, debe ser entendido en el sentido de que incluye todas las operaciones que constituyen una actividad económica, a efectos de la Directiva del IVA, llevadas a cabo por dicha sociedad de cartera en provecho de su filial.

Llevada esta doctrina al caso de autos, el Tribunal de Justicia considera que los únicos servicios prestados por Marle Participations a las filiales para las que comprometió los gastos para la adquisición de sus títulos, o que intentó desarrollar en relación con ellas, se referían al alquiler de un inmueble, utilizado por una filial operativa como nuevo lugar de fabricación.

En este sentido, también se destaca que el gravamen de las operaciones de arrendamiento y alquiler es una facultad reconocida por el legislador comunitario a los Estados miembros como excepción a la norma general, establecida en el artículo 137, apartado 1, letra d), de la Directiva del IVA, en virtud de la cual las operaciones de arrendamiento y alquiler están exentas de IVA. Los Estados miembros pueden, por consiguiente, en virtud de dicha facultad, dar a los beneficiarios de las exenciones previstas por la referida Directiva la posibilidad de renunciar a la excepción (véase, en este sentido, la sentencia de 12 de enero de 2006, Turn- und Sportunion Waldburg, C-246/04, EU:C:2006:22, apartados 26 y 27).

De acuerdo con todo ello, el TJUE consideró que el alquiler de un inmueble por parte de una sociedad de cartera a su filial es una intervención en la gestión de esta última, que debe considerarse como una actividad económica que da derecho a deducir el IVA sobre los gastos soportados por la sociedad para la adquisición de títulos de esta filial, a condición de que esta prestación de servicios tenga carácter permanente, se efectúe con carácter oneroso y esté gravada, lo cual implica que ese alquiler no esté exento, y que exista una relación directa entre el servicio proporcionado por el prestador y el contravalor recibido del beneficiario, correspondiendo, no obstante, al órgano jurisdiccional nacional remitente de la cuestión prejudicial examinar si se cumplen dichos requisitos en el asunto de que conoce.

Dicho esto, el Tribunal de Justicia se refirió a los requisitos para ejercitar el derecho a la deducción; y a este respecto, recordó la jurisprudencia resultante de la sentencia de 16 de julio de 2015, Larentia + Minerva y Marenave Schiffahrts (C-108/14 y C-109/14, EU:C:2015:496), apartado 33, con arreglo a la cual los gastos relacionados con la adquisición de participaciones en sus filiales soportados por una sociedad de cartera que participa en la gestión de estas y que, como tal, ejerce una actividad económica forman parte de sus gastos generales, y el IVA soportado por esos gastos debe, en principio, deducirse íntegramente. Se matiza, no obstante, que los gastos relacionados con la adquisición de participaciones en sus filiales soportados por una sociedad de cartera que únicamente participa en la gestión de algunas de estas y que, respecto de las demás, no ejerce, por el contrario, ninguna actividad económica forman parte solo parcialmente de sus gastos generales, de modo que el IVA abonado por esos gastos solo puede deducirse en proporción a los que son inherentes a la actividad económica, según los criterios de reparto definidos por los Estados miembros, quienes, en el ejercicio de esa facultad, deben tener en cuenta —extremo que corresponde verificar a los órganos jurisdiccionales nacionales— la finalidad y la sistemática de la Directiva del IVA y, en virtud de ello, establecer un método de cálculo que refleje con objetividad la parte de imputación real de los gastos soportados a la actividad económica y a la actividad no económica (sentencia de 16 de julio de 2015, Larentia + Minerva y Marenave Schiffahrts, C-108/14 y C-109/14, EU:C:2015:496, apartado 33).

De acuerdo con ello, el TJUE considera que le corresponde al tribunal remitente valorar si la adquisición de los títulos que dieron lugar a los gastos por los que Marle Participations solicitó la deducción del IVA afecta únicamente a las filiales a las que dicha sociedad alquiló el edificio o si también afecta a otras filiales. A este respecto, se enfatiza que, a la hora de evaluar la deducción concedida a una sociedad de cartera que interviene directa o indirectamente en la gestión de sus filiales, en las que ha adquirido participaciones, no puede tenerse en cuenta el volumen de negocio realizado por esta sociedad por razón de las prestaciones de servicios de alquiler efectuadas a sus filiales y los ingresos que obtenga de su participación en el capital de estas, para evitar que este derecho sea invocado de manera fraudulenta y abusiva. Ciertamente, según jurisprudencia consolidada, puede denegarse el derecho a

deducir cuando resulte acreditado, mediante datos objetivos, que este derecho se invocó de forma fraudulenta o abusiva. En efecto, la lucha contra el fraude, la evasión fiscal y los eventuales abusos es un objetivo reconocido promovido por la Directiva del IVA, y los justiciables no pueden prevalerse de las normas del Derecho de la Unión de forma abusiva o fraudulenta (sentencias de 21 de junio de 2012, Mahagében y Dávid, C-80/11 y C-142/11, EU:C:2012:373, apartados 42 y 43 y jurisprudencia citada, y de 19 de octubre de 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, apartado 43). Sin embargo, las medidas adoptadas por los Estados miembros no pueden ir más allá de lo que sea necesario para alcanzar tales objetivos. Por ello, no pueden ser utilizadas de forma que cuestionen sistemáticamente el derecho a deducir el IVA y, por tanto, la neutralidad del IVA (sentencias de 21 de junio de 2012, Mahagében y Dávid, C-80/11 y C-142/11, EU:C:2012:373, apartado 57, y de 19 de octubre de 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, apartado 50).

En este sentido, se destaca, en primer lugar, que es jurisprudencia reiterada que los costes en que incurra una sociedad de cartera que interviene en la gestión de una filial por los distintos servicios que ha obtenido al adquirir participaciones en esa filial forman parte de los gastos generales del sujeto pasivo y, como tales, son elementos constitutivos del precio de sus productos, que tienen, por lo tanto, un vínculo directo e inmediato con el conjunto de la actividad económica de la sociedad de cartera (sentencias de 27 de septiembre de 2001, Cibo Participations, C-16/00, EU:C:2001:495, apartado 35, y de 29 de octubre de 2009, SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, apartado 58).

En segundo lugar, el TJUE señala que debe garantizarse el derecho a deducir el IVA sin supeditarlo a un criterio referente, en especial, al resultado de la actividad económica del sujeto pasivo, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 9, apartado 1, de la Directiva del IVA, en virtud del cual serán considerados sujetos pasivos «quienes realicen con carácter independiente, y cualquiera que sea el lugar de realización, alguna actividad económica, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad».

3. Fallo

Sobre la base de lo anteriormente expuesto, el Tribunal de Justicia declaró que:

“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 el alquiler de un bien inmueble por parte de una sociedad de cartera a su filial es una «intervención en la gestión» de esta última, que debe considerarse actividad económica, a efectos del artículo 9, apartado 1, de dicha Directiva, que da derecho a deducir el impuesto sobre el valor añadido (IVA) por los gastos soportados por la sociedad para la adquisición de participaciones en la filial, ya que esta prestación de servicios tiene carácter permanente, se realiza con carácter oneroso y está gravada, lo que implica que este alquiler no está exento, y que existe una relación directa entre el servicio proporcionado por el prestador y el contravalor recibido del beneficiario. Los gastos relacionados con la adquisición de participaciones en sus filiales soportados por una sociedad de cartera que participa en su gestión alquilándoles un bien inmueble y que, por esta razón, ejerce una actividad económica deben considerarse parte integrante de sus gastos generales y el IVA soportado por esos gastos debe, en principio, poder ser objeto de deducción íntegra.

Los gastos relacionados con la adquisición de participaciones en sus filiales soportados por una sociedad de cartera que únicamente participa en la gestión de algunas de estas y que, respecto de las demás, no ejerce, por el contrario, ninguna actividad económica forman parte solo parcialmente de sus gastos generales, de modo que el IVA abonado por esos gastos solo puede deducirse en proporción a los que son inherentes a la actividad económica, según los criterios de reparto definidos por los Estados miembros, quienes, en el ejercicio de esa facultad, deben tener en cuenta —extremo que corresponde verificar a los órganos jurisdiccionales nacionales— la finalidad y la sistemática de dicha Directiva y, en virtud de ello, establecer un método de cálculo que refleje con objetividad la parte de imputación real de los gastos soportados a la actividad económica y a la actividad no económica”.

Comentario a la Sentencia del TJUE (Sala Séptima) de 7 de Agosto de 2018

Jose Manuel Calderón Carrero

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

Universidad de A Coruña

Miembro de la AEDAF

Asunto: C-475/17

Partes: Viking Motors AS, TKM Beauty Eesti OÜ, TKM King AS, Kaubamaja AS, Selver AS y Tallinna linn, Maksu- ja Tolliamet.

Síntesis: «Procedimiento prejudicial — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Directiva 2006/112/CE — Artículo 401 — Impuestos nacionales que tienen carácter de impuestos sobre el volumen de negocios — Prohibición — Concepto de "impuesto sobre el volumen de negocios" — Impuesto local sobre las ventas — Características esenciales del IVA — Inexistencia»

1. Antecedentes y cuestión prejudicial planteada

El caso enjuiciado por el TJUE deriva de una decisión prejudicial que tiene por objeto la interpretación del artículo 401 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2006, L 347, p. 1; en lo sucesivo, «Directiva IVA»).

Esta petición fue presentada en el contexto de un litigio entre, por una parte, Viking Motors AS, TKM Beauty Eesti OÜ, TKM King AS, Kaubamaja AS y Selver AS y, por otra, la Tallinna linn (Ciudad de Tallin, Estonia) y la Maksu- ja Tolliamet (Administración tributaria y aduanera, Estonia) (en lo sucesivo, «Administración tributaria») relativo a la devolución del impuesto sobre las ventas pagado por dichas empresas.

Al estimar que habían pagado indebidamente el impuesto sobre las ventas establecido por la Ordenanza n.º 45, los contribuyentes (demandantes en el litigio principal) dirigieron a la Agencia de Tallin para la Empresa (Estonia) declaraciones rectificativas relativas a los tres últimos trimestres de 2010 y a los cuatro trimestres de 2011, así como solicitudes de devolución de los importes ya pagados en concepto de dicho impuesto. La Agencia de Tallin para la Empresa respondió en el sentido de considerar que los contribuyentes (demandantes) debían pagar dicho impuesto sobre las ventas y, mediante liquidación, determinó el importe del impuesto que adeudaba cada una de ellas, estimando solo parcialmente sus solicitudes de devolución.

Los contribuyentes presentaron entonces una reclamación ante la Administración tributaria, que, en lo sustancial, confirmó que estaban obligadas al pago del impuesto sobre las ventas. Al considerar que el impuesto sobre las ventas era contrario al artículo 401 de la Directiva IVA, los contribuyentes interpusieron recursos ante el Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Tallin, solicitando, en esencia, que se anularan las liquidaciones y las resoluciones de la Administración tributaria y que se condenara a esta a la devolución del impuesto sobre las ventas y al pago de intereses.

Mediante sentencia de 31 de marzo de 2015, el Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Tallin desestimó los recursos de algunos de los contribuyentes (Viking Motors, de TKM Beauty Eesti y de TKM

King), en tanto que estimó los presentados por Kaubamaja y Selver en la medida en que el impuesto sobre las ventas se había aplicado a las ventas de productos sujetos a impuestos especiales.

Los contribuyentes interpusieron recurso de apelación contra dichas sentencias ante el Tribunal de Apelación de Tallin. Este tribunal desestimó los recursos de apelación, confirmando la motivación del órgano jurisdiccional de primera instancia e indicando que, además, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia no carecía de claridad en lo que se refiere al hecho de que un impuesto aplicable en un Estado miembro solo es contrario al artículo 401 de la Directiva IVA si se corresponde con cada una de las cuatro características esenciales del IVA definidas por el Tribunal de Justicia. Los contribuyentes interpusieron recursos de casación ante el tribunal remitente que decidió acumular los dos asuntos.

El Tribunal Supremo de Estonia estimó que, aun cuando, desde un punto de vista formal, el impuesto sobre las ventas controvertido en el litigio principal no posee las características tercera y cuarta del IVA en el sentido de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, ya que no se percibe en cada fase del proceso de producción y de distribución y no da derecho a la deducción del impuesto pagado en una fase anterior, la aplicación de dicho impuesto sobre las ventas cumplía, en esencia, el mismo objetivo que se habría alcanzado mediante las características tercera y cuarta. Así, la carga fiscal de dicho impuesto sobre las ventas recae, en definitiva, sobre el consumidor. Según el TS de Estonia, la aplicación del impuesto sobre las ventas podía, igualmente, poner en peligro el funcionamiento del sistema común del IVA, dando lugar a que, a nivel nacional, bienes y servicios similares soportaran una carga fiscal diferente. Remitiéndose a la sentencia de 5 de marzo de 2015, *Statoil Fuel & Retail* (C-553/13, EU:C:2015:149), en la que el Tribunal de Justicia declaró que el impuesto sobre las ventas controvertido en el litigio principal era contrario a la Directiva 2008/118/CE del Consejo, de 16 de diciembre de 2008, relativa al régimen general de los impuestos especiales, y por la que se deroga la Directiva 92/12/CEE (DO 2009, L 9, p. 12), en la medida en que gravaba las ventas minoristas de combustible líquido sujeto a impuestos especiales, dicho órgano jurisdiccional recuerda que, a raíz de dicha sentencia, los tribunales estonios estimaron los recursos interpuestos por los sujetos pasivos en litigios relativos al impuesto sobre las ventas en lo referente a la imposición de los productos sujetos a impuestos especiales.

En estas circunstancias, el Tribunal Supremo decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente **cuestión prejudicial**:

«¿Debe interpretarse el artículo 401 de la Directiva [IVA] en el sentido de que es incompatible con él un impuesto nacional que se aplica con carácter general y cuya cuota se determina en proporción al precio, pero que, de conformidad con las disposiciones pertinentes, solamente se exige en la fase de venta de un bien o servicio al consumidor, de modo que la carga tributaria pesa en definitiva sobre el consumidor, y que obstaculiza el sistema común del IVA y falsea la competencia?»

2. Comentario

El TJUE inició el análisis de la cuestión prejudicial planteada recordando que, en virtud del artículo 401 de la Directiva IVA, las disposiciones de esta no se oponen al mantenimiento o establecimiento por parte de un Estado miembro de impuestos sobre los contratos de seguros y sobre los juegos y apuestas, impuestos especiales, derechos de registro y, en general, de cualquier impuesto, derecho o gravamen que no tenga carácter de impuesto sobre el volumen de negocios, siempre que la recaudación de impuestos, derechos o gravámenes no dé lugar, en los intercambios entre Estados miembros, a formalidades relacionadas con el paso de una frontera.

El Tribunal de Justicia puso de relieve cómo una interpretación literal del art.401 de la Directiva IVA permite concluir, habida cuenta de la condición negativa contenida en la expresión «que no tenga carácter de impuesto sobre el volumen de negocios», que el mantenimiento o el establecimiento por un Estado miembro de impuestos, derechos y tasas solo se autorizará si estos no pueden asimilarse a un impuesto sobre el volumen de negocios.

Una vez establecido este punto de partida se refirió al concepto del IVA, señalando que si bien el concepto de «impuesto sobre el volumen de negocios» no se define ni en el artículo 401 de la Directiva IVA ni en ninguna otra disposición de esta, procede señalar que este artículo, cuya interpretación ha solicitado el órgano jurisdiccional remitente es, en esencia, idéntico al artículo 33 de la Sexta Directiva.

A este respecto, el Tribunal de Justicia, en particular en la sentencia de 3 de octubre de 2006, Banca popolare di Cremona (C-475/03, EU:C:2006:629), interpretó el artículo 33 de la Sexta Directiva, en especial el concepto de «impuesto sobre el volumen de negocios» que en él figura, tras situar dicha disposición en su contexto legislativo y recordar los objetivos que persigue el establecimiento de un sistema común del IVA. Así, el Tribunal de Justicia señaló que ya se deducía de los considerandos de la Directiva 67/227/CEE del Consejo, de 11 de abril de 1967, Primera Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de los negocios (DO 1967, 71, p. 1301; EE 09/01, p. 3), que la armonización de las legislaciones relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios debe permitir el establecimiento de un mercado común que implique una competencia no falseada y que tenga características análogas a las de un mercado interior, eliminando las diferencias de sujeción al impuesto que pueden falsear las condiciones de competencia y obstaculizar los intercambios comerciales (sentencia de 3 de octubre de 2006, Banca Popolare di Cremona, C-475/03, EU:C:2006:629, apartado 19). El sistema común del IVA se estableció mediante la Directiva 67/228/CEE del Consejo, de 11 de abril de 1967, Segunda Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Estructura y modalidades de aplicación del sistema común de impuesto sobre el valor añadido (DO 1967, 71, p. 1303; EE 09/01, p. 6), y mediante la Sexta Directiva (sentencia de 3 de octubre de 2006, Banca popolare di Cremona, C-475/03, EU:C:2006:629, apartado 20).

El TJUE destaca, por tanto, que el principio del sistema común del IVA consiste, en virtud del artículo 2 de la Primera Directiva, en aplicar a los bienes y a los servicios, hasta la fase del comercio minorista, un impuesto general sobre el consumo exactamente proporcional al precio de los bienes y de los servicios, sea cual fuere el número de transacciones que se produzcan en el circuito de producción y de distribución anterior al momento de la imposición (sentencia de 3 de octubre de 2006, Banca Popolare di Cremona, C-475/03, EU:C:2006:629, apartado 21).

Sin embargo, en cada transacción, solo será exigible el IVA previa deducción de las cuotas de dicho impuesto que hayan gravado directamente el coste de los distintos elementos constitutivos del precio de los bienes y servicios. El mecanismo de las deducciones se determinó en el apartado 2 del artículo 17 de la Sexta Directiva, de manera que los sujetos pasivos están autorizados a deducir del IVA devengado por ellos las cuotas que hayan gravado ya los bienes o los servicios en la fase precedente y que, en cada fase, el impuesto recae solo sobre el valor añadido y, en definitiva, es soportado por el consumidor final (véase, en este sentido, la sentencia de 3 de octubre de 2006, Banca popolare di Cremona, C-475/03, EU:C:2006:629, apartado 22).

En este mismo sentido, se pone de relieve cómo para alcanzar el objetivo de una igualdad en las condiciones de sujeción al impuesto de una misma operación, sea cual fuere el Estado miembro en el que se realice, el sistema común del IVA debía, a tenor de los considerandos de la Segunda Directiva, sustituir a los impuestos sobre el volumen de negocios vigentes en los distintos Estados miembros (sentencia de 3 de octubre de 2006, Banca popolare di Cremona, C-475/03, EU:C:2006:629, apartado 23).

En este orden de cosas, se destaca que el artículo 33 de la Sexta Directiva solo permitía el mantenimiento o el establecimiento por un Estado miembro de impuestos, derechos y tasas que gravaran las entregas de bienes, las prestaciones de servicios o las importaciones si no tenían carácter de impuesto sobre el volumen de negocios (véase, en este sentido, la sentencia de 3 de octubre de 2006, Banca popolare di Cremona, C-475/03, EU:C:2006:629, apartado 24).

Así las cosas, para apreciar si un impuesto, un derecho o un gravamen tiene carácter de impuesto sobre el volumen de negocios en el sentido del artículo 401 de la Directiva IVA, es preciso, en particular, cerciorarse de si produce el efecto de entorpecer el funcionamiento del sistema común del IVA al gravar la circulación de bienes y servicios e incidir en las transacciones comerciales de manera comparable a

la que caracteriza al IVA (véase, por analogía, la sentencia de 11 de octubre de 2007, *KÖGÁZ* y otros, C-283/06 y C-312/06, EU:C:2007:598, apartado 34 y jurisprudencia citada).

A este respecto, el Tribunal de Justicia ha precisado que, en todo caso, debe considerarse que gravan la circulación de bienes y servicios de una manera comparable al IVA los impuestos, derechos o tributos que presentan las características esenciales del IVA, aunque no sean idénticos a este en todos los aspectos (sentencia de 3 de octubre de 2006, *Banca popolare di Cremona*, C-475/03, EU:C:2006:629, apartado 26 y jurisprudencia citada). En cambio, declaró que el artículo 33 de la Sexta Directiva no se opone al mantenimiento o al establecimiento de un impuesto que no tenga una de las características esenciales del IVA (sentencia de 3 de octubre de 2006, *Banca popolare di Cremona*, C-475/03, EU:C:2006:629, apartado 27 y jurisprudencia citada). Lo mismo ocurre con el artículo 401 de la Directiva IVA.

En este sentido, de la jurisprudencia se desprende que dichas características son cuatro, a saber, la aplicación del IVA con carácter general a las transacciones que tengan por objeto bienes o servicios, la determinación de su cuota en proporción al precio percibido por el sujeto pasivo como contraprestación de los bienes que entregue o de los servicios que preste, la percepción del impuesto en cada fase del proceso de producción y de distribución, incluido el de la venta al por menor, con independencia del número de transacciones efectuadas anteriormente, y la deducción del IVA devengado por un sujeto pasivo de los importes abonados en las etapas anteriores del proceso de producción y de distribución, de manera que, en una fase determinada, el impuesto se aplica solo al valor añadido en esa fase y que su carga final recae en definitiva sobre el consumidor (sentencia de 3 de octubre de 2006, *Banca popolare di Cremona*, C-475/03, EU:C:2006:629, apartado 28).

Una vez expuesta la jurisprudencia que delimita los elementos esenciales del IVA, el TJUE procedió a examinar si un impuesto como el impuesto sobre las ventas controvertido en el caso de autos presenta tales características, debiendo precisarse que, si bien en la sentencia de 5 de marzo de 2015, *Statoil Fuel & Retail* (C-553/13, EU:C:2015:149), se declaró que tal impuesto era contrario al Derecho de la Unión, el litigio principal no versa sobre la compatibilidad de dicho impuesto con el régimen general de los impuestos especiales, sino sobre su compatibilidad con el sistema común del IVA.

A este respecto, y para evitar resultados discordantes respecto al objetivo que persigue el sistema común del IVA, el Tribunal de Justicia indicó que cualquier comparación de las características de un impuesto como el impuesto sobre las ventas con las características del IVA debe realizarse a la luz de este objetivo, prestando una atención particular a la exigencia de que se garantice en todo momento la neutralidad del sistema común del IVA (véase, en este sentido, la sentencia de 3 de octubre de 2006, *Banca popolare di Cremona*, C-475/03, EU:C:2006:629, apartado 29).

En el caso de autos, en relación con las condiciones esenciales del IVA tercera y cuarta, a saber, la percepción del impuesto en cada fase del proceso de producción y de distribución y la existencia de un derecho a deducir el impuesto pagado en la fase anterior de este proceso, el TJUE declaró que, como reconoce el propio órgano jurisdiccional remitente, el impuesto controvertido en el litigio principal no cumple estos requisitos, de manera que esta circunstancia basta para concluir que, desde el momento en que no cumple todas las características esenciales del IVA, el impuesto sobre las ventas controvertido en el litigio principal no está comprendido en la prohibición establecida en el artículo 401 de la Directiva IVA (véase, por analogía, el auto de 12 de octubre de 2017, *Palais Kaiserkron*, C-549/16, no publicado, EU:C:2017:761, apartado 21).

No obstante, el TJUE matizó tal declaración atendiendo a que el órgano jurisdiccional remitente había señalado que la aplicación de dicho impuesto consigue en esencia el mismo objetivo que el correspondiente a las características esenciales del IVA tercera y cuarta, ya que la carga final de dicho impuesto recae, en definitiva, en el consumidor. A este respecto, el Tribunal de Justicia destacó cómo los textos que regulan el impuesto sobre las ventas controvertido no exigían a los sujetos pasivos obligados al pago de dicho impuesto que incorporaran el importe de este impuesto al precio de venta ni que indicaran por separado en la factura emitida al comprador el importe del impuesto exigible. Así, los minoristas tenían la posibilidad, y no la obligación, de repercutir este impuesto al consumidor final y, en todo momento, podían optar por soportarlo ellos mismos, sin proceder a un aumento de los precios

de los bienes vendidos y de los servicios prestados. En este sentido, no existe certeza alguna de que la carga del impuesto sobre las ventas controvertido se repercutiera, en definitiva, sobre el consumidor final del modo que caracteriza a un impuesto sobre el consumo como el IVA.

De acuerdo con todo ello, el TJUE recordó su jurisprudencia con arreglo a la cual un impuesto que grava las actividades productivas de tal manera que no es seguro que sea soportado en definitiva por el consumidor final, como ocurre con un impuesto sobre el consumo como el IVA, puede escapar al ámbito de aplicación del artículo 401 de la Directiva IVA (sentencia de 11 de octubre de 2007, KÖGÁZ y otros, C-283/06 y C-312/06, EU:C:2007:598, apartado 50). En efecto, mientras que, a través del mecanismo de la deducción del IVA, este grava únicamente al consumidor final y es perfectamente neutro respecto de los sujetos pasivos que intervienen en el proceso de producción y distribución anterior a la fase de gravamen final, sea cual sea el número de transacciones producidas, no ocurre lo mismo con un impuesto como el impuesto sobre las ventas (véase, por analogía, la sentencia de 11 de octubre de 2007, KÖGÁZ y otros, C-283/06 y C-312/06, EU:C:2007:598, apartado 51 y jurisprudencia citada). A este respecto, se destacó cómo el TS de Estonia remitente de la cuestión prejudicial considera que la aplicación del impuesto controvertido, junto al régimen del IVA aplicable, podría poner en peligro el funcionamiento del sistema común del IVA y la neutralidad competitiva cuyo preceptivo cumplimiento se recuerda en los considerandos 4 y 7 de la Directiva IVA.

A la vista de todo ello, el TJUE declaró que, en la medida en que no incide en las transacciones comerciales de manera comparable a la que caracteriza al IVA, un impuesto como el impuesto sobre las ventas controvertido en el litigio principal no puede poner en peligro el funcionamiento del sistema común del IVA. Por otra parte, teniendo en cuenta que la aplicación al precio de venta del impuesto controvertido depende de los vendedores, que pueden decidir si trasladan o no el impuesto al comprador, es preciso señalar que el comportamiento del vendedor es el único que puede determinar su diferente tratamiento fiscal con respecto a un competidor, así como las posibles diferencias de precios soportados por una parte de los consumidores en relación con otros. Por lo tanto, la neutralidad del sistema común del IVA, tal y como se ha recordado en la sentencia, no resulta menoscabada.

3. Fallo

Finalmente, y sobre la base de lo anteriormente expuesto, el Tribunal de Justicia declaró que:

"El artículo 401 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 no se opone al mantenimiento o al establecimiento de un impuesto como el impuesto sobre las ventas controvertido en el litigio principal".

Comentario a la Sentencia del TJUE (Sala Décima) de 20 de septiembre de 2018

Jose Manuel Calderón Carrero

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

Universidad de A Coruña

Miembro de la AEDAF

Asunto: C-685/16

Partes: EV y Finanzamt Lippstadt

Síntesis: Procedimiento prejudicial — Artículos 63 TFUE a 65 TFUE — Libre circulación de capitales – Impuesto sobre actividades económicas—Deducción por doble imposición intersocietaria internacional — Participaciones de una sociedad matriz en una sociedad de capital que tiene su dirección y su domicilio social en un tercer Estado — Dividendos distribuidos a la sociedad matriz — Deducibilidad fiscal sujeta a requisitos más estrictos que la deducción de los beneficios procedentes de participaciones en una sociedad de capital nacional no exenta»

1. Antecedentes y cuestión prejudicial planteada

Se trata de un caso donde se plantea una cuestión prejudicial ante el TJUE sobre la interpretación de la libre circulación de capitales en conexión con una normativa nacional (alemana) que establece diferencias de trato fiscal sobre los dividendos procedentes de filiales residentes en países terceros.

Esta sentencia confirma la jurisprudencia europea precedente que limita significativamente el tratamiento diferenciado de los dividendos extranjeros a los efectos de la aplicación de las deducciones por doble imposición internacional, incluso allí donde las autoridades nacionales tratan de justificar tal discriminación invocando la prevención de montajes fiscales abusivos.

El caso concierne a un litigio entre EV, una sociedad alemana matriz de un grupo mundial dedicado a la fabricación de piezas para automóviles que posee filiales en varios países, y la Administración tributaria de Lippstadt (Alemania). La controversia se refiere al impuesto sobre actividades económicas alemán (*Gewerbesteuer/trade tax*, ejercicios 2006-2009), cuya base imponible se determina a partir de la del IS, pero aplicando una serie de correcciones a la misma. Particularmente, la normativa alemana del impuesto de actividades económicas (*GewStG*, en adelante), permite deducir de la base imponible el 95% de los dividendos distribuidos por filiales domésticas y filiales residentes en países terceros (no UE) bajo condicionantes distintos que resultan mucho más exigentes en el caso de los dividendos extranjeros (no europeos). Así, la aplicación de la deducción del 95% sobre los dividendos extranjeros estaba sujeta a requisitos sustantivos más exigentes que, a su vez, se agravaban en el caso de que tales dividendos fueran obtenidos por una sociedad holding extranjera (dividendos procedentes de participaciones indirectas en filiales de segundo y ulterior niveles). Así, de acuerdo con la normativa alemana del impuesto de actividades económicas (*GewStG* 2002), para que la sociedad matriz pueda acogerse a la deducción de los dividendos distribuidos por su filial establecida fuera del territorio alemán, es preciso, además del cumplimiento del requisito de la participación en el capital de la filial no inferior al 15% (desde el inicio del periodo impositivo y de forma ininterrumpida), que tal filial obtenga sus ingresos brutos exclusivamente o casi exclusivamente de actividades enumeradas en el art.8.1 (puntos 1-6) de la Ley fiscal de no residentes (rentas derivadas activas en el sentido de no comprendidas en régimen TFI/CFC) o de participaciones en filiales de segundo grado en las que dicha filial posea al menos

el 25% del capital, siempre que se cumplan algunas otras condiciones: que la filial sea una "sociedad de cartera nacional" o una "sociedad de cartera funcional" y que las filiales de segundo grado obtengan en todo caso sus ingresos brutos casi exclusivamente de actividades económicas enumeradas en el referido art.8.1 AStG.

Precisamente lo que aconteció en este caso fue que la Inspección alemana, en el marco de una comprobación, consideró que los dividendos obtenidos por la matriz alemana EV procedentes de entidades del grupo participadas indirectamente (filial australiana) no cumplían los requisitos legales para la aplicación de la deducción de la base imponible de la matriz a los efectos del impuesto de actividades económicas.

El contribuyente se opuso a la regularización tributaria argumentando que tal diferencia de trato entre los dividendos domésticos y los extranjeros (no europeos) resultaba contraria al Derecho de la UE (libre circulación de capitales), de suerte que el *Finanzgericht Münster* planteó la correspondiente **cuestión prejudicial** ante el TJUE en los siguientes términos:

«¿Deben interpretarse las disposiciones sobre la libre circulación de capitales y pagos que recogen el artículo 63 y siguientes del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea en el sentido de que son contrarias a la normativa que contiene el artículo 9, apartado 7, de la [GewStG 2002], al establecer estas unas condiciones más estrictas a la reducción en el impuesto sobre actividades económicas del beneficio y de la integración de los beneficios procedentes de participaciones en una sociedad de capital con dirección y domicilio social fuera de la República Federal Alemana que a la reducción del beneficio y de la integración de los beneficios procedentes de participaciones en una sociedad de capital nacional no exenta o por la parte del beneficio de explotación de una empresa nacional que recae en un establecimiento permanente situado fuera del territorio nacional?»

2. Comentario

El TJUE resolvió la cuestión prejudicial planteada por el tribunal alemán en línea con su jurisprudencia precedente.

En primer lugar, recordó que la libre circulación de capitales puede ser invocada por una matriz europea en relación con el tratamiento fiscal de dividendos procedentes de filiales establecidas en países terceros, allí donde la normativa nacional controvertida no sea aplicable exclusivamente a las situaciones en las que la sociedad matriz ejerce una influencia decisiva en la sociedad (filial) que reparte los dividendos. En este sentido, un requisito normativo de participación en el capital de una filial no inferior al 15% no confiere a estos efectos una influencia efectiva en las decisiones de la sociedad que distribuye los dividendos. Y, además, en situaciones relacionadas con países terceros carece de trascendencia la magnitud de la participación que ostente efectivamente la matriz europea en la filial extracomunitaria. De esta forma, la situación comprendida en el ámbito de la libre circulación de capitales se refiere al diferente trato fiscal aplicable a una matriz residente con relación a los dividendos distribuidos por filiales domésticas y filiales establecidas en países terceros, quedando extramuros las situaciones referidas al tratamiento de los beneficios obtenidos por establecimientos permanentes en el extranjero.

En segundo lugar, el TJUE puso de manifiesto que la normativa alemana generaba una restricción a la libre circulación de capitales que, en principio, resultaba prohibida por el art.63 TFUE, toda vez que al supeditar la deducibilidad fiscal de los dividendos pagados por filiales establecidas en terceros Estados a requisitos más estrictos que los impuestos a los dividendos abonados por filiales residentes tal normativa nacional puede disuadir a las sociedades matrices residentes de invertir su capital en filiales establecidas en terceros Estados (STJUE de 24 de noviembre de 2016, *SECIL*, C-464/14).

En tercer lugar, El Tribunal de Justicia rechazó la aplicación al caso de la excepción (cláusula *stand-still*) al art.63 TFUE prevista en el art.64.1 TFUE con respecto a las medidas nacionales, restrictivas de la libre circulación de capitales frente a países terceros, existentes el 31 de diciembre de 1993, dado que la

medida nacional controvertida fue modificada de forma significativa en varias ocasiones con posterioridad de manera que no podía defenderse que una medida esencialmente idéntica existiera en tal fecha (véase en el mismo sentido la STJUE en el caso *Hölbock* (C-157/05).

En cuarto lugar, el TJUE también rechazó la concurrencia de una justificación legítima que amparase la restricción a la libre circulación de capitales, en los términos previstos en los arts.63 y 65.1.a) del TFUE, a la luz de su doctrina en los casos *Emerging Markets* (C-190/12), y *Santander Asset Management* (C-338/11 a C-347/11). De acuerdo con tal doctrina, el Tribunal analizó, por un lado, si la diferencia afectaba a situaciones que no fueran objetivamente comparables. Y a este respecto, trajo a colación su jurisprudencia precedente con arreglo a la cual a los efectos de medidas que tengan por objeto la eliminación de la doble imposición autorizando una deducción de la base imponible del IS de los dividendos procedentes de participaciones en una o varias sociedades de capital, la situación de la sociedad beneficiaria de dividendos distribuidos por sociedades residentes es comparable a la de una sociedad beneficiaria de rendimientos procedentes de sociedades no residentes (SSTJUE en los casos *Test Claimants in the FII Group Litigation* C-446/04, y *Haribo Salinen*, C-436/08 y C-437/08). Por otro lado, el Tribunal analizó la concurrencia de una justificación por razones imperiosas de interés general. El gobierno alemán argumentó que la normativa nacional controvertida tenía por objeto luchar contra "montajes fiscales abusivos", de manera que la forma en que estaba configurada la deducción con respecto a participaciones en filiales extranjeras (no europeas) perseguía que únicamente beneficiara a las distribuciones reales evitando que pudieran efectuarse deducción mediante el recurso a "sociedades pantalla". El TJUE salió al paso frente a tal argumentación genérica, trayendo a colación su doctrina sobre la aplicación de la causa de justificación basada en la prevención del fraude y la evasión fiscales (SSTJUE en los casos *SIAT* C-318/10, *Egiom* C-6/16, y *A C-48/11*). De acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, tal causa de justificación de medidas restrictivas de libertades fundamentales del TFUE sólo puede fundamentar medidas que tengan como fin específico oponerse a comportamientos consistente en crear montajes puramente artificiales, carentes de realidad económica, cuyo fin sea acogerse indebidamente a una ventaja tributaria. Y, además, una presunción general de fraude y de abuso no puede justificar una medida que vaya en detrimento del ejercicio de una libertad fundamental garantizada por el TFUE y la mera circunstancia de que la sociedad distribuidora de dividendos esté situada en un tercer país tampoco puede fundamentar una presunción general de abuso.

Finalmente, el TJUE declaró que la medida nacional resultaba contraria a la libre circulación de capitales, considerando cómo los requisitos adicionales exigidos para la aplicación de la deducción de dividendos extranjeros están configurados como una presunción de abuso *iuris et de iure*, al tener en cuenta, respecto a las filiales (extranjeras) que tengan una función de "sociedad de cartera", la naturaleza de la actividad de sus filiales de segundo grado, en el sentido de que la filial debe poder calificarse de "sociedad de cartera funcional" o "sociedad de cartera nacional".

3. Fallo

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia declaró que:

"Los artículos 63 TFUE a 65 TFUE deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa nacional, como la controvertida en el litigio principal, que supedita la deducción de los beneficios procedentes de participaciones en una sociedad de capital que tenga su dirección y su domicilio social en un tercer Estado a requisitos más estrictos que la deducción de los beneficios procedentes de participaciones en una sociedad de capital nacional no exenta".

Revista Técnica Tributaria

NOVEDADES
EDITORIALES



Novedades Editoriales

VV.AA. José Manuel Almudí, Pablo Hernández González-Barreda y Jorge Ferreras Gutiérrez (Directores). La armonización de las normas contra la elusión fiscal relativas a la fiscalidad directa de la Unión Europea. Aranzadi, 2018.

En esta obra se aborda el estado actual de la armonización de normas anti-elusión en la Unión Europea, con especial referencia al reciente paquete anti-elusión. Se analiza la armonización negativa realizada por el Tribunal de Justicia en las últimas décadas y su estado del arte, las herramientas de cooperación administrativa que van cobrando una relevancia fundamental, y las propuestas para el futuro de la fiscalidad europea. Además se incluye el estudio de las bases competenciales, la Directiva 2016/1164/UE, comúnmente llamada Directiva anti-elusión; los avances que experimenta la cooperación administrativa internacional en la Unión; la relación de los convenios de doble imposición celebrados por los Estados miembros entre sí y con Estados terceros.

VV.AA. Diego Marín-Barnuevo Fabo (Director). La doctrina de los actos propios en Derecho Tributario. Civitas, 2018.

La doctrina de los actos propios exige coherencia en todas las actuaciones de una relación jurídica y establece el deber de reparar el daño causado a quienes contravienen ese mandato. Contiene, pues, una idea natural de justicia que, por la sencillez de su formulación, resulta especialmente atractiva para los operadores jurídicos.

Su aplicación en el ámbito del Derecho Tributario es posible, aunque exige matizar las construcciones dogmáticas elaboradas en el ámbito del Derecho privado. Sobre todo porque en las relaciones jurídicas tributarias rige el principio de legalidad y no el de autonomía de la voluntad, y ello condiciona severamente la actuación de la Administración

En todo caso, el hecho de que muchos elementos de la actuación administrativa sean susceptibles de distinta apreciación y, muy especialmente, la necesidad de fortalecer la seguridad jurídica de unos contribuyentes obligados a liquidar por sí mismos la deuda tributaria, permiten que esta doctrina tenga cada vez mayor aceptación por parte del Tribunal Supremo.

El trabajo, a partir de los principales pronunciamientos jurisprudenciales, estudia los motivos que pueden habilitar o inhabilitar la aplicación de esa doctrina en los distintos procedimientos tributarios. Finalmente, contiene una propuesta metodológica general sobre la aplicación de la doctrina de los actos propios en Derecho Tributario.

La Asociación Española de Asesores Fiscales (AEDAF), constituida en 1967, reúne a más de 2.700 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 Serantes Peña

Vocal Resp. de Asuntos Económicos:

Francisco José Espinosa Barro

Vocal Resp. de Estudio e Investigación:

D. Javier Gómez Taboada

Vocal de Apoyo a Estudio e Investigación:

D^a. 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

Responsable Sede: Lara Álvarez

Aragón-La Rioja

Pilar Pinilla Navarro

Teléfono: +34 976 37 17 16

pilarpinilla@arasociados.com

Pº Sagasta, 74 – Pral.

50006 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

Responsable Sede: Consol Carratalá

País Vasco

Pablo Martín Ruiz de Gordejuela

Teléfono: +34 94 424 72 57

pablomartin@martinabogados.com

C/ Gran Vía, 38 – 5º

48009 Bilbao

Asturias y León

Rubén Cueto Vallverdú

Teléfono: +34 985 35 51 67

ruben@vallverduabogados.com

C/ Felipe Menéndez, 11 – 1ºA

33206 Gijón

Valencia-Castellón

Javier Ortiz Alonso

Teléfono: +34 963 80 37 70

javierortiz@seneor.com

C/ Cronista Carreres, 3-Entlo.-2º Izda.

46003 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

29006 Málaga

Responsable Sede: Julieta Villodres

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

Enrique Lang-Lenton Bonny

c/ Rafael Nebot, 5 – 1º

35001 Las Palmas de Gran Canaria

Teléfono: +34 928 36 84 70

Fax: +34 928 36 41 71

canarias@aedaf.es

Responsable Sede: Paula Fuentes

Cantabria

Manuel Fernández González de Torres

Teléfono: +34 942 21 46 50

manuelfgt@tecnisa-campos.com

C/ Calvo Sotelo, 6 – 2º

39002 Santander

Galicia

Carlos Del Pino Luque

Teléfono: +34 982 22 30 00

carlos.delpino@pindelpino.com

Trav. Juan Montes, 2 – 4

27001 Lugo

Alicante y Albacete

Bernardo Bande García-Romeu

Business World Alicante. Oficina 404

Muelle de Poniente, s/n. (Antigua Casa del Mar)

03001 Alicante

Teléfono: +34 966 089 688

Responsable Sede: Mª Esther Sirvent

Navarra

Arancha Yuste Jordán

Teléfono: +34 948 85 29 66

ayuste@micap.es

C/ Cataluña, 8 – Portal 4 – 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

Baleares

Vicente Ribas Fuster

Teléfono: +34 971 71 12 59

vicenteribas@arcoabogados.es

C/ Antonio Marqués, 18 – bajo

07003 Palma de Mallorca

(*) Estos cargos corresponden a la fecha de publicación de la Revista Técnica Tributaria.

Normas de Autor

Los trabajos recibidos deberán ajustarse a los siguientes criterios de publicación:

1. Deberán versar sobre Derecho tributario, contabilidad, administración, economía o Derecho de la empresa, en su proyección fiscal.
2. Ser originales, no habiéndose publicado previamente en ninguna revista de ámbito local, nacional o internacional. La Asociación Española de Asesores Fiscales entenderá cumplido este requisito con la recepción del trabajo, siendo responsabilidad de su autor las consecuencias que pudieran derivarse de su incumplimiento.
3. Los originales tendrán una extensión mínima de 6000 palabras y máxima de 25000, debiendo ser remitidos por correo electrónico a gabinete.estudios@aedaf.es en formato compatible con los programas de tratamiento de texto más extendidos en España. Sólo en casos excepcionales, y tras la oportuna revisión de los originales, se admitirán trabajos cuya extensión esté fuera de los límites indicados.
4. Junto con el original, el autor o autores remitirán un resumen del trabajo, en español y en inglés, que se publicará con el original. La extensión del resumen estará entre cincuenta y cien palabras, pudiendo el Gabinete de Estudios adaptar el mismo al contenido real del artículo y a su interés. Asimismo, deberá remitirse una relación de palabras clave para su indización en las correspondientes bases de datos; esta relación también figurará en versión inglesa (Keywords).
5. Las citas de sentencias, consultas y legislativas deberán estar preferentemente relacionadas con las bases de datos de la AEDAF. De no ser así, AEDAF se reserva el derecho a su modificación referencial.
6. En el trabajo se indicará el autor o autores, así como titulación y demás datos que, en su caso, debieran figurar en la publicación.
7. Los trabajos deberán contener referencias bibliográficas, las cuales figuraran al final del documento ordenadas alfabéticamente. Preferentemente la elaboración de las mismas se adecuará a las normas APA.



AEDAF

Asociación Española
de Asesores Fiscales

Claudio Coello, 106 - 6º derecha • 28006 Madrid
Tel.: +34 91 532 51 54 • Fax: +34 91 532 37 94
sedecentral@aedaf.es • www.aedaf.es