

REVISTA TÉCNICA TRIBUTARIA

SUMARIO

1. PRESENTACIÓN

- Sobre las Autonomías 11
Antonio Cayón Galiardo

2. ESTUDIOS:

- Los requisitos económicos para la obtención de becas y su defectuosa utilización del IRPF. 21
Antonio M. Cubero Truyo.
- Régimen tributario de las actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica en el Impuesto sobre Sociedades. 35
C. Rivas Sánchez y Carmina Ordóñez de Haro
- Consecuencias de la Ley 58/2003, General Tributaria, en el delito fiscal (ex art. 305 CP) 53
Josep Tomàs Salàs Darrocha.

3. JURISPRUDENCIA

- STC de 22 de abril de 2004. Legitimación activa de la OCU para recurrir liquidaciones tributarias. 67
- STC de 22 de julio de 2004. Cuestión de inconstitucionalidad contra los Arts. 36 y 37 del Texto Refundido de la Ley del ITP y AJD. 69
- STS de 28 de junio de 2003. Imposibilidad de aplicar la compensación a las liquidaciones provisionales con determinados créditos. 72
- STS de 2 de octubre de 2003. Requisitos que deben reunir las comprobaciones de valor efectuadas por la Inspección de los tributos. 74

■ STS de 17 de noviembre de 2003. Notificaciones. Actuaciones a realizar por la Administración para que se entienda cumplida la obligación de notificar dentro del plazo.	78
■ STS de 15 de enero de 2004. Aplazamiento y fraccionamiento: son una modalidad de pago válida.	81
■ STS de 20 de enero de 2004. Nulidad del art. 2.1 del Real Decreto 1070/2002, sobre beneficios fiscales aplicables al "Forum Universal de las Culturas 2004"	84
■ STS de 4 de marzo de 2004. IVA. Deber de declarar. Omisión de operaciones intracomunitarias.	87
■ STS de 9 de marzo de 2004. IVA. Supuestos legales que integran el hecho imponible.	89
■ STS de 31 de marzo de 2004. Fiducia aragonesa. Régimen fiscal.	92
■ SAN de 24 de marzo de 2004. Estimación indirecta. Entrada en los locales de la empresa para obtención de información.	98
■ STSJ de Castilla-La Mancha de 16 de mayo de 2003. IRPF. Prejubilación: cantidades percibidas mensualmente: no tienen la consideración de rentas irregulares.	101

4. UNIÓN EUROPEA

■ Selección y comentario de Jurisprudencia. <i>Coordinación: Luis Docavo Alberti.</i>	
■ STJCE de 2 de octubre de 2003. Asunto C-147/01. Impuestos indirectos – Impuesto sobre la venta de bebidas alcohólicas – Incompatibilidad con el Derecho comunitario – Devolución del impuesto.	105
■ STJCE de 23 de octubre de 2003. Asunto C-109/02. Incumplimiento de Estado – Sexta Directiva IVA – Legislación nacional por la que se establece un tipo impositivo reducido para los conjuntos musicales y para los solistas, siempre que estos últimos organicen ellos mismos.	111
■ STJCE de 6 de noviembre de 2003. Asunto C-45/01. IVA – Artículo 13, parte A, apartado 1, letras b) y c), de la Sexta Directiva 77/388/CEE – Exención – Tratamientos psicoterapéuticos dispensados en un ambulatorio de una fundación privada, declarada de utilidad pública, por psicólogos titulados que no poseen la condición de médico – Efecto directo.	113

-
- STJCE de 6 de noviembre de 2003. Asunto C-78/02, C-79/02 y C-80/02 120
Sexta Directiva sobre el IVA – Artículo 21, punto 1, letra c) –
Personas obligadas al pago del impuesto – Persona que menciona
el impuesto en una factura – Impuesto pagado erróneamente por quien
no es sujeto pasivo y que figura en la factura extendida por éste.

 - STJCE de 20 de noviembre de 2003. Asunto C-8/01. Sexta Directiva 125
IVA – Artículo 13, parte A, apartado 1, letra f), y parte B, letra a) –
Exención de las prestaciones de servicios realizadas por agrupaciones
autónomas que no puedan provocar distorsiones de la competencia –
Exención de las operaciones de seguro y de las prestaciones
de servicios relativas a las mismas efectuadas por corredores
y agentes de seguros – Tasaciones de los daños causados a vehículos de
motor efectuadas por una asociación por cuenta de las compañías
de seguros miembros de dicha asociación.

 - STJCE de 20 de noviembre de 2003. Asunto C-212/01. Sexta Directiva sobre 131
el IVA – Exención de la asistencia a personas físicas realizada en el
ejercicio de profesiones médicas y sanitarias – Dictamen médico.

 - STJCE de 20 de noviembre de 2003. Asunto C-307/01. Sexta Directiva 135
sobre el IVA – Exención de la asistencia a personas físicas realizada
en el ejercicio de profesiones médicas y sanitarias.



PRESENTACIÓN

■ **Sobre las Autonomías**

Antonio Cayón Galiardo
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Gabinete de Estudios AEDAF

En los últimos meses ha quedado abierto nuevamente el debate sobre la financiación de las Comunidades Autónomas. El proceso en el que han surgido los distintos temas de discusión, al menos en su aparición en los medios de comunicación, ha sido ascendente pues, partiendo de la cuestión de las agencias tributarias autonómicas, se ha llegado al de la reforma de la Constitución y los Estatutos de Autonomía, pasando por el del cambio del actual modelo de financiación autonómico.

Cada uno de los eslabones de esta cadena de temas es complejo, entrelazando lo político con lo técnico, y hubiese requerido una neta separación entre ellos y entre sus matices para que no se concluyera en la confusión a la que algunos han sido conducidos. Por nuestra parte, sólo hemos querido poner en orden las propias ideas para aportar una opinión que, al menos, no introduzca más enredo en la trama. Para ello, separemos en estas páginas los tres temas a que antes hicimos referencia.

I. Las agencias tributarias autonómicas

En el examen de nuestro régimen tributario autonómico, creemos que nunca debe olvidarse su origen o punto de partida, pues la construcción del Estado de las Autonomías es el resultado de un proceso de descentralización –política, administrativa y financiera– que se hizo desde un Estado fuertemente centralizado que era el entonces existente. Esto es más evidente cuando nos referimos a la construcción de las administraciones tributarias autonómicas que, en buena medida sólo se han desarrollado y construido a raíz, principalmente, de la asunción de competencias gestoras sobre los tributos cedidos. Esta administración autonómica nació, además, en paralelo a la estatal que, a su vez, evolucionaba hacia la actual AEAT y, en muchos aspectos, se modernizaba.

Ahora bien, la administración autonómica fue creada, precisamente por aquel origen, sobre la base de competencias y funciones separadas de las que correspondían a la AEAT. Quizá sea esta la razón de que la coordinación y la cooperación entre ellas sea uno de los temas que se han calificado como “asignaturas pendientes”, y que así no lo confirmen los esfuerzos realizados por el legislador y las denuncias de los estudiosos y de los propios funcionarios.

Por otra parte, en las cuestiones tributarias no se aplicaban los mismos esquemas e instrumentos de coordinación que habían sido previstos y funcionaban en otros ámbitos competenciales. Así, mientras que en aquellos, el principal instrumento eran las conferencias sectoriales y otros perfilados en la LRJPAC, para lo tributario los instrumentos han sido muy diferentes y no siempre han funcionado con éxito (v.g.: el CPFF previsto en la LOFCA; convenios de prestación de servicios; la inspección de servicios que rinde informe anual a las Cortes; comunicación recíproca de cualquier información con trascendencia tributaria; planes de inspección conjunta; la participación de las CCAA en la AEAT; la Junta Arbitral de resolución de conflictos y, como más recientes, el carácter vinculante para todas las Administraciones de las resoluciones de la Sala Especial para la Unificación de Doctrina previsto en la nueva LGT).

Desde la perspectiva de nuestro ordenamiento constitucional, la estructuración y coordinación entre las Administraciones tributarias tampoco ha encontrado normas claras de las que deducir su marco regulador. Baste señalar la polémica sobre el cauce por el que debería discurrir la ampliación de competencias autonómicas en los tributos del Estado, existiendo voces que defendían la aplicación del artículo 150.2 CE –“El Estado podrá transferir o delegar en las Comunidades Autónomas, mediante ley orgánica, facultades correspondientes a materia de titularidad estatal que por su propia naturaleza sean susceptibles de transferencia o delegación”- y quienes, amparándose en la especialidad de lo tributario, sostenían la prevalencia del artículo 156. 2 CE.

Además, la separación de administraciones, al menos en lo funcional, ha venido potenciada en el propio bloque de constitucionalidad. Así, el artículo 19.3 de la LOFCA atribuye al Estado la titularidad de las competencias gestoras cuando se trata de tributos de éste –“sin perjuicio de la delegación que aquella pueda recibir de ésta y de la colaboración que pueda establecerse”-, mientras que el artículo 19.1 de la misma Ley ordena que las competencias gestoras sobre los tributos propios de cada Comunidad correspondan a éstas. Es decir, se consagra la separación de competencias en función de la titularidad del tributo, sin perjuicio de la delegación o coordinación entre ambas administraciones. A ello debe añadirse el reconocimiento constitucional de la potestad de autoorganización de que disponen las Comunidades ex artículo 156.1 CE y que el Tribunal Constitucional ha vinculado con el propio principio de autonomía financiera (STC 50/1999).

En este contexto, es sabido que algunas Comunidades Autónomas recientemente han proclamado que, en la actual legislatura, implantarían sus propias agencias tributarias, y que desde el Ministerio de Administraciones públicas se anunciase que “si nosotros hemos establecido una AEAT para ser más eficaces en la recaudación de los tributos, ¿cómo nos vamos a negar a que las CCAA puedan constituir sus propias Agencias para ser más eficaces en la recaudación de sus tributos...?”

Si hasta aquí hemos podido resumir el planteamiento del tema, a partir de ahora hemos de comenzar a estudiarlo.

Siguiendo a algunos autores que han estudiado el tema en una perspectiva teórica, las posibilidades de estructuración de la Administración tributaria en un Estado descentralizado o federal se pueden resumir en dos: bien la gestión se realiza por una Administración vincu-

lada al Estado que se ocupase de la mayoría de los tributos, bien la gestión se descentraliza y se encomienda a las CCAA o regiones. Estas actuarían como delegados del Estado en estas tareas, si bien son posibles otras formas de colaboración e incluso de reparto de competencias entre ambas administraciones. Cada uno de estos modelos tiene sus ventajas e inconvenientes. Así, el modelo que simplifica la gestión, pues la unifica, priva a los gobiernos subcentrales de corresponsabilidad en la gestión de sus recursos. Mientras que el modelo que hace corresponsables a todas las Administraciones, implica mayores costes en la gestión y añade complejidad de cara al contribuyente.

Ahora bien, creemos que en el momento actual no es posible plantearse la cuestión ex novo, sino que debemos examinar otras posibilidades, partiendo de la experiencia ya transcurrida en España y desde las propuestas que se formulan desde las instancias políticas.

En esta perspectiva tenemos las siguientes posibilidades que no deben entenderse como absolutamente incompatibles. La primera sería la de establecer dos Administraciones separadas pero en coordinación, lo que supondría mantener la situación de multiplicación de Administraciones (De hecho, alguna Comunidad ya ha iniciado este modelo. V.g. la Comunidad de Murcia, ha dictado la Ley 8/1996, de 3 de diciembre, de Creación del Organismo Autónomo Agencia Regional de Recaudación). Dentro de esta posibilidad caben a su vez dos alternativas: la de atribuir la mayor parte de las competencias a las agencias autonómicas -bajo la cobertura del art. 156.2 CE de forma que las CCAA actuarían como delegados del Estado en esta materia- quedando en manos de la Agencia estatal algunas competencias que no deben fraccionarse (Planes de inspección, obtención y gestión de la información, vía de apremio, etc.); y, la segunda alternativa, consistente en atribuir la mayor parte de las competencias a la AEAT, lo que implicaría la simplificación del sistema, un menor coste de la gestión por un mejor aprovechamiento de recursos, pero una menor corresponsabilidad y autonomía.

La segunda posibilidad real sería la de mantener una Administración única fuertemente territorializada, planteamiento que no es nuevo, pues se inició hace más de una década (Parlamento de Galicia en la sesión del 10 de marzo de 1992). Para hacer efectiva esta propuesta sería necesario independizar la actual AEAT del Estado para situarla bajo la responsabilidad de todos los que son corresponsables de la eficacia gestora de la organización y dotarla de una estructura territorializada para que, además de la codirección entre el Estado y las CCAA, en cada Comunidad pueda existir una dirección mixta -sin perjuicio de que puedan existir funciones comunes que permanezcan siempre centralizadas-. No obstante lo divulgado de esta idea que parece haber tenido una excelente acogida doctrinal, hay que señalar que existen opiniones que la cuestionan y señalan que no es la forma de resolver los conflictos existentes sino de crear otros nuevos de difícil solución. Es decir, son posturas partidarias de mantener la situación actual, aunque con reformas, para reforzar la posición de las Comunidades en la AEAT.

Entrando ya a valorar las alternativas antes expuestas, la primera observación que debe hacerse parte del reconocimiento de que, en el bloque de constitucionalidad vigente, caben muy diversos modelos de estructuración de las administraciones tributarias, pues el juego del principio de autoorganización y las posibilidades de delegación de competencias

entre el Estado y las Comunidades permitiría cualquier solución. Quizá el único requisito sería su instrumentación mediante ley orgánica (La reforma de la LOFCA), sin que fuese necesario acudir a la reforma de los Estatutos de Autonomía ni, menos, de la Constitución.

Finalmente señalar que, además del principio de eficacia que debe regir la decisión, lo que implicaría la centralización de algunas funciones a que antes hemos aludido, la solución ha de tener en consideración la simplificación de los sistemas de gestión tributaria para que el proceso no se cierre haciendo recaer sobre el ciudadano los costes de aquella, pues como ha dicho el Tribunal Supremo: "la distribución de competencias es una decisión política que no puede suponer parcelas de indefensión al contribuyente por muchas que sean las Administraciones existentes" (STS de 20 de febrero de 1997). Y, en último lugar, no olvidando la necesidad de prever la coordinación horizontal entre las diferentes organizaciones autonómicas, en su caso.

2. La financiación de las Comunidades

Silenciado paulatinamente el tema de las agencias tributarias autonómicas en los medios de comunicación, sin que esto suponga que ha quedado marginado o en el olvido, pasó a ocupar la atención el debate sobre la reforma del sistema de financiación establecido en la Ley 21/2001 y que, a diferencia de los anteriores, había nacido con vocación de permanencia.

El origen o causa de las exigencias de reforma suscitadas por muchas Comunidades se sitúa, principalmente, en la asunción por éstas de las competencias en materia de sanidad, pues la evolución creciente de este gasto, especialmente el farmacéutico, viene presionando los presupuestos autonómicos y evidenciando que el modelo vigente no responde ya a las necesidades para las que fue diseñado. Ahora bien, la unanimidad entre los agentes interesados termina aquí, en el planteamiento del problema, pues las propuestas de solución que hemos conocido son muy divergentes: nuevo modelo de financiación; reforma del vigente; introducción de fórmulas de co-pago de determinados gastos sanitarios; etc.

Aunque las anteriores propuestas no se han expuesto en detalle y sólo las conocemos de manera fragmentaria e inacabada, podemos atrevernos a esbozar sus perfiles sin demasiados riesgos de error.

Así, para algunos planteamientos, la necesaria reforma debe afectar al modelo en su totalidad y girar en torno a la idea de reparto de las materias tributarias entre el Estado y las Comunidades abandonando la idea seguida hasta ahora de cesión de impuestos estatales a estas entidades. Se trataría de repartir las materias imponibles al modo en que se reparten en la Constitución otras competencias administrativas o como se hace en otros modelos de "federalismo fiscal". De este modo, algunos o muchos —esto lo desconozco— impuestos cedidos pasarían a tener la consideración de tributos propios autonómicos. En alguno de estos planteamientos, la reforma encauzada por este sendero aproximaría el sistema de financiación de las Comunidades de régimen común al régimen foral, si bien, falta por concretar si en esta propuesta también se prevé como parte del modelo que sean las Comunidades quienes hagan aportaciones contributivas al Estado o no.

La propuesta no está exenta de justificación pues, de afirma, si la mayor parte del gasto total se realiza por las Comunidades, carece de explicación que la titularidad de los recursos permanezca en manos del Estado. Ahora bien, debe resolver; para no ser víctima de críticas tan sencillas como profundas, algunas cuestiones de cierto calado como es el hecho de potenciar en exclusividad el principio de autonomía dejando a un lado el de solidaridad o el de coordinación, pues diecisiete –o más- sistemas fiscales pueden entrar en competencia entre sí u ofrecer resquicios que sean sutilmente aprovechados por algunos contribuyentes, etc.

Ocupando una posición opuesta a la anterior; situaríamos a quienes proponen resolver el problema de la financiación del gasto sanitario mediante fórmulas que corresponsabilicen a los usuarios de determinados servicios del coste de los mismos: se trata de sistemas de co-pago. Entiéndase que esta oposición es sólo conceptual, pues no impide que se defienda también la solución anterior pero sosteniendo la validez de una a corto plazo y la de otra para un momento diferente.

Aunque las fórmulas de corresponsabilización son variadas y contienen matices que evitan críticas sencillas sobre sus aspectos más frágiles –eximir a determinadas personas de baja renta del deber de co-pago; aplicar el sistema francés en que el ciudadano adelanta el gasto que posteriormente le reembolsa el Estado, etc.– la colisión entre postulados esenciales de nuestra cultura fiscal y social es evidente: de una parte, se sostiene que no debe aplicarse un sistema que arroje nuevas cargas directamente sobre quienes utilizan servicios públicos que se estiman esenciales y que deben ser prestados en régimen de gratuidad y generalidad como atributos irrenunciables. Porque, además, sobre estos servicios indispensables para la vida de las personas, también descansa el vínculo de ciudadanía política. De la contraria, porque se razona que, sólo introduciendo algún coste en el disfrute de estos bienes públicos, es posible contener los gastos que generan y mantener, a largo plazo, su carácter general.

En tercer lugar, englobaríamos las posiciones de quienes, aceptando la necesidad de la reforma, consideran suficiente el incremento de la capacidad fiscal de las Comunidades Autónomas para resolver el problema. En tal sentido parece situarse el Ministerio de Hacienda que ha propuesto atribuir a las Comunidades competencias normativas sobre algunos impuestos especiales para que, mediante la elevación de los tipos de gravamen, consigan mayores recursos, e incrementar también el porcentaje de participación autonómico sobre los impuestos relativos al consumo (IVA e IIEE). Esta alternativa se mueve en los esquemas hasta ahora seguidos por los últimos modelos de financiación autonómicos, profundizando en los mismos y en los principios de autonomía y de corresponsabilidad fiscal.

Una vez resumidas las propuestas de solución de las que hemos tenido noticia, y a la vista de que la única medida que se ha previsto tomar en breve plazo es el establecimiento de un impuesto sobre los ingresos de determinados fabricantes e importadores de medicamentos y sustancias medicinales previsto en la disposición adicional cuadragésimo octava del proyecto de LPGE que introduce una modificación de la Ley 25/1990, de 20 de diciembre, del Medicamento, podemos hacer una valoración personal de las mismas.

A nuestro juicio, la primera observación que haremos sobre estas propuestas es que no son excluyentes, al menos desde un plano técnico, y tampoco prejuzgan la solución que se adopte en el tema de las agencias autonómicas, dentro de las muchas posibilidades que hemos visto.

En segundo lugar, creemos que en todos los casos está implícito un incremento de la carga fiscal que han de soportar los contribuyentes, pues, salvo en el primer caso y siempre y cuando el nuevo reparto de las materias impositivas se hiciese a expensas de la capacidad fiscal del Estado, se cumple con la lógica con que se plantea el problema: a un aumento de gastos, un aumento de ingresos. Por tanto nos debemos plantear las soluciones al problema desde la perspectiva de los principios que rigen la distribución de las cargas públicas, pues las diferentes consecuencias de cada alternativa se aprecian muy especialmente si nos preguntamos por quiénes son los sujetos que han de soportar ese aumento de presión fiscal. Así, en unos casos, se responde con un principio que no es nuevo en la doctrina tributaria, pues ya estaba presente en las tasas: el gasto lo soporta, al menos parcialmente, quien lo provoca. En otros casos, se desplaza la carga sobre los consumidores de los productos gravados con determinados impuestos especiales –tabaco y alcohol–, pues se les considera causantes de ciertos gastos de sanidad y se aprovecha el margen existente en España para incrementar la presión fiscal en estos productos. En otros, los que afectan a la totalidad del sistema de financiación autonómico, las consecuencias son imprevisibles pues se alterarían tantos elementos y parámetros que no es posible predecir sus efectos finales.

En tercer lugar, es conveniente aclarar que no todas las propuestas requieren los mismos instrumentos jurídicos para su puesta en vigor: La ampliación de la capacidad fiscal de las Comunidades en relación con los impuestos especiales y el aumento de su participación en la recaudación de los impuestos sobre el consumo, sólo requiere una modificación de la LOFCA y de la Ley 21/2001. Los sistemas de co-pago, ni tan siquiera precisarían de tales modificaciones. Pero el establecimiento de un reparto de materias impositivas entre el Estado y las Comunidades sería sin duda el que debiera proveerse por un medio más complejo. De un lado, sería necesaria una modificación de la LOFCA pues afectaría a la propia lógica del sistema vigente, cambiando los conceptos de tributos cedidos y propios e, incluso, dando cabida a la idea de tributos compartidos, en el caso en que la atribución de materias impositivas a las Comunidades no implicase el abandono de aquellas por el Estado –v.g. limitándose a la regulación básica de los hechos impositivos y sujetos pasivos–. Pero no es descartable que se sostenga la modificación de los Estatutos de Autonomía, en los que se reflejaría –de manera casi indisponible para el futuro– la nueva competencia asumida por cada Comunidad, ni tampoco que se defienda –tesis que no encontramos justificada– la necesidad de una reforma constitucional argumentando que sólo el texto fundamental debe ser quien opere e incluya tal reparto de materias, al igual que se hace, por ejemplo en los artículos 148 y 149, con otras competencias relativas a otros órdenes de la vida administrativa y política.

Finalmente habremos de declarar nuestra preferencia por alguna de las soluciones propuestas y fundamentar la opción. Pues bien, creemos que la posición defendida desde el Ministerio de Hacienda es la más acertada, al menos desde un plano técnico. Recordemos

que en lo esencial su contenido consistía en la ampliación de la capacidad fiscal de las Comunidades Autónomas sobre los impuestos especiales (alcohol y tabaco) y en el aumento de su participación en la recaudación de los impuestos sobre el consumo. Las razones, entre otras, que la avalan son principalmente el hecho del buen funcionamiento de la figura de los impuestos cedidos con competencias normativas autonómicas. Esta categoría ha permitido mantener una unidad básica en el sistema fiscal y, al tiempo, diversificarlo en sus aspectos cuantitativos en los distintos territorios. Ha dotado al sistema de corresponsabilidad y reforzado la autonomía de las Comunidades, y puede permitir un importante incremento de recaudación a favor de los presupuestos autonómicos. En resumen, desde la perspectiva de los principios informadores del sistema, las ventajas que ofrece son incuestionables.

No obstante ello, no podemos ignorar que deberían considerarse algunas circunstancias negativas que se han puesto de relieve a lo largo de la experiencia habida durante los años en que el sistema ha sido aplicado. En primer lugar, debiera limitarse la competencia del Estado para introducir medidas que redujesen el potencial recaudatorio de estos tributos, admitiéndolo en los casos en que viniese exigido por normas comunitarias o en casos justificados. Estas medidas inciden en la suficiencia presupuestaria de las Comunidades, pues normalmente el Estado ha sido generoso al adoptar decisiones que no afectaban a sus propios ingresos. Sobre este particular, la reforma del Senado que se anuncia, una vez más, podría tomar en cuenta esta nueva situación. Por otra parte, la medida requeriría extender la participación de las Comunidades Autónomas en la gestión de tales figuras, pues sus intereses financieros legitiman su presencia en los órganos de gestión tributaria. Y, naturalmente, lo anterior conlleva a reconocer a las Comunidades el derecho a ser consultadas o a participar en los procesos de decisión en la UE que pudieran afectarles o, en su caso, a prever un mecanismo de compensación automático cuando de aquellos resulte una merma de sus ingresos.

En resumen, el debate creemos debe abordarse diferenciando sus aspectos financieros de otras cuestiones que, siendo legítimas, no hacen sino oscurecer los planteamientos y las soluciones con que han de afrontarse los problemas ya planteados. Y, además, debe aprovecharse para mejorar el sistema vigente y reconocer la legitimidad de muchas propuestas que, una vez descargadas de otras implicaciones en las que no entramos, necesitan ser estudiadas y atendidas con esquemas y principios coherentes en los que el punto de partida no puede seguir siendo el que fue cuando se iniciaba el diseño de los primeros modelos de financiación autonómica. ■

REVISTA TÉCNICA TRIBUTARIA



ESTUDIOS



Antonio M. Cubero Truyo

C. Rivas Sánchez
y Carmina Ordóñez de Haro

Josep Tomàs Salàs Darrocha



Asociación Española de

Asesores Fiscales



Logic Win Global. Soluciones para Despachos Profesionales.

Logic Win Global, el software que integra aplicaciones, comunicaciones y servicios. Soluciones integradas en el área contable, fiscal, laboral y gestión interna para despachos profesionales.



Logic Control®

ÚLTIMA TECNOLOGÍA EN SOFTWARE

Infórmese: 902 200 246 · www.logiccontrol.es · informa@logiccontrol.es



ESTUDIOS

■ **Los requisitos económicos para la obtención de becas y su defectuosa utilización del IRPF**

■ Antonio M. Cubero Truyo

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Sevilla.
Miembro de la AEDAF

■ **SUMARIO:**

1. La normativa reguladora de las becas se remite al IRPF, aunque de manera matizada
2. Rentas computables
3. Miembros computables de la familia

Los poderes públicos garantizan el derecho de todos a la educación, según proclama el artículo 27.5 de la Constitución. Para que no sólo seamos titulares formales del derecho sino que todos podamos ejercerlo en condiciones de igualdad real y efectiva (artículo 9.2 CE), es precisa la existencia de una política adecuada de becas. En particular, en la etapa universitaria, cuando se incrementan los costes directos e indirectos del estudio. La Ley Orgánica de Universidades, con la intención de “propiciar la movilidad y la igualdad en las condiciones de acceso a los estudios universitarios”, “prevé una política activa y diversificada de becas y ayudas al estudio”, regulada en su artículo 45¹, “con objeto de que nadie quede excluido del estudio en la Universidad por razones económicas”.

Desde la perspectiva del Derecho Tributario, el análisis de las becas ha girado en torno a la exención en el IRPF y su alcance. Precisamente la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social, ha modificado el párrafo j) del artículo 7 de la Ley 40/1998, ampliando el ámbito de la exención en varios frentes:

- La exención, hasta ahora reservada a las becas públicas, se extiende a las concedidas por las entidades sin fines lucrativos a las que sea de aplicación el régimen especial regulado en el título II de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.
- En cuanto a los estudios cubiertos por el beneficio fiscal, la exención alcanza a las becas para cursos estudios reglados en todos los niveles y grados del sistema educativo, desapareciendo la anterior limitación por la cual sólo se eximían las becas “hasta la licenciatura inclusive”. La reforma resulta especialmente pertinente en la fase que estamos atravesando de transición hacia un nuevo modelo universitario, adaptado al Espacio Europeo de Educación Superior; en el que las licenciaturas (los estudios de grado) tendrán una duración máxima de cuatro años, con la consiguiente potenciación de los estudios de postgrado. Los Master van a integrarse en las enseñanzas oficiales y ello sólo tiene sentido con el complemento de un régimen eficaz de becas, becas que gracias a la reforma, quedarán exentas.
- Las becas exentas pueden haber sido concedidas para cursar estudios “tanto en España como en el extranjero”, aclaración que se enmarca, de manera lógica, en la necesaria estrategia de fomento de la movilidad estudiantil.
- Junto a la exención de las ayudas al estudio, se incorpora la exención de las becas de investigación. No sólo las disfrutadas por los “becarios de investigación” en sentido estricto², sino también las que puedan percibir los funcionarios y demás personal al servicio de las Administraciones públicas y, específicamente, los profesores universitarios.

¹ Véase también el artículo 88.4 de la LOU en relación con las becas de movilidad, en el seno del Espacio Europeo de Educación Superior

² Conforme al Real Decreto 1326/2003, de 24 de octubre, por el que se aprueba el Estatuto del becario de investigación (Boletín Oficial del Estado de 3 de noviembre).

Bienvenida sea la ampliación, aunque no podemos dejar de formular nuestros reparos al vehículo utilizado, la "ley de acompañamiento", que no hace sino burlar las limitaciones constitucionales al contenido de la Ley de Presupuestos³.

Pero no es la exención fiscal de las becas el objeto del presente trabajo, sino que vamos a indagar en la normativa propiamente educativa, observando el uso que se hace de los criterios del IRPF para regular la concesión de becas, porque creemos que concurren numerosas deficiencias que deben ser atajadas⁴.

I. La normativa reguladora de las becas se remite al IRPF, aunque de manera matizada

Atendiendo al principio de solidaridad, la obtención de las becas públicas viene naturalmente condicionada al cumplimiento de una serie de requisitos de carácter académico y, fundamentalmente, económico (al menos, las becas para cursar estudios; distinto es el caso de las becas de investigación donde han de primar los factores de aptitud o capacitación técnica). Siendo limitados los recursos disponibles, es lógico que se dirijan o se concentren allá donde existan necesidades reales, por elementales razones de equidad en la asignación del gasto público (artículo 31.2 de la Constitución). Para ello, es imprescindible un diagnóstico certero de la situación económica de los potenciales beneficiarios.

Se trata, ahora, de valorar los criterios que se siguen para la medición de la capacidad económica de los solicitantes de beca, en las convocatorias públicas generales. En concreto, nos basaremos en lo establecido en la última convocatoria de becas para el actual año académico: ORDEN ECD/1877/2003, de 25 de junio, por la que se convocan becas y ayudas⁵ de carácter general, para el curso académico 2003/2004, para alumnos de niveles post-

³ Entre otros autores, se han ocupado del problema: CAZORLA PRIETO, Luis María: "Las llamadas Leyes de Acompañamiento Presupuestario. Sus problemas de constitucionalidad". Marcial Pons. Madrid, 1998. ESCRIBANO LÓPEZ, Francisco: "Los Presupuestos Generales del Estado en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional". Civitas. Revista española de Derecho Financiero, núm. 109/110 (2001), pág. 354. FALCÓN Y TELLA, Ramón: "Leyes de Presupuestos y Leyes de acompañamiento: un posible fraude a la Constitución". Quincena Fiscal, núm. 24 (1994), pág. 5. FERREIRO LAPATZA, José Juan: "Derecho presupuestario y técnica legislativa". Civitas, Revista española de Derecho Financiero, núm. 87 (1995), pág. 499. MARTÍN QUERALT, Juan: "La Ley de Acompañamiento o el sinvivir del Derecho". Tribuna Fiscal, núm. 74 (1996), pág. 2. MARTÍNEZ LAGO, Miguel Ángel: "Leyes de presupuestos y leyes de acompañamiento" (Aspectos constitucionales de los Presupuestos Generales del Estado y abuso de las formas jurídicas por el Gobierno)". Civitas. Revista española de Derecho Financiero, núm. 104 (1999), pág. 783. OLALDE MARTÍN, Tomás: "Ley de presupuestos versus Ley de acompañamiento". Impuestos, núm. 24 (1995), pág. 36. De nuestra visión crítica ya hemos dejado constancia en varias ocasiones: CUBERO TRUYO, Antonio M.: "Las Leyes de acompañamiento". Quincena Fiscal, núm. 9 (1997), págs. 9 y ss. CUBERO TRUYO, Antonio M. y MOLINA LEBRÓN, Ana: "El Consejo Económico y Social frente a las Leyes de Acompañamiento". Gaceta Fiscal, núm. 173 (1999), págs. 17 y ss. CUBERO TRUYO, Antonio M.: "Los límites a la creación y modificación de tributos por leyes de presupuestos (o leyes de acompañamiento) de las Comunidades Autónomas". Editorial Comares. Parlamento de Andalucía. Granada, 2003, páginas 239 a 270.

⁴ El presente estudio se inscribe en nuestro Proyecto de investigación sobre "Fiscalidad de los estudiantes. El tratamiento de la educación superior en los impuestos vigentes. Propuestas de reforma", del Programa de Estudios y Análisis del Ministerio de Educación, Cultura y Deporte.

⁵ Obsérvese que se omite la clásica referencia de las ayudas "al estudio", seguramente por descuido en su publicación oficial, puesto que sí aparece en el título de esta misma Orden recogida en la página web del Ministerio de Educación, Cultura y Deporte.

bligatorios no universitarios y para universitarios que cursan estudios en su Comunidad Autónoma⁶.

De entrada, parece evidente que cualquier necesidad administrativa de disponer de datos fiables sobre los ingresos de los ciudadanos debe ser cubierta acudiendo a las fuentes que proporciona el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Lo contrario supondría poner en duda o despreciar la idoneidad de este tributo desde la perspectiva de su ajuste al principio de capacidad económica. No en vano el IRPF constituye, y así lo ha atestado el Tribunal Constitucional, “uno de los pilares estructurales de nuestro sistema tributario”, “una de las piezas básicas de nuestro sistema tributario”, “una figura impositiva primordial para conseguir que nuestro sistema tributario cumpla los principios de justicia tributaria que impone el art. 31.1 CE”⁷. Tan importante responsabilidad no puede estar depositada sino en un instrumento hábil para reflejar la auténtica capacidad económica de los ciudadanos. Continuando con la cita del Tribunal Constitucional, “se trata, indudablemente, de un tributo en el que el principio de capacidad económica y su correlato, el de igualdad y progresividad tributarias, encuentran una más cabal proyección, de manera que es, tal vez, el instrumento más idóneo para alcanzar los objetivos de redistribución de la renta (art. 131.1 CE) y de solidaridad (art. 138.1 CE) que la Constitución española propugna (STC 19/1987, fundamento jurídico 4.º) y que dotan de contenido al Estado social y democrático de Derecho (art. 1.1 CE)”. Obsérvese el grado absoluto de coincidencia entre los fines redistributivos y solidarios del IRPF y los objetivos característicos de la política de becas. En la propia convocatoria de la Orden ECD/1877/2003, se proclama la voluntad de “remover los obstáculos de orden socioeconómico que impidan o dificulten el acceso o la continuidad de los estudios a aquellos estudiantes que estén en condiciones de cursarlos con aprovechamiento”, “en el marco de una política de compensación de desigualdades que facilite a todos los alumnos el ejercicio del derecho a la educación sin otras limitaciones que las derivadas de la vocación y aptitudes personales”. Sintonía que parece propiciar o incluso exigir absolutamente la utilización del IRPF.

Pues bien, en efecto y como no podía ser de otra forma, la renta que será objeto de consideración a los efectos de las becas se calculará “de conformidad con la normativa reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas” (artículo 20.1 de la Orden). Aunque es obligado hacer dos advertencias:

- Por un lado, la relevancia de los datos fiscales no significa que la declaración del IRPF forme parte de la documentación necesaria a la hora de presentar la solicitud de beca. En la actualidad el estudiante no tiene que aportar copia de la declaración del IRPF, que se tramitará sin su intervención. “La presentación de la solicitud de beca implicará la autorización a las Administraciones educativas y a las Universidades para obtener los datos necesarios para determinar la renta a efectos de beca a través de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y de las Haciendas Forales de Navarra, Álava, Guipúzcoa y Vizcaya” (artículo 20.4 de la Orden). Es la aplicación natural de los crite-

⁶ Boletín Oficial del Estado de 7 de julio.

⁷ Sentencia 182/1997, de 28 de octubre (fundamento jurídico 9).

rios que rigen en el Derecho Administrativo y también en el Tributario. Entre los principios de la ordenación del sistema tributario, junto a los de justicia material del artículo 31.1 de la Constitución, se consagra “la limitación de costes indirectos derivados del cumplimiento de obligaciones formales”⁸. Máxime cuando la comprobación administrativa sería de todo punto necesaria (pensemos, por ejemplo, en el conocido ardid consistente en presentar inicialmente la liquidación con rentas inferiores a las reales, irregularidad que sería subsanada a los efectos fiscales dentro del plazo reglamentario mediante una liquidación complementaria, pero manteniendo la declaración inicial incompleta a los efectos de la solicitud de becas) lo que hace superfluo el expediente previo de la aportación de la declaración por el solicitante. Para más *inri*, buena parte de los beneficiarios de becas están excluidos de la obligación de declarar en el IRPF, con lo cual la colaboración de la Agencia Tributaria resultaría perentoria.

- Por otro lado, hemos hablado de la utilización del IRPF, pero se trata en verdad de una utilización matizada o parcial. Los datos del IRPF son acogidos como información básica, pero sólo representarán el punto de partida para una interpretación autónoma, de tal forma que la normativa educativa llegará a sus propias conclusiones mediante razonamientos no siempre conectados a los criterios fiscales. El artículo 20.1 de la Orden no se limita a señalar que las rentas computables se calcularán “de conformidad con la normativa reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, sino que añade “según se indica en los párrafos siguientes”, lo cual supone una asunción sólo relativa de las pautas tributarias, reservándose la facultad de enmendar lo que ellas establecen. Se impone, pues, hacer un paralelismo entre las coordenadas que rigen la decisión en materia de becas y las coordenadas inherentes al IRPF, delimitando críticamente los aspectos en los que se produce una separación (justificada o no) y aquellos otros en los que se sigue el rastro fiel de la normativa del impuesto⁹.

⁸ Artículo 3.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. El artículo 95.1.k) de la nueva Ley General Tributaria prevé la colaboración de la Administración tributaria con otras Administraciones públicas para el desarrollo de sus funciones, cediendo la información en poder de Hacienda “previa autorización de los obligados tributarios a que se refieren los datos suministrados” y preferentemente por medios informáticos o telemáticos. “Cuando las Administraciones públicas puedan disponer de la información por dichos medios, no podrán exigir a los interesados la aportación de certificados de la Administración tributaria en relación con dicha información” (artículo 95.2). Diversos preceptos de la Ley General Tributaria resaltan esta idea de que no deben solicitarse documentos a los contribuyentes que la Administración ya tiene o puede conseguir por sí misma: “Derecho a no aportar aquellos documentos ya presentados por ellos mismos y que se encuentren en poder de la Administración actuante” (artículos 34.1.h y 99.2); “Los obligados tributarios cumplirán su deber de probar si designan de modo concreto los elementos de prueba en poder de la Administración tributaria” (artículo 105.2).

⁹ A propósito de paralelismos, las cuantías establecidas en esta Orden incorporan, en relación con la convocatoria del curso anterior; un incremento del 4 por 100. Precisamente, el artículo 7.2 del Real Decreto 2298/1983, de 28 de julio, por el que se regula el sistema de becas y otras ayudas al estudio de carácter personalizado (Boletín Oficial de Estado de 27 de agosto), estableció que los umbrales de renta “serán anualmente actualizados mediante la aplicación del índice general de variación de los precios al consumo a los umbrales del año anterior”. Lo subrayamos en contraste con el IRPF donde la revisión periódica de las cifras en atención a la evolución monetaria brilla por su ausencia. Estamos acostumbrados a prescindir de la deflactación de la tarifa o de la actualización de los mínimos personal y familiar conforme a la inflación (lo cual permite con el paso del tiempo acometer rebajas impositivas más llamativas, aunque en cierta medida aparentes).

2. Rentas computables

Para ser beneficiario de una beca, la renta familiar no podrá superar los siguientes umbrales de renta:

	Con carácter general	Beca de matrícula	Ayuda compensatoria
Familia de 1 miembro	6.907,00 euros	8.844,00 euros	2.407,00 euros
Familia de 2 miembros	11.251,00 euros	15.095,00 euros	4.645,00 euros
Familia de 3 miembros	14.776,00 euros	20.489,00 euros	6.726,00 euros
Familia de 4 miembros	17.526,00 euros	24.333,00 euros	9.001,00 euros
Familia de 5 miembros	19.889,00 euros	27.196,00 euros	10.839,00 euros
Familia de 6 miembros	22.171,00 euros	29.359,00 euros	13.007,00 euros
Familia de 7 miembros	24.327,00 euros	31.503,00 euros	15.170,00 euros
Familia de 8 miembros	26.471,00 euros	33.627,00 euros	17.345,00 euros

La renta familiar se obtiene por agregación de la renta de cada uno de los miembros computables de la familia que obtengan ingresos de cualquier naturaleza. Para la determinación de la renta, la Orden reguladora indica que “se sumará la parte general de la base imponible con la base liquidable especial, previas a la aplicación del mínimo personal y familiar en ambos casos”. Fórmula que debe ser corregida, como enseguida argumentamos.

a) El nuevo concepto de “la renta del período impositivo”, anterior a la base imponible

De entrada, observamos un error técnico al aludir a la “base liquidable especial” para describir un concepto previo a la aplicación del mínimo personal y familiar. La base liquidable especial es un concepto que sólo existe con posterioridad a la aplicación de dicho mínimo, que actúa en el nivel de la base imponible, con lo cual no tiene sentido esta referencia, que resulta equívoca, por mucho que, hasta el año 2002, la base liquidable especial coincidía con la parte especial de la base imponible, dado que no se podían practicar las reducciones de la base imponible en la parte especial.

Para la próxima convocatoria de becas (en la que se tendrán en cuenta los datos de la declaración correspondiente al año 2003), habrá que adaptar la fórmula utilizada a los cambios derivados de la Ley 46/2002, de 18 de diciembre, de reforma parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (Boletín Oficial del Estado de 19 de diciembre).

En primer lugar, porque ya sí se pueden aplicar las reducciones en la parte especial de la base imponible, en caso de que hubiere remanente tras agotar por completo la parte general de la base imponible (artículo 46.I de la Ley del IRPF); ello significa que la alusión a la base liquidable especial que acabamos de criticar por engañosa, tiene que quedar completamente descartada.

En segundo lugar, porque se ha producido una variación terminológica, al introducir una calificación específica justamente para el concepto de renta que viene utilizando la convo-

catoria de becas y que es el concepto inmediatamente anterior a la aplicación del mínimo personal y familiar: Ahora, antes de aplicar el mínimo personal y familiar, no se emplea el concepto de base imponible, sino que se consagra la expresión “renta del período impositivo” (“parte general de la renta del período impositivo” en el artículo 38.bis y “parte especial de la renta del período impositivo” en el artículo 39). Estos son los términos que corresponden a la renta computable a los efectos de las becas, y estos son, por tanto, los que deben quedar recogidos en la convocatoria para el curso 2004/2005 (siempre, claro está, que se quiera mantener el sentido actual de la renta computable, aunque nosotros propondremos cambios mayores, no sólo de adaptación a la terminología vigente).

b) No se tiene en cuenta el mínimo personal y familiar, aunque sí se reflejan determinadas circunstancias familiares

Para determinar la renta computable, se prescinde del mínimo personal y familiar previsto en la Ley del IRPF, exclusión que no nos satisface. Supone dar la espalda al concepto de renta disponible, que preside la concepción del impuesto desde la Ley 40/1998, una concepción basada en la defensa del mínimo existencial como una partida que no supone manifestación de capacidad económica y, como tal, no puede ser gravada. Según el artículo 2.2 de la Ley del IRPF, “el impuesto gravará la capacidad económica del contribuyente, entendida ésta como su renta disponible, que será el resultado de disminuir la renta en la cuantía del mínimo personal y familiar”. Esa negación de la presencia de capacidad en los mínimos vitales se ve desmentida a los efectos de las becas. Y creemos que sería importante una homologación de criterios en este punto, porque el mínimo personal y familiar no tiene un valor accesorio o complementario en el IRPF sino absolutamente esencial, de modo que la utilización del impuesto por parte de la normativa educativa queda desnaturalizada.

Es cierto, por lo que respecta a la familia, que la Orden sí corrige en parte su inicial desatención, a través de una serie de deducciones a tanto alzado, pero que no tendrán alcance general sino que sólo serán aplicables en casos tasados (familias numerosas, minusválidas, orfandad absoluta). Insistimos en la conveniencia de una remisión sistemática a los criterios del IRPF. Y no estamos buscando con ello el efecto ventajista de ampliación de las posibilidades de obtener beca (los umbrales de renta podrían redefinirse atendiendo a la participación del mínimo personal y familiar) sino la natural reivindicación del enfoque sobre la capacidad económica del principal impuesto del sistema tributario.

c) No se tienen en cuenta las reducciones de la base imponible. Advertencia sobre los importantes efectos de la reforma del IRPF en la próxima Convocatoria de Becas (la reducción por rendimientos del trabajo dejaría de computarse)

El riesgo de las remisiones a normas ajenas es que cualquier transformación de la normativa remitida afecta a la normativa remitente, y no siempre se detecta la influencia exacta de las reformas. Nos vamos a referir a una cuestión muy clara, a la que, por tanto, correspondería una respuesta ágil en la nueva convocatoria; mas no nos extrañaría que la inercia de una regulación poco ducha en materia fiscal se mantuviera de espaldas al significado de la reforma del IRPF y ello sería extremadamente grave. Se trata, en concreto, de la

reducción por rendimientos del trabajo y su reubicación sistemática. Esta reducción ha pasado de localizarse en la base imponible, dentro de la regulación de los rendimientos del trabajo, a la configuración de la base liquidable, lo que implica que si se mantiene la redacción actual de la normativa sobre becas, la renta computable se verá incrementada considerable, sin que sea debido a un aumento de la capacidad económica.

Cualquier solicitante de beca en la última convocatoria habría tenido derecho a restar de su renta computable una cantidad (o más cantidades si hay más miembros computables que trabajen), variable en función de diversas circunstancias (mayor cuanto menor sea la renta y mayor para los trabajadores minusválidos), que ahora no podrá restar si se mantiene la redacción actual que tiene en cuenta la base "imponible" y no la base liquidable.

Es evidente que los umbrales de renta no podrán ser los mismos ante semejante circunstancia. Pero es una evidencia que nos tememos que puede pasarle desapercibida a la Administración educativa y de ahí nuestro empeño en denunciar el peligro de antemano.

La adecuación necesaria no es de fácil diseño, al no consistir la reducción en una cantidad fija, circunstancia que complica el cálculo del incremento oportuno de los umbrales. O bien se opta por un incremento meramente aproximativo que se desentienda de dicha reducción, o bien estaríamos condenados a tener en cuenta en cada caso el importe específico de la reducción con la consiguiente complicación de la normativa. Pero lo que resulta evidente es que hay que adecuar los límites de renta a la reducción que dejará de aplicarse o bien añadir esta reducción, aunque ya no figure en el rendimiento neto del trabajo, al cálculo de la renta computable.

d) La improcedente deducción de la cuota del IRPF.

La regulación de las becas descarta el empleo del concepto de renta disponible propio del IRPF, sustituyéndolo por una noción de renta líquida. En efecto, de la renta computable se ordena restar "la cuota resultante de la autoliquidación", con lo cual nos encontraríamos ante la renta líquida o libre del propio impuesto sobre la renta. Y esta es una opción que nos resulta, cuando menos, discutible.

Pensando en los trabajadores (porque como más adelante veremos, quienes obtengan otro tipo de rentas del capital o de actividades económicas tienen límites específicos adicionales, que probablemente los convertirán en solicitantes descartables), la renta computable equivaldría al sueldo líquido que perciben, puesto que en la base imponible se declara el rendimiento íntegro del trabajo con los gastos deducibles (esencialmente, la retención en concepto de seguridad social), y sobre esa cantidad se permite restar la cuota del IRPF; incluso si no están obligados a declarar, se ordena restar los pagos a cuenta.

Nuevamente nos encontramos con un criterio normativo autónomo, en principio respetable. Ahora bien, hay que hacer una salvedad: en la cuota resultante del IRPF se tienen en cuenta ciertos conceptos que no aparecen en la base imponible ni fueron tenidos en cuenta al calcular las retenciones del trabajo. Como aportaciones a planes de pensiones o inversiones en vivienda habitual. Quiere decirse que a igualdad de base imponible, el que paga

menos IRPF (señal de que ha hecho inversiones favorecidas fiscalmente, que le suponen una menor liquidez), al restar menos cantidad en concepto de cuota del IRPF, tiene menos posibilidades de quedar incluido en los umbrales máximos de las becas, lo cual implica que existe una relación de signo contrario entre lo que se incentiva en el IRPF y lo que se valora en las becas.

Podría pensarse que ello entra en una lógica de la alternatividad de las ayudas públicas (quien escoge invertir en planes de pensiones o vivienda será porque no le resulta necesaria la ayuda al estudio, o al menos ha decidido subordinarla), pero nos tememos que no es un razonamiento ni aceptable (la vivienda desde luego e incluso el complemento privado para la pensión tienen un carácter básico que no debiera en ningún caso suponer demérito a la hora de acceder a otra cuestión esencial como es la educación), ni siquiera realizado, sino que sólo tiene el sentido de la inconsciencia, por desconocimiento de estos efectos imprevistos.

Las becas nunca pueden ser una suerte compensatoria por la mayor contribución fiscal, sino al contrario la mayor contribución fiscal, como reflejo natural de una mayor capacidad económica, debe ir ligada a unas menores posibilidades de Beca.

Por eso, la solución normativa nos disgusta; tendría más sentido, si acaso, restar la cuota íntegra, para no desvirtuar los efectos positivos de las deducciones previstas en el IRPF. Pero tampoco este remedio es infalible, porque en la cuota íntegra podrían reflejarse las diferencias de los tipos de gravamen autonómicos (pensemos en las normas forales) y nuevamente se generarían disfunciones: menores posibilidades de obtener beca cuanto menor sea el impuesto correspondiente, de modo que el ahorro que se pueda conseguir por la vía del IRPF se puede perder por el lado de las becas.

3. Miembros computables de la familia

Los umbrales de renta, como ya señalamos, se hallan en función creciente del número de miembros computables del grupo familiar. Tendremos, pues, que examinar, cuáles son los componentes de ese grupo familiar a los efectos de las becas.

a) La “declaración conjunta” obligatoria y la ampliación del concepto de unidad familiar del IRPF

El IRPF es un impuesto individual, sin perjuicio de que se pueda optar de manera voluntaria por el sistema de tributación conjunta, acumulando en una sola liquidación las rentas de todos los miembros de la unidad familiar. En el régimen de becas, sin embargo, el protagonismo de la capacidad individual decae y se impone la visión global de los medios económicos de la familia. Para juzgar si un estudiante tiene derecho a beca, la renta del grupo familiar no podrá sobrepasar determinados umbrales, renta familiar que se obtiene por agregación (agregación imperativa) de las rentas de cada uno de los miembros computables de la familia. De ahí que hayamos aludido al titular este epígrafe a la “declaración conjunta” obligatoria.

Asimismo, la desvinculación respecto del IRPF se manifiesta en la composición del grupo familiar; prefiriendo una mayor amplitud. El artículo 21.1 de la Orden hace una enumeración exhaustiva de miembros computables que no se limita, desde luego, a la familia nuclear:

- El padre y la madre.
- El tutor o persona encargada de la guarda y protección del menor, en su caso.
- El solicitante.
- Los hermanos menores de veinticinco años y que convivan en el domicilio familiar.
- Los hermanos mayores de tal edad, cuando se trate de personas con discapacidad física, psíquica o sensorial.
- Los ascendientes de los padres que justifiquen su residencia en el mismo domicilio que los anteriores con el certificado municipal correspondiente.

Este talante omnicomprendivo nada tiene que ver con el concepto más estrecho de unidad familiar que aparece en el IRPF¹⁰. Así, no forman parte de ésta los hijos mayores de edad (salvo los incapacitados judicialmente sujetos a patria potestad prorrogada o rehabilitada) y en ningún caso los ascendientes.

Que conste que la ampliación del ámbito subjetivo no tiene que tener indefectiblemente un significado perjudicial para las expectativas de obtener beca:

- Ser miembro computable supone (vertiente negativa) la adición de las rentas que pudieran obtener; por ejemplo, los abuelos pensionistas o los hermanos menores de 25 años que estén trabajando sin dejar de convivir con la familia. Aunque se trata de una adición corregida: estos miembros adyacentes a la base de la unidad familiar computarán sus ingresos, pero sólo al 50 por 100¹¹. Los únicos que participan en el cómputo con la totalidad de su renta son el “sustentador principal” (en la terminología de la Orden) y su cónyuge.
- Al mismo tiempo (vertiente positiva), supone un incremento del umbral de renta que no cabe superar para poder gozar de beca. Como ya hemos advertido, los requisitos económicos se plantean desde el prisma de la renta per cápita, elevándose el umbral de renta a medida que aumenta el número de miembros computables. Por tanto, la toma en consideración de familiares que no perciban ingresos (o estos sean escasos) debe ser bienvenida.

La Orden vigente sitúa el incremento por familiar alrededor de los 2.125 euros (esta es la cifra exacta de incremento a partir del octavo miembro de la familia; para los anteriores, la cifra no es la misma en todos los escalones, pero no difiere mucho de la citada, sobre

¹⁰ Artículo 68 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre.

¹¹ Artículo 23.a) de la Orden.

todo desde el cuarto miembro; el incremento, muy acusado en los primeros componentes de la familia, asume enseguida un ritmo descendente aplicando la lógica de las economías de escala). Si tenemos en cuenta que los familiares "adjuntos" reducen sus rentas a la mitad, no tendrán un efecto nocivo si no alcanzan la cifra de 4.250 euros. En definitiva, dependiendo de la magnitud de renta que proporcionen estos familiares, su presencia resultará o no favorable.

Quienes vean menoscabadas sus opciones de beca como consecuencia del cómputo global, acaso invoquen en contra de semejante proceder la doctrina constitucional que anuló el régimen de tributación conjunta. El esquema de valoración forzosamente colectiva que preside la regulación de las becas, es el que figuraba inicialmente en el IRPF y fue declarado inconstitucional. Para el Tribunal Constitucional, la transformación de un impuesto progresivo como el IRPF en un impuesto de grupo infringía el derecho fundamental de cada uno de los miembros de la unidad familiar a contribuir de acuerdo con su propia capacidad económica¹². La situación es diferente en el caso de las becas. Aquí sí tiene sentido la acumulación imperativa, desde el momento en que el solicitante no es quien detenta *per se* la capacidad de pago sino que depende de la capacidad ajena, con lo cual el descarte del análisis individual y su desplazamiento a un examen de la capacidad familiar parece justificado. O sea, lo que se hace es analizar legítimamente las posibilidades económicas del entorno familiar de donde podría salir la financiación de los estudios, considerando que la convivencia genera un compromiso solidario, y esta es una orientación que puede o no compartirse, pero que no creemos atacable por arbitraria.

La prueba de que el criterio seleccionado guarda la coherencia interna exigible (basada en razones de convivencia y presuponiendo a partir de ella la corresponsabilidad económica) es que cabe eludir el canon inicial de la integración familiar completa, si el estudiante pasa a ser autosuficiente. No habrá entonces "declaración conjunta" imperativa, que sí sería injusta en su rigidez. El artículo 22 de la Orden es el que regula y admite estas situaciones de "declaración individual", haciendo patente la lógica desconfianza hacia aquellos que pretendan solicitar la beca arguyendo en solitario sus propios medios económicos. "En los casos en que el solicitante alegue su independencia familiar y económica, cualquiera que sea su estado civil, deberá acreditar fehacientemente esta circunstancia, los medios económicos con que cuenta y la titularidad o el alquiler de su domicilio que, a todos los efectos, será el que el alumno habite durante el curso escolar. De no justificar suficientemente estos extremos, la solicitud será objeto de denegación".

No puede decirse, en fin, que la noción de grupo familiar seleccionada carezca de justificación objetiva, en los términos en los que debe moverse el intérprete, de respeto a la libertad de configuración normativa. Otra cosa es que ese entorno computado nos parezca excesivamente amplio al incluir (aunque sea por mitad) las rentas de los abuelos y los hermanos, cuando hay convivencia. Ello no se compadece, a nuestro juicio, con los esquemas típicos de distribución de cargas en la economía familiar; y perfectamente podría haberse utilizado un sentido de la responsabilidad en el sostenimiento de los gastos edu-

¹² Sentencia 45/1989, de 20 de febrero (Fundamento jurídico 7).

cativos restringido a los padres, aprovechando el concepto de unidad familiar del IRPF. Y si se hace de buena fe, confiando en que la participación de estos otros sujetos favorezca en la mayoría de los casos las posibilidades de obtener beca —silogismo dudoso—, mucho más eficaz sería la remisión plena a los criterios del IRPF, donde tales familiares sí pueden dar derecho a reducciones, sin acumular sus rentas.

b) La atención a las uniones de hecho

Otra señal de la desvinculación de los criterios del IRPF la encontramos en la atención a las uniones de hecho.

Por un lado, en relación con el propio estudiante cuando se ha independizado de sus padres, pasará a computar a su cónyuge “o, en su caso, la persona a la que se halle unido por análoga relación”. Curiosamente la normativa reguladora de las becas sí emplea aquí la terminología del IRPF al aludir a estas “unidades familiares independientes” (artículo 21.1, párrafo segundo).

Por otro lado, cuando el padre o madre con quien convive el solicitante pasa a tener una nueva pareja, se considera miembro computable a todos los efectos, ya sea cónyuge “o persona unida por análoga relación” (art. 21.2, párrafo segundo).

Esta es una circunstancia que sí se refleja ya en algunas Comunidades Autónomas (por ejemplo, Andalucía, Castilla-León, Cataluña o Madrid, a los efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones) pero no en la legislación estatal sobre el IRPF. Tan sólo al regular el mínimo personal incrementado aplicable en caso de unidades familiares monoparentales¹³, se descarta “cuando el contribuyente conviva con el padre o la madre de alguno de los hijos que forman parte de la unidad familiar”¹⁴.

c) Deficiente regulación de las separaciones o divorcios

En la misma línea de consideración de las parejas de hecho, la normativa sobre becas también atiende a las separaciones puramente fácticas, a diferencia del IRPF, donde sólo se deja de formar unidad familiar cuando hay una separación judicial.

Precisamente en esta cuestión de las separaciones o divorcios, se produce una de las divergencias más notables (y más desafortunadas, por cierto) entre la regulación de las becas y la del IRPF. Según el artículo 21.2 de la Orden, “en el caso de divorcio, separación legal o de hecho de los padres, no se considerará miembro computable aquél de ellos que no conviva con el solicitante de la beca, sin perjuicio de que en la renta familiar se incluya su contribución económica”. Lo cual significa que sí se acoge la vertiente negativa del asunto, engrosando la renta computable, pero se desprecia la vertiente positiva, pues al no ser miembro computable, el umbral de renta no se verá incrementado por su influencia.

¹³ Véase la sentencia del Tribunal Constitucional 47/2001, de 15 de febrero (Fundamentos jurídicos 2, 6 y 7).

¹⁴ Artículo 70.2.3.º de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre.

En principio, la diferente opción no parece que pueda calificarse de arbitraria, en el sentido que se sitúa la renta en el lugar de su destino en lugar de su fuente, como ocurre en el IRPF, que la declara el padre o madre que satisface la prestación. Ello no obstante, la fórmula utilizada se presta, por escueta, a una aplicación defectuosa. Es el problema de quien se basa en una normación compleja en un sistema acabado y se limita a hacer retoques concretos que eliminan la razonabilidad de la solución global.

En primer lugar, se hace una referencia lapidaria a su contribución económica, sin mayores distingos. Pareciera adoptarse un criterio fáctico diferente al del IRPF, donde lo importante es la decisión judicial, con los consiguientes problemas de prueba, que lo condenan a la inaplicabilidad práctica (problema común con la ya mencionada inclusión de las separaciones de hecho).

En segundo lugar, la genérica referencia a su contribución económica da la espalda a la frecuente composición dual de las prestaciones en caso de separación o divorcio, que pueden constar de una contribución para el ex cónyuge y otra para los hijos. Cuando la Orden habla de las contribuciones del separado, sin diferenciar, podría haber quien pensara que se incluye cualquier aportación, no sólo la recibida por los hijos sino también por el cónyuge (donde la norma no distingue no debe distinguir el intérprete). Esta hipótesis debe ser descartada mediante una interpretación correctora por conducir a resultados absurdos, puesto que la pensión que pueda recibir el cónyuge ya va de suyo incluida en su renta computable (al formar parte de la base imponible del IRPF del cónyuge perceptor, a la que se remite la normativa de becas) de modo que no hay nada que incorporar.

En tercer lugar, y como acabamos de apuntar, la Orden se limita a agregar contribuciones, desentendiéndose de si tal suma tendría que conllevar una resta por el mismo importe. Cualquier trasvase de capacidad hacia determinados sujetos debe implicar la reducción correspondiente de capacidad en otros. En el IRPF esta cuestión está oportunamente resuelta, en sentido opuesto para las pensiones compensatorias a favor del cónyuge y para las anualidades por alimentos percibidas por los hijos. Como es sabido, las primeras son rendimientos del trabajo para quien las recibe¹⁵ y dan derecho a una reducción en la base para quien las satisface¹⁶; mientras que las segundas están exentas para el hijo perceptor¹⁷ y no dan derecho a reducción en la declaración del padre¹⁸. Obsérvese que aquí sí es perceptible la preocupación por la justa simetría, diferenciada en cada caso, de manera que se evite la doble imposición sobre una misma renta. ¿Queda preservado tan lógico objetivo en la normativa sobre becas? Absolutamente, no, y a las pruebas nos remitimos:

- Por lo que respecta a los hijos, la Orden obliga a tomar en consideración la renta del padre o madre separado en la solicitud del hijo con el que no convive, pero no prevé la natural contrapartida: tales contribuciones del padre a los hijos con los que no con-

¹⁵ Artículo 16.2.f) de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre.

¹⁶ Artículo 48 ter de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre.

¹⁷ Artículo 7.k) de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre.

¹⁸ Artículo 48 ter de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre.

vive, que sí forman parte de su base imponible del IRPF, deben deducirse a los efectos de otras becas que pudieran ser solicitadas. De lo contrario, una misma renta estaría siendo computada por partida doble, en relación con las becas de los hijos con las que ya no se convive y en relación con las becas de otros hipotéticos solicitantes que sí convivan con quien la satisface (hijos propios o hijos de la persona con la se haya casado o haya formado unión análoga).

Ejemplo:

- A y B están divorciados y tienen un hijo en común, “x”, que convive con A.
 - B satisface anualmente 5.000 euros a su hijo “x” en concepto de alimentos.
 - A está casado en segundas nupcias con C, que tiene un hijo “y” (de un anterior matrimonio o incluso del propio B).
 - En la solicitud de beca de “x”, hay que computar los 5.000 euros de alimentos recibidos, porque lo establece directamente la Orden reguladora.
 - En la solicitud de beca de “y”, también se incluirán esos 5.000 euros porque formarán parte de la base imponible del IRPF, a la que se remite la Orden, sin matización al respecto.
- Por lo que respecta a los cónyuges, nos encontramos con un problema similar o, si cabe, más grave. Las pensiones compensatorias recibidas del cónyuge se consideran según la Ley del IRPF rendimientos del trabajo para el cónyuge que las percibe, de modo que influirán en la solicitud de beca de los hijos que convivan con el cónyuge receptor: A la vez, la pensión da derecho en la liquidación del IRPF a una reducción de la base imponible para la determinación de la base liquidable. Y resulta que la normativa sobre becas no tiene en cuenta la base liquidable sino que se detiene en la base imponible (incluso dentro de esta, antes de restar el mínimo personal y familiar). Quiere decirse que el importe de la pensión volverá a ser computado en la solicitud de los estudiantes que convivan con quien satisface la pensión (insistimos, hijos propios o de su actual pareja).

Son las que estamos describiendo (nuevas unidades familiares surgidas tras una separación) situaciones absolutamente cotidianas y que no pueden resolverse atendiendo sólo a una de las caras del asunto, y precisamente poniendo el acento únicamente a la hora del cómputo activo y prescindiendo del cómputo pasivo.

Aceptamos que la regulación educativa afronte libremente estas cuestiones sin dejarse llevar por un seguimiento mimético de la regulación tributaria. Pero en el proceso de construcción de los propios criterios, no es posible separarse sólo parcialmente de las reglas de base del IRPF sino que hay que abordar un ajuste global sistemático. ■



ESTUDIOS

■ **Régimen tributario de las actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica en el Impuesto sobre Sociedades**

■ **C. Rivas Sánchez**

Profesor del Departamento de Economía Aplicada. Universidad de Málaga

Carmina Ordóñez de Haro

Profesora del Departamento de Economía Aplicada. Universidad de Málaga

■ **SUMARIO:**

1. Introducción
2. Concepto fiscal de investigación y desarrollo e innovación tecnológica
 - 2.1 Investigación
 - 2.2 Desarrollo
 - 2.3 Innovación tecnológica
3. Incentivos a las actividades de I+D en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades
 - 3.1 Libertad de amortización
 - 3.2 Gastos deducibles por la contribución a las actividades de I+D de una entidad vinculada
4. Incentivos a la investigación y desarrollo e innovación tecnológica a través de una deducción en la cuota del Impuesto sobre Sociedades
 - 4.1 Aspectos comunes
 - 4.2 Dedución por actividades de I+D
 - 4.3 Dedución por actividades de innovación tecnológica
 - 4.4 Límite a la deducción
 - 4.5 Aplicación e interpretación de la deducción
5. Conclusiones
6. Bibliografía

I. Introducción

Desde hace bastante tiempo las inversiones en actividades de innovación se reconocen como elementos clave en el crecimiento de la producción, productividad y empleo de un país. Los trabajos teóricos y empíricos que los economistas dedican a estas cuestiones muestran que las inversiones en conocimiento y tecnología tienen una importante influencia positiva en las tasas de crecimiento económico. Más en concreto, las actividades de investigación y desarrollo (en adelante I+D) e innovación tecnológica (en adelante IT) permiten incrementar el conocimiento científico y técnico y, con ello, crear nuevos productos y procesos productivos o mejorar los ya existentes. Su importancia se refleja, a nivel macroeconómico en la potenciación del crecimiento económico y la obtención de ventajas comparativas a nivel internacional, y a nivel microeconómico, en un incremento de la competitividad de las empresas, las cuales refuerzan su posición en el mercado.

Hoy en día no se pone en tela de juicio una intervención pública que fomente este tipo de actividades dada su importancia estratégica. La discusión actual se centra en tratar de determinar qué instrumentos conducen a un mayor nivel de inversiones en innovación.

Por lo que respecta a las políticas de estímulo a la inversión privada -aquellas que buscan abaratar los costes de la innovación y, así, incrementar los recursos destinados a ella- están las ayudas directas, los créditos blandos, el estímulo al capital riesgo, y los incentivos fiscales. Estos últimos, de gran interés por su especial incidencia, son objeto del presente trabajo.

A pesar de que no existe un consenso claro en cuanto a la eficacia real de estos incentivos, muchos economistas consideran que han supuesto un importante mecanismo de estímulo a la inversión privada en I + D en aquellos países que los han implantado. En cualquier caso, es uno de los instrumentos por los que parece apostar la política de Ciencia y Tecnología en España en los últimos años.

En España, el nivel de gasto en actividades de I+D+IT con relación al PIB era en el 2002 del 0,94% frente al 1,8% de promedio de los países de la Unión Europea (UE), lo que evidencia un notable desfase tecnológico con respecto a los socios comunitarios. Asimismo hay que señalar, tal y como se puso de manifiesto por el Consejo Europeo en la Cumbre de Barcelona de 2002, que el conjunto de países de la UE está en cuanto a inversiones en I+D+IT muy por debajo de EEUU y Japón.

En esta Cumbre de Barcelona el Consejo Europeo fijó como objetivo para el 2010 que las inversiones en I+D se situen en el 3% del PIB. Además se pretende que dos tercios de la inversión total procedan del sector privado. Este propósito significaría para España multiplicar por tres su nivel actual, para lo cual tendría que hacer un esfuerzo superior al resto de los países de la UE.

En los últimos años, en España y otros países de nuestro entorno se han producido ciertos cambios que atañen al tratamiento fiscal de la I+D+IT con el propósito de fomentar dichas actuaciones. Este tipo de medidas tributarias quedaron recogidas en la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS). Más tarde con la publicación del

Plan Nacional de I+D+IT se produjeron algunas mejoras en materia fiscal que con su integración en la Ley 55/1999, de 29 de diciembre, de Medidas fiscales, administrativas y del orden social, modificaron en parte el marco normativo de la innovación empresarial. Recientemente, la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, y la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, ambas de Medidas fiscales, administrativas y del orden social amplían estos beneficios.

En el presente trabajo, una vez conceptuadas las actividades de I+D e IT tomando como base la definición empleada en los trabajos de la OCDE, abordamos en primer término la regulación positiva concerniente a esta materia en la LIS, donde se observa una delimitación poco precisa de los conceptos analizados.

En segundo lugar, se exponen las medidas fiscales vigentes en la normativa española, concretamente en la LIS, destinadas a incentivar este tipo de actividades. También se apunta, allí donde parece necesario, el tratamiento contable que corresponde a esta modalidad de gastos e inversiones.

Por último, se realizan algunas reflexiones sobre las cuestiones abordadas y se apuntan posibles líneas de reforma destinadas a ampliar el ámbito de estos incentivos fiscales.

2. Concepto fiscal de investigación y desarrollo e innovación tecnológica

La primera cuestión que se plantea a la hora de aplicar los incentivos fiscales por I+D+IT es determinar qué actividades se entienden incluidas dentro de cada uno de estos conceptos. Por ello, antes de analizar las deducciones fiscales contempladas en nuestra normativa, dedicaremos un apartado a diferenciar entre estos términos en ocasiones erróneamente utilizados de forma indistinta.

En el ámbito internacional, los conceptos básicos relativos a la investigación y desarrollo e innovación tecnológica, en gran parte utilizados por la normativa fiscal en nuestro país, aparecen referidos en el Manual de Frascati¹ (OCDE,2002) y en el Manual de Oslo² (OCDE/EUROSTAT, 1997).

El Manual de la OCDE para la medición de las actividades de I+D, conocido como Manual de Frascati, define la investigación y el desarrollo experimental (I+D) como aquel que comprende el trabajo creativo llevado a cabo de forma sistemática para incrementar el volumen de conocimientos, incluido el conocimiento del hombre, la cultura y la sociedad, y el uso de esos conocimientos para crear nuevas aplicaciones.

Dentro de la I+D, el Manual diferencia, en primer lugar, entre dos tipos de investigación: *fundamental o básica*, que es aquélla que persigue nuevos conocimientos como fin en sí mismo; y *apli-*

¹ Este manual fue escrito por y para los expertos nacionales de países de la OCDE que recogen y producen estudios sobre actividades de I+D+IT. Editado por primera vez en 1963 bajo el título "Método típico –standard para las encuestas en Investigación y Desarrollo", dentro de la colección sobre "La medición de las actividades científicas y tecnológicas", va ya por la sexta edición en el año 2002.

² La primera versión del Manual de Oslo data de 1992 y se configura como "Propuesta de guía para la recogida e interpretación de datos sobre innovación tecnológica".

cada, que es la búsqueda de conocimientos nuevos con objeto de descubrir posibles soluciones a problemas predeterminados. A su vez, dentro de la investigación fundamental se distingue entre la *libre o pura*, que consiste en la búsqueda desinteresada de mayor entendimiento, y la *orientada*, que se dirige a un campo particular en áreas de interés social o económico.

Junto a estos conceptos, el tercer tipo de actividad comprendido en la I+D es el *desarrollo experimental* que se define como aquel trabajo sistemático consistente en fabricar con el conocimiento existente, obtenido a través de la investigación y/o de la experiencia práctica, nuevos materiales, productos o dispositivos, desarrollar nuevos procesos, sistemas y servicios y mejorar sustancialmente los existentes.

El criterio básico que permite distinguir la I+D de actividades afines es la existencia en el seno de ésta de un elemento apreciable de novedad y la resolución de una incertidumbre científica y/o tecnológica. Dicho de otra forma, la I+D aparece cuando la solución de un problema no resulta evidente para alguien que está perfectamente al tanto del conjunto básico de conocimientos y técnicas habitualmente utilizadas en el sector de que se trate.

Por lo que respecta al concepto de IT en los países de la OCDE, El Manual de Oslo establece que es la actividad cuyo resultado es la obtención de nuevos productos o procesos de producción o la mejora tecnológica significativa de los mismos.

En el campo que nos ocupa, los incentivos fiscales previstos para favorecer actividades de I+D+IT en nuestro país, la normativa tan sólo hace referencia a estos conceptos en el Título VI (capítulo IV) de la LIS sobre deducciones en la cuota para incentivar la realización de dichas actividades (art. 33.1.a) y 33.2.a)). Se puede observar que las definiciones que ofrecen estos artículos se adaptan en parte a las utilizadas en los estudios de la OCDE fundamentados en los conceptos que aparecen en los Manuales de Frascati y Oslo.

Además de lo que dice la norma fiscal en este sentido, resulta interesante comparar estas definiciones con las que establece el Plan General Contable (PGC) en nuestro país.

2.1. Investigación

Fiscalmente, el concepto de investigación como "indagación original y planificada que persigue descubrir nuevos conocimientos y una superior comprensión en el ámbito científico y tecnológico" coincide prácticamente con la definición del PGC (Parte 3ª definiciones y relaciones contables) y contempla los dos tipos anteriormente expuestos de investigación, básica y aplicada, reconocidos por la OCDE.

De esta definición podemos extraer tres requisitos o características esenciales desde el punto de vista fiscal:

- a) *La indagación debe ser original*, es decir, que la investigación como tal supone el estudio de algo que no sea copia o imitación de otra ya existente, sino una novedad.

No obstante, no está claro si esta exigencia de originalidad se refiere a la empresa o al conjunto de todo el saber científico-tecnológico mundial. La primera posibilidad parece

descartable, ya que no podemos entender que la originalidad que pretende un avance científico tecnológico a nivel nacional provenga del hecho de que una empresa realice una actividad novedosa exclusivamente para ella. En cuanto al segundo argumento, que la originalidad esté referida al conocimiento mundial, se postula que en ocasiones resultará muy costoso y complejo para la empresa el determinar cuál es el grado de innovación vigente en una determinada materia.

Teniendo en cuenta los argumentos anteriores, quizás lo más acertado sería interpretar que la novedad debe referirse a España y a los países que comparten un desarrollo tecnológico y comercial similar.

- b) *La indagación debe ser planificada*, es decir, que se exige una intencionalidad en la búsqueda y consecución del resultado. Esto significa que los hallazgos casuales, por novedosos y relevantes que resulten, quedan fuera del concepto fiscal de investigación.
- c) La indagación debe perseguir un fin: "descubrir nuevos conocimientos y una superior comprensión en el ámbito científico y técnico". En este sentido, se hace referencia a la acción pero no al resultado. Es decir, lo que se pretende es incentivar esta actividad, dentro del marco científico y técnico, sin importar el éxito o fracaso de los resultados alcanzados.

2.2. Desarrollo

Aunque como hemos expuesto el PGC y la LIS utilizan un mismo concepto de investigación, no sucede lo mismo en la definición contable y fiscal del término desarrollo. De hecho, el concepto dado por la normativa del IS, similar al establecido por la OCDE, es más amplio que el reconocido contablemente.

La LIS recoge bajo el concepto de desarrollo: "La aplicación de los resultados de la investigación o de cualquier otro tipo de conocimiento científico para la fabricación de nuevos materiales o productos o para el diseño de nuevos procesos o sistemas de producción, así como para la mejora tecnológica sustancial de materiales, productos, procesos o sistemas preexistentes". Mientras que contablemente (PGC parte 3ª definiciones y relaciones contables) se define esta actividad como "la aplicación concreta de los logros obtenidos en la investigación hasta que se inicia la producción comercial".

En la definición que contiene la LIS, aparecen dos características que otorgan un rasgo diferenciador:

- a) *Los resultados que se aplican pueden proceder de una investigación previa realizada por la entidad, de una investigación realizada por un tercero o bien pueden derivar de conocimientos que ya existen en el mercado.* Es decir, que no estamos hablando de "I+D" sino también de la posibilidad de "C+D", siendo C cualquier conocimiento científico preexistente, o D sin I (Morillo Méndez, 2001).

Esta característica no queda especificada de forma clara en el PGC que expone que éste desarrollo debe proceder de los logros obtenidos en la investigación pero no detalla, como hace la LIS, su procedencia.

b) *Es precisa la novedad en los productos, materiales, procesos o sistemas, o cuanto menos la mejora tecnológica sustancial de los mismos.*

Para Péraire Saus (1998), el desarrollo es una segunda fase en que se “aplica” algo que previamente se ha investigado por la propia empresa o que ya existía de antemano. Pero aun cuando se pueda partir de conocimientos no originales, pretende, como la investigación algo novedoso: nuevos materiales, nuevos productos, nuevos procesos de producción... o cuanto menos su “mejora tecnológica sustancial”.

El problema que surge en este caso es la tarea compleja de verificar cuándo existe una “mejora tecnológica sustancial” ya que, ante este concepto jurídico indeterminado, sólo cabría hacer valoraciones basadas en apreciaciones subjetivas.

Además de las definiciones generales de I+D, conservadas en los mismos términos que la anterior redacción del artículo, la Ley 55/1999 de 29 de diciembre de Medidas Fiscales incluye como actividades de I+D las siguientes (art. 33.I LIS):

- La materialización de los resultados de la investigación en un plano, esquema o diseño, así como la creación de un primer prototipo no comercializable y los proyectos de demostración inicial o proyectos piloto, siempre que los mismos no puedan convertirse o utilizarse para aplicaciones industriales o para su explotación comercial³.
- La concepción de “software” avanzado⁴, siempre que suponga un progreso científico o tecnológico significativo mediante el desarrollo de nuevos teoremas y algoritmos o mediante la creación de sistemas operativos y lenguajes nuevos, o siempre que esté destinado a facilitar a las personas discapacitadas el acceso a los servicios de la sociedad de la información. No obstante, no se incluyen las actividades habituales o rutinarias relacionadas con el “software”⁵.
- El diseño y elaboración del muestrario para el lanzamiento de nuevos productos. La redacción inicial de la LIS no contemplaba el término “nuevo” en su redacción de este concepto, siendo esta exigencia una variación establecida por la citada Ley 55/1999⁶.

³ La DGT, en respuesta a una consulta planteada el 10 de julio de 1995, considera que la creación de un molde para fabricar nuevos productos no puede disfrutar de la deducción por inversión en investigación y desarrollo en la medida que corresponde a una fase posterior a la actividad estricta de desarrollo, por cuanto representa una inversión necesaria para iniciar la producción de un nuevo producto.

Más recientemente, en respuesta a otra consulta, de 4 de septiembre de 2000, sobre la deducción de gastos de elaboración de nuevos prototipos de calzado, la DGT aclara que es necesario que el prototipo sobre el que sea de aplicación la deducción por I+D incorpore una novedad tecnológica.

⁴ La DGT considera sólo I+D el software avanzado, excluyendo de tal deducción la creación de páginas web (consulta DGT del 29/01/01) y la adquisición de tecnología avanzada (consulta DGT 27/02/01) por parte de las empresas que permitan modernizar el software utilizado, en tanto en cuanto no existan nuevos conocimientos técnicos, sino adquisición de aplicaciones informáticas ya existentes en el mercado

⁵ Según la OCDE, se consideran habituales o rutinarias las actividades de mantenimiento del sistema, la conversión y traducción de lenguajes, la adición de funciones a los programas, la detección y limpieza de virus, la adaptación de programas, la preparación de documentación para los usuarios.

⁶ No se especifica en la norma el alcance que debe tener la novedad, aunque en Resolución de la DGT de 11 de diciembre de 2000 se aclara que la novedad no ha de ser meramente formal o accidental sino esencial, entendiéndose como esencial la incorporación de materiales intrínsecamente nuevos o los resultantes de combinaciones nuevas de materiales ya existentes con el objeto de crear un nuevo producto.

Para la actividad relacionada con la elaboración de un muestrario la Dirección General de Tributos (DGT) entiende que los gastos a los que hace referencia la LIS corresponden a los de un prototipo y no a los realizados para obtener los sucesivos muestrarios. Siguiendo este criterio la Ley 53/2002, de 30 de diciembre, incorpora un nuevo párrafo al artículo 33.1.a) de la LIS que establece que “a efectos de la deducción por investigación y desarrollo en diseño y elaboración de muestrarios se entenderá como lanzamiento de un nuevo producto la introducción del mismo en el mercado y como nuevo producto aquel cuya novedad sea esencial y no meramente formal o accidental”.

2.3. Innovación tecnológica

El concepto de innovación tecnológica se incluye en la redacción del artículo 33.3 de la LIS como otra deducción aplicable, además de las ya existentes por inversiones en I+D, a partir de La ley 55/1999 de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social.

La deducción fiscal por inversión en actividades de IT es de menor cuantía (10% o 15% según el caso) que la establecida para inversiones en I+D (deducción del 30%), es por ello, que resulta de gran importancia saber distinguir con claridad entre I+D e IT.

La LIS sigue el concepto de IT que recoge el Manual de Oslo y la define como “la actividad cuyo resultado sea un avance tecnológico en la obtención de nuevos productos o procesos de producción, o de mejoras sustanciales de los ya existentes. Se considerarán nuevos aquellos productos o procesos cuyas características o aplicaciones, desde el punto de vista tecnológico, difieran sustancialmente de las existentes con anterioridad”

Esta actividad de IT incluirá como en el caso de I+D la materialización en plano, esquema o diseño, creación de prototipos o proyectos piloto, siempre que no puedan ser utilizados para aplicaciones industriales o explotación comercial. De hecho, para el concepto de IT se utiliza un párrafo idéntico al utilizado para enumerar las actividades de I+D.

También se incluyen como IT las actividades de diagnóstico tecnológico tendentes a la identificación, definición y orientación de “soluciones tecnológicas avanzadas” que sean realizadas por Universidades, Organismos Públicos de Investigación (OPI) o Centros de Innovación y Tecnología (CIT), “con independencia de los resultados en que culminen”.

La distinción principal entre I+D e IT está en que mientras en las primeras el nuevo producto o proceso aparece por primera vez en el mundo de la ciencia y de la técnica, en la IT el producto o proceso ya existía con anterioridad, aunque con unas características y aplicaciones diferentes.

Esta parece ser la interpretación que también mantiene la DGT⁷ al declarar que “la actividad de innovación requiere la existencia de una novedad subjetiva y no objetiva, esto es, que el nuevo producto o proceso lo sea desde el punto de vista del sujeto pasivo aun cuando los mismos existan en el mercado pues en caso contrario, de tratarse de una

⁷ DGT, contestación consulta de 16 de febrero de 2001.

nueva creación objetiva, dicha actividad podría considerarse como actividad de investigación y de desarrollo". No obstante, aunque esta apreciación es acertada, creemos que debería ser el legislador y no la DGT el que llevase a cabo la labor de diferenciar en la propia normativa estos beneficios fiscales para facilitar su aplicación.

Otro posible rasgo diferenciador entre ambos conceptos es el resultado alcanzado. En la I+D, como comentamos, no existe una vinculación entre actividad y resultado obtenido, mientras que en la IT, salvo la excepción en la actividades de diagnóstico llevadas a cabo por Universidades, OPI y CIT, la LIS considera practicable la deducción centrándose en la consecución de un resultado dentro del ámbito concreto de la técnica: "*nuevos productos o procesos avanzados tecnológicamente, o productos mejorados sustancialmente*".

Cabría criticar aquí de nuevo el problema interpretativo, ya planteado antes en la definición dada por la LIS del concepto de desarrollo, del término "productos mejorados sustancialmente", porque ¿cómo podemos medir de forma objetiva lo sustancioso de una mejora en un bien o en un proceso que realice una empresa?

Después de exponer, dentro del marco de la fiscalidad, los conceptos y actividades que forman parte de la I+D+IT, la LIS establece una delimitación negativa, agrupando en tres apartados los supuestos que, en particular, no se consideran incluidos dentro de la I+D+IT:

1. Actividades que no impliquen una novedad científica o tecnológica significativa y en particular las siguientes:
 - Los esfuerzos rutinarios para mejorar la calidad de productos o procesos.
 - La adaptación de un producto o proceso de producción ya existente a los requisitos específicos impuestos por un cliente.
 - Los cambios periódicos o de temporada.
 - Las modificaciones estéticas o menores de productos ya existentes para diferenciarlos de otros similares.
2. Las actividades de producción industrial y provisión de servicios, o de distribución de bienes y servicios, en particular:
 - La planificación de la actividad productiva: La preparación y el inicio de la producción, incluyendo el reglaje de herramientas y aquellas otras actividades distintas de las de diseño industrial e ingeniería de procesos de producción.
 - La incorporación o modificación de instalaciones, máquinas, equipos y sistemas de producción⁸.

⁸ Como novedad introducida por la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social para el año 2002, se contempla expresamente que estas actividades no tendrán la consideración de excluidas siempre y cuando se refieran a instalaciones, máquinas, equipos y sistemas para la producción que estén afectos a actividades de investigación, desarrollo o innovación.

- La solución de problemas técnicos de procesos productivos interrumpidos.
 - El control de calidad y la normalización de productos y procesos.
 - Los estudios de mercado y el establecimiento de redes o instalaciones para la comercialización.
 - El adiestramiento y la formación del personal relacionado con dichas actividades.
3. La prospección en materia de ciencias sociales y la exploración e investigación de minerales e hidrocarburos. No obstante, la nueva redacción introducida por la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, ha eliminado la referencia a las actividades de investigación de minerales e hidrocarburos.

Junto a todos estos supuestos, hasta 31 de diciembre de 1999, la norma excluía también los servicios legales y administrativos, incluso los relativos a la propiedad industrial o a contratos, negocios y operaciones relacionadas con la tecnología.

3. Incentivos a las actividades de I+D en la base imponible del impuesto sobre sociedades

El Título IV de la Ley 43/1995 de 27 de diciembre, del IS, dedicado a la base imponible, hace referencia a las actividades de I+D en dos ocasiones: la primera de ellas en el apartado segundo del artículo 11, donde se relacionan aquellas circunstancias que permiten la libertad de amortización de los elementos patrimoniales. Más adelante, en el apartado cuarto del artículo 16, se refieren los requisitos que ha de cumplir el sujeto pasivo para poder deducirse las aportaciones a los gastos de I+D efectuados por una entidad vinculada.

3.1. Libertad de Amortización

3.1.1. Aspectos Generales

La LIS (art. 11.2.c) permite amortizar libremente "los elementos del inmovilizado material e inmaterial, excluidos los edificios, afectos a las actividades de I+D." Con esta regulación, que por lo demás aparecía ya en el texto original de 1995, parecen quedar excluidos de este beneficio fiscal los inmovilizados afectos a las actividades de IT, concepto este último que, como ya sabemos, se incorpora al texto legal por primera vez con motivo de la reforma del artículo 33 introducida por la Ley 55/1999.

Aquella sociedad que decida aplicar efectivamente esta libertad de amortización no necesitará contabilizar dicho gasto, ya que, si bien la regla general (art. 19.3 LIS) es la de no permitir la deducibilidad fiscal de los gastos no imputados contablemente, a continuación se exonera de este requisito a los elementos patrimoniales que pueden amortizarse libremente.

En consecuencia, y desde el punto de vista del cálculo de la base imponible por corrección del resultado contable (art. 10.3 LIS), en todos aquellos ejercicios en que se decida

aplicar una amortización fiscal que supere a la dotación contable, la cual se establece en términos generales en función de la vida útil del inmovilizado, habrá de realizar el correspondiente ajuste negativo al resultado contable, lo que dará lugar a una diferencia temporal negativa o impuesto diferido. Dicha diferencia negativa revertirá en periodos posteriores, a través del ajuste positivo al resultado contable que se producirá como consecuencia de la mayor cuantía de la amortización contable con respecto a la fiscal. Esto ocurrirá siempre que el inmovilizado permanezca en el patrimonio hasta el fin de su vida útil. En caso de transmisión, la diferencia negativa que surgió en su día se regularizará, de modo similar; en el periodo en que se enajene el inmovilizado por la diferencia entre el resultado de la operación observado desde el punto de vista contable y fiscal.

3.1.2. Edificios

Los edificios afectos a actividades de I+D, que tal y como hemos visto, no pueden beneficiarse de la libre amortización, cuentan, sin embargo, con la posibilidad de amortizarse linealmente en 10 años por la parte en que se hallen afectos a dichas actividades (art. 11.2. c segundo párrafo LIS). Con ello, los edificios no quedan apartados de estas ventajas fiscales, en tanto se permite su amortización acelerada. Pensemos que según las tablas oficiales de amortización los edificios industriales tienen un coeficiente máximo del 3% y los edificios administrativos y de viviendas un 2%, que se ven incrementados hasta el 10%.

En la medida en que esta normativa referida a los edificios no se acoge estrictamente al concepto de libertad de amortización - sería más bien un caso de amortización acelerada -, puede plantearse la duda en cuanto a si es necesaria la previa contabilización de las cantidades que se deseen deducir fiscalmente, tal y como exigiría una interpretación estricta del artículo 19.3 LIS, o si bien se entiende de manera más amplia la referencia que hace a la libertad de amortización, la cual se regula de manera general en el artículo 11.2 LIS. Se suele optar por esta última solución [ver Lefebvre, (2003)], de tal modo que la aplicación de este 10% conllevará el que se produzcan ajustes al resultado contable por discrepancias entre la amortización contable y fiscal.

3.1.3. Gastos I+D activados

El art. 11.2. d) de la LIS permite la libertad de amortización de los gastos de I+D activados como inmovilizado inmaterial, excluidas las amortizaciones de los elementos que disfruten, a su vez, de libertad de amortización.

Como establece la norma de valoración quinta del PGC y la Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (RICAC) de 21 de enero de 1992, por la que se dictan normas para la valoración del inmovilizado inmaterial, los gastos derivados de los proyectos de I+D serán gastos del ejercicio en que se realicen. No obstante, se prevé la posibilidad de que, al cierre del ejercicio, dichos gastos se activen como inmovilizado inmaterial siempre que reúnan una serie de condiciones:

- Estar específicamente individualizados por proyectos y su coste claramente establecido para que pueda ser distribuido en el tiempo.

- Tener motivos fundados del éxito técnico y de la rentabilidad económico-comercial del proyecto o proyectos.
- La financiación de los distintos proyectos debe estar razonablemente asegurada para completar su realización⁹.

El importe de los gastos a activar será el que se produzca en el ejercicio en que se den las condiciones comentadas más arriba.

Por lo que respecta a los gastos que pueden ser activados, si los proyectos se encargan a otras empresas se valoran por su precio de adquisición. Mientras que si se realizan con medios propios se valoran por su coste de producción, sin incluir en ningún caso los costes de subactividad, los de estructura general y los financieros.

En cuanto al régimen de imputación a resultados a través de la amortización de los gastos de I+D activados, tanto el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas (art. 194.1) como el PGC (n.v. 5ª) establecen para ello un plazo máximo de 5 años.

Por lo que respecta al comienzo del periodo de amortización, la propia norma de valoración 5ª señala que "los gastos de I+D que figuren en el activo deberán amortizarse a la mayor brevedad posible y siempre dentro del plazo de 5 años desde que se concluya el proyecto de I+D que haya sido capitalizado." Así pues, el PGC opta por una solución que respeta el principio de correlación de ingresos y gastos: se empieza a amortizar este elemento patrimonial a partir del momento en que esté en condiciones de reportar beneficios.

La RICAC aludida más arriba, por su parte, distingue entre los gastos de investigación y los de desarrollo, e introduce una nueva posibilidad con respecto a los del primer tipo. Así, los gastos "se amortizarán de acuerdo con un plan sistemático que comenzará a partir del ejercicio en que se activen (. .)". De esta manera, se soslaya el requisito fijado por la norma de valoración 5ª, que exigía tener concluido el proyecto antes de iniciar su amortización. La propia RICAC justifica esta decisión en su preámbulo por la dificultad de relacionar estrictamente un proyecto individual de investigación con un objetivo perseguido y obtenido.

3.2. Gastos deducibles por la contribución a las actividades de I+D de una entidad vinculada

El apartado cuarto del artículo 16 de la LIS establece dos requisitos para la deducibilidad de los gastos por contribuciones a actividades de I+D realizadas por una entidad vinculada:

- a) que sean exigibles en virtud de un contrato previo escrito, en el que se identifique el proyecto y se otorgue el derecho a utilizar sus resultados.

⁹ Rodríguez Márquez (2000) opina que se puede proceder a la activación del gasto aun cuando no se dé esta última condición, la cual no se puede deducir en modo alguno del PGC. Se recuerda que las Resoluciones del ICAC deben limitarse a aclarar o desarrollar lo establecido en el PGC. Por lo tanto, este último requisito creado *ex novo* por la RICAC mencionada no resulta vinculante.

- b) que haya una proporcionalidad entre los gastos soportados por la entidad vinculada que realiza la actividad de I+D y el derecho a utilizar los resultados del proyecto.

Es preciso hacer notar que este precepto se sitúa en el contexto de las reglas especiales de valoración de las operaciones vinculadas, que difieren del principio general (art. 15.1. LIS), según el cual los elementos patrimoniales deben valorarse por su precio de adquisición o coste de producción.

Así pues, el art. 16.4 de la LIS rodea de las cautelas observadas la deducción de este tipo de gastos, para evitar la transferencia de beneficios a través de alianzas estratégicas¹⁰.

Por último, los sujetos pasivos tienen la posibilidad de someter a la Administración tributaria una propuesta para la valoración de las operaciones entre entidades vinculadas con carácter previo a su realización, propuesta que también puede referirse a los gastos que nos ocupan.

4. Incentivos a la investigación y desarrollo e innovación tecnológica a través de una deducción en la cuota del impuesto sobre sociedades

El Capítulo IV del Título VI de la LIS regula las "deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades". Dentro de éste, el art. 33 se centra en el derecho a practicar una deducción en la cuota íntegra del sujeto pasivo que efectúa las actividades a que nos estamos refiriendo. Esta norma distingue con claridad entre la actividad de I+D, acreedora de un beneficio fiscal más importante que el segundo concepto de que se ocupa: la IT.

4.1. Aspectos comunes

No obstante la clara separación que se establece entre I+D e IT, podemos identificar una serie de requisitos comunes exigidos a ambos tipos de actividades para poder beneficiarse de la deducción:

a) Requisitos objetivos

Se exige que los gastos realizados por el sujeto pasivo:

- guarden relación directa con las actividades de I+D o de IT;
- se apliquen efectivamente a la realización de la misma; y
- consten específicamente por proyectos individualizados.

Del concepto genérico de gasto se desprende una condición adicional: que tenga también la consideración de gasto contable, con independencia de su contabilización como gasto del ejercicio o su activación como inmovilizado inmaterial. Por lo tanto, y como se justifica más abajo, no habría que considerar las partidas que, a pesar de estar integradas en la base

¹⁰ Ver Rodríguez Márquez, J. y Martín Fernández, J. (2000) para un comentario de estos requisitos.

imponible, no tengan carácter de gasto contable, como es el caso de los ajustes negativos a que dan lugar la aplicación del beneficio de la libertad de amortización o de la amortización acelerada de los activos afectos a la I+D.

Hay que añadir que la base de deducción habrá de minorarse, en su caso, en el 65% de las subvenciones recibidas para el fomento de las actividades de I+D e imputables como ingreso en el periodo impositivo. Con esta minoración se procura evitar que el sujeto pasivo obtenga un doble beneficio: la subvención y, más adelante, el crédito fiscal en la cuota del impuesto. La minoración de sólo el 65% de la cuantía de la subvención se justifica por la tributación (se supone que al tipo general del 35%) de ésta en el IS al ser computada como ingreso¹¹.

b) Requisitos subjetivos

Las actividades de I+D pueden ser encargadas a un tercero, individualmente o en colaboración con otras entidades, siempre que se realicen en España. Este tercero que ejecuta el proyecto por encargo no tendrá derecho a aplicar la deducción y cederá los derechos a quien efectúa el encargo.

c) Requisitos espaciales

El lugar de realización de las actividades debe ser el territorio español, tanto si el sujeto que las lleva a cabo es una entidad residente como si no. De este modo, una entidad residente en otro país puede realizar las actividades de I+D en España a través de un establecimiento permanente. Lo importante es, por tanto, dónde y no quién realiza la actividad.

También pueden ser base de la deducción los gastos por actividades de I+D realizadas en el exterior, con la condición de que la actividad principal se lleve a cabo en España y el importe de los gastos en el exterior no sobrepase el 25% del total invertido.

4.2. Deducción por actividades de I+D

4.2.1. Base de la deducción

El apartado primero del art. 33 de la LIS regula los aspectos específicos de esta deducción cuya base estará constituida por:

- Los gastos¹² de I+D efectuados en el periodo impositivo, incluida la amortización de los bienes afectos a las citadas actividades; y
- Las inversiones en elementos de inmovilizado material e inmaterial, excluidos inmuebles y terrenos, siempre que estén afectos exclusivamente a las actividades de I+D. La base

¹¹ No obstante, aquí también se hace notar un trato favorable a las actividades de I+D, por cuanto que en la mayoría de las restantes deducciones por inversión del propio capítulo IV las subvenciones recibidas minoran la base de deducción por su importe íntegro.

¹² En cuanto a los gastos imputables al proyecto de I + D, nos ceñimos al concepto de gasto contable que explicita la norma de valoración 5ª del PGC y la RICAC sobre inmovilizado inmaterial comentadas más arriba.

de la deducción es el importe de la inversión realizada en el periodo impositivo en que sea puesta en condiciones de funcionamiento.

Las amortizaciones de los elementos afectos a las actividades de I+D se incluyen de forma expresa como gasto a partir de la redacción del art. 33 dada por la Ley 24/2001 de 27 de diciembre. Según Tomé Muguruza (1996) y Ernst & Young (1997), se hace aquí referencia a la amortización técnica contable y no a la ventajosa amortización fiscal de que, como hemos visto, pueden disfrutar este tipo de activos. Y ello fundamentalmente porque el diferimiento de impuestos que permite el art. 11.2 LIS no altera la realidad económica de la actividad realizada, en la que este inmovilizado se incorpora al coste del proyecto a través de su amortización contable, basada en su vida útil.

4.2.2. Porcentajes de deducción

4.2.2.1. Gastos

En general, la realización de actividades de I + D otorga el derecho a aplicar una deducción de la cuota íntegra del 30% de los gastos efectuados en el periodo impositivo.

Sin embargo, cuando los gastos realizados sean mayores que la media de los efectuados en los dos años anteriores, se aplicará el 30% hasta dicha media, y el 50% sobre el exceso respecto de la misma. Estos porcentajes fueron introducidos por la Ley 55/1999 de 29 de diciembre ya que la normativa originaria de la LIS establecía unos tipos del 20% y 40%, respectivamente.

De manera adicional a la cantidad que corresponda deducir por aplicación de lo señalado, se prevé una deducción del 20% de:

- a) los gastos de personal referidos a investigadores cualificados adscritos en exclusiva a actividades de I+D; y
- b) los gastos correspondientes a proyectos de I+D contratados con Universidades, OPI o CIT.

4.2.2.2. Inversiones

Una de las novedades más destacadas introducidas por la citada Ley 24/2001 de 27 de diciembre, de Medidas fiscales, consiste en el establecimiento de la posibilidad de deducir un porcentaje -el 10%- de las cantidades empleadas en elementos del inmovilizado material o inmaterial afectos exclusivamente a actividades de I+D, excluidos inmuebles y terrenos.

Estas inversiones se entenderán realizadas cuando los elementos patrimoniales entren en condiciones de funcionamiento.

Se exige la permanencia de estos activos en el patrimonio del sujeto pasivo, salvo pérdidas justificadas, hasta que cumplan su finalidad específica, excepto que su vida útil conforme a las tablas oficiales de amortización sea menor.

Por último, es preciso añadir que esta deducción es compatible con las ventajas fiscales previstas en el caso de reinversión de beneficios extraordinarios en el art. 36 ter LIS. Sin embargo, es incompatible con las restantes deducciones del Capítulo IV del Título VI de la LIS.

4.3. Deducción por actividades de innovación tecnológica

4.3.1. Base de la deducción

Estará constituida por el importe de los gastos del periodo en las actividades que tengan la consideración de IT (y que el propio art. 33, como se señalaba más arriba, explicitaba) y que correspondan a:

- Proyectos encargados a Universidades, OPI o CIT.
- Diseño industrial e ingeniería de procesos de producción. Incluye la concepción y elaboración de planos, dibujos y soportes necesarios para la fabricación, prueba, instalación y utilización de un producto
- Adquisición de tecnología avanzada en forma de patentes, licencias, know-how y diseños, excepto de empresas vinculadas. La base correspondiente a este concepto no podrá superar la cuantía de 1.000.000 _.
- Obtención de certificados de cumplimiento de normas de aseguramiento de la calidad de la serie ISO 9000, GMP o similares, sin incluir los gastos de implantación de dichas normas

4.3.2. Porcentajes de deducción

Como regla general, el 10% de los gastos anteriores. No obstante, los del primer apartado (proyectos encargados a Universidades, etc.), el porcentaje aplicable sube hasta el 15%.

4.4. Límite a la deducción

El art. 37 LIS establece un límite conjunto para las deducciones del capítulo IV del Título VI, que sitúa en el 35% de la cuota íntegra minorada, en su caso, en las deducciones por doble imposición y en las bonificaciones. Sin embargo, hay que tener en cuenta que dicho límite se eleva hasta el 50% cuando las deducciones del art. 33 y 33 bis correspondientes a gastos del propio periodo superen el 10% de la cuota íntegra minorada citada más arriba.

Las cantidades no deducidas por exceder del límite citado podrán aplicarse en los periodos impositivos que concluyan en los 15 años inmediatos y sucesivos (La Ley 24/ 2001 elevaba este plazo que hasta ese momento era de 10 años.)

4.5. Aplicación e interpretación de la deducción

Una de las dificultades que más claramente se plantea en la aplicación de la deducción estudiada es la de determinar con nitidez si una actividad concreta realizada por una empresa es I+D o IT. Las dificultades se deben no a unas definiciones fiscales poco claras, sino a aspectos de tipo técnico que, especialmente a las PYMES, han de resultar desconocidos y engorrosos.

La nueva redacción dada al art. 33.4 de la LIS por la disposición adicional primera de la Ley 7/2003, de 1 de abril de la sociedad limitada Nueva Empresa por la que se modifica la Ley 2/1995, de 23 de marzo de Sociedades de Responsabilidad Limitada trata de fortalecer la posición del contribuyente en lo que se refiere a esta problemática.

El art. 33.4 de la LIS prevé la posibilidad de que los sujetos pasivos aporten un informe motivado emitido por el Ministerio de Ciencia y Tecnología o por un organismo adscrito al mismo que se refiera al cumplimiento de los requisitos científicos y tecnológicos exigidos para calificar una actividad como de I+D o de IT. Dicho informe tendrá carácter vinculante para la Administración tributaria.

Junto a ello, el sujeto pasivo tendrá la facultad de:

- a) Plantear consultas a la Administración tributaria sobre la interpretación y aplicación de la deducción por I+D e IT cuya contestación tendrá carácter vinculante en los términos establecidos en el art. 107 de la Ley General Tributaria.
- b) Solicitar a la Administración tributaria la adopción de acuerdos previos de valoración de los gastos correspondientes a proyectos de I+D e IT que considere susceptibles de beneficiarse de esta deducción.

En ambos casos, se introduce la posibilidad de que el sujeto pasivo aporte el informe vinculante del Ministerio de Ciencia y Tecnología acerca de la calificación de las actividades a que hacíamos referencia más arriba.

5. Conclusiones

Tal y como se ha expuesto, la normativa fiscal española ha venido apostando en los últimos años por dotar de incentivos a la I+D+IT. Sin embargo, observamos que al no existir una diferenciación clara entre I+D e IT, y más concretamente entre desarrollo e innovación, se corre el riesgo de que ante esta situación de inseguridad jurídica, las empresas innovadoras renuncien a aplicar estos incentivos. Con lo cual estas medidas de estímulo estarían errando en la consecución de sus objetivos.

Es importante recordar que la distinción entre I+D e IT tiene importancia dado el desigual tratamiento fiscal dispensado a ambos tipos de actividades. Mientras que los gastos en actividades consideradas como de I+D se benefician en el peor de los casos de una deducción en cuota del 30%, la IT tan sólo puede alcanzar en circunstancias similares un 15%.

En cualquier caso, no queda claro por qué la Ley incentiva en mayor medida la I+D que la IT. Si lo que se pretende con estas medidas es estimular la innovación en el tejido empresarial español, formado principalmente por PYME, la IT resultará más asequible al requerir ésta sólo una novedad subjetiva. Consideramos que debería, cuando menos, analizarse la posibilidad de extender los beneficios fiscales de que disfrutaban actualmente las actividades de I+D a la IT. En caso de que la anterior propuesta resultara excesivamente gravosa para la Administración podría pensarse, alternativamente, en acercar los porcentajes de deduc-

ción de la IT a los previstos para la I+D. Junto a ello, sería deseable ampliar los beneficios de la libertad de amortización a las citadas actividades de IT.

Por otra parte, las PYMES cuyo problema a la hora de innovar se centra en la falta de financiación, no suelen hacer uso de este tipo de incentivos fiscales. La razón de ello puede encontrarse en que para aplicar la deducción las empresas deben determinar previamente ante la Agencia Tributaria si la actividad desarrollada es un proyecto de I+D o de IT, cuáles son los gastos asociados, etc. Hay que tener en cuenta que en el caso que nos ocupa la problemática en muchas ocasiones no es ni fiscal ni contable sino de tipo técnico. Hay que identificar proyectos, estimar el grado de innovación que aporta y todo ello con unas definiciones fiscales poco claras. Por todo ello, las empresas innovadoras deben hacer frente a numerosos requisitos, que resultan onerosos en exceso frente a unos beneficios inciertos. En el caso de las PYMES esto último supone un esfuerzo mayor del que pueda significar a las grandes empresas.

6. Bibliografía

ERNST & YOUNG (1997): Análisis de la Ley 43/1995 del Impuesto sobre Sociedades y de su Reglamento, Aranzadi, Pamplona.

LEFEBVRE, F. (2003): Memento Práctico Fiscal. Ediciones Francis Lefebvre.

MORILLO MÉNDEZ, A. (2001): "La deducción por gastos de investigación, desarrollo e innovación tecnológica en el Impuesto sobre Sociedades", *Impuestos*, 18, pp. 16-36.

OCDE (2002): Medición de las actividades científicas y tecnológicas. Propuesta de norma práctica para encuestas de investigación y desarrollo experimental. Manual de Frascati (6ª edición). Edita FECYT.

OCDE/ EUROSTAT (1997): Manual de Oslo, OCDE, París.

PERAIRE SAUS, J.M. (1998): "Gastos en investigación y desarrollo", *Tribuna Fiscal*, CISS, 96, pp. 81-87.

RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J. y MARTÍN FERNÁNDEZ, J. (2000): "Incentivos fiscales para fomentar la realización de actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica: la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades", en Régimen tributario de las actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica, La Ley, pp. 75-132.

TOMÉ MUGURUZA, B. (1996): "Deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades", en Guía del Impuesto sobre Sociedades, CISS, Valencia, pp. 529-568. ■



ESTUDIOS

■ **Consecuencias de la Ley 58/2003, General Tributaria, en el delito fiscal (ex art. 305 CP)**

■ **Josep Tomàs Salàs Darrocha**
Abogado

■ **SUMARIO:**

1. Introducción
2. Efectos generales de la nueva Ley General Tributaria en el delito fiscal
 - 2.1 La relación jurídica tributaria como elemento del tipo
 - 2.2 La jurisdicción penal como jurisdicción revisora
3. Cuestiones concretas
 - 3.1 Los sujetos responsables penalmente
 - 3.2 La defraudación
 - 3.3 La responsabilidad civil
 - 3.4 La prescripción del delito fiscal

I. Introducción

La publicación de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, no puede pasar desapercibida para la doctrina y Jurisprudencia penal en la medida que, amén de los efectos que le son propios en el ámbito tributario strictu sensu, produce a su vez importantes efectos en el ámbito penal al que conocidamente se han venido trasladando la persecución y castigo de las conductas que más gravemente atentan contra aquel orden y que se concretan en los delitos contenidos en el Título XIII del Libro II del Código Penal bajo la rubrica delitos contra el orden socioeconómico. Efectos estos ya insinuados con la promulgación de la Ley 1/98, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes y que la insoslayable reforma¹ de la legislación en dicho ámbito ha planteado en toda su extensión.

Así las cosas, y atendida la naturaleza arquetípica de los delitos contra la Hacienda Pública como normas penales en blanco, de la nueva regulación entendemos obligada una reelaboración interpretativa de los tipos penales en cuestión que recoja, entre otras cuestiones, el expreso reconocimiento de la relación jurídica tributaria, el exclusivo papel de la Administración Tributaria en la liquidación y recaudación de los tributos -incluida la que derive de sentencias judiciales y entre ellas las penales-, y las demás cuestiones que a lo largo del presente trabajo abordaremos.

2. Efectos generales de la nueva Ley General Tributaria en el delito fiscal

2.1. La relación jurídica tributaria como elemento del tipo

Si bien bajo la vigencia de la ALGT fue pacífico en la doctrina tributarista - Pérez de Ayala y González², Albiñana García-Quintana³, Albi⁴, Rodríguez Bereijo⁵, Martín Queralt⁶ y Ferreiro

¹ A pesar de las sucesivas modificaciones efectuadas en la Ley General Tributaria, puede afirmarse que su adaptación al actual sistema tributario y al conjunto del ordenamiento español desarrollado a partir de la Constitución Española de 27 de diciembre de 1978 resultaba insuficiente. Desde la promulgación de la Constitución estaba pendiente una revisión en profundidad de la citada ley para adecuarla a los principios constitucionales, y eliminar definitivamente algunas referencias preconstitucionales sin encaje en nuestro ordenamiento actual.

² Pérez de Ayala, JUL. y Eusebio González, "Curso de Derecho Tributario" Ed. de Derecho Financiero, Madrid, 1978, págs. 107 y ss.

³ Albiñana García Quintana, C.- Derecho Financiero y Tributario, Ed. Escuela de Inspección Financiera y Tributaria, pág. 426: "... la obligación tributaria se destaca en el seno de la relación jurídica-tributaria sin dejar de ser su núcleo primario o espina dorsal. Y se caracteriza por ser una obligación de dar, por su origen ex lege y por subordinar su nacimiento a que se produzca en la realidad social el supuesto de hecho previsto por la Ley..."

⁴ Albi, E y García Ariznavarreta, J.L.- Sistema Fiscal Español, Ed. Ariel, 12ª Edición, pág 13: "... De acuerdo con lo establecido en el Artículo 28.1 de la LGT, el hecho imponible es el presupuesto de naturaleza jurídica o económica fijado por la Ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria..."

⁵ Rodríguez Bereijo, Álvaro, "Introducción al Estudio del Derecho Financiero", Ed. Estudios de Hacienda Pública del Instituto de Estudios Fiscales-Ministerio de Hacienda, Madrid, 1976 realiza en las págs. 260 y ss de dicha obra un completo estudio de la evolución de la dogmática a propósito de los conceptos de obligación tributaria. Expresamente cita en la Pág. 261 a Nawiasky: "... esto quiere decir que la relación jurídica que une al Estado con los particulares contribuyentes no es una relación de poder sino una relación jurídica obligacional que no se distingue, desde el punto de vista formal o estructural de la obligación de Derecho Privado..."

⁶ Martín Queralt, J.- "Curso de Derecho Financiero y Tributario", Ed. Tecnos, Madrid, pág. 327

Lapatza⁷-, penalista -Rodríguez Mourullo⁸, Bajo Fernández⁹, Morales¹⁰, Muñoz Conde¹¹- y en la Jurisprudencia -cif. STC 185/1995 de 14.12.1995, SSTS S2^a 23.10.1997, 25.2.1998 o SSTS S3^a de 22.3.56, 25.4.56, 13.6.56, 9.10.89 y 4.11.95-, el reconocimiento como uno de los elementos típicos del delito fiscal de la existencia de una relación jurídica tributaria entre el sujeto imputado y la Administración tributaria¹², no es menos cierto que la falta de reconocimiento expreso en la LGT de dicho concepto y el carácter puramente dogmático de dicha construcción, generaron diversos problemas en su entendimiento, el principal de ellos la mutación que de esta relación se reconocía en el supuesto de delito contra la Hacienda Pública y que fundamentaba la admisibilidad de diferentes plazos de prescripción -cuatro o cinco años- en función de ante cual de las dos modalidades de relación se estuviere.

De ahí que consagrada con nomen propio en el Art. 17.1 NLGT¹³ la relación jurídica tributaria -del que más que dar un concepto se explicita su contenido en forma de un conjunto de reciprocas obligaciones ex Art. 17.3 y 30 NLGT-, de dicho reconocimiento se deriven a nuestro juicio una serie de importantes consecuencias, tales como:

- a) Que los Jueces y Tribunales no forman parte de dicha relación al no ser órganos de la Administración Tributaria - precepto ratificado por el Art. 5 de la NLGT¹⁴- y consecuentemente, no pueden emitir liquidaciones tributarias.
- b) Que quedan determinados, sin perjuicio de las reglas de imputación penal a propósito del principio de accesoriadad, los sujetos eventualmente responsables de los delitos, convirtiendo a nuestro juicio y de una manera clara, al delito fiscal en especial.
- c) Determinar la competencia judicial para el conocimiento de las causas por delitos fiscales en el lugar del domicilio fiscal del obligado -cif. Art. 48 NLGT¹⁵- cualesquiera que sean el lugar de realización de los negocios y el de presentación u omisión de las declaraciones tributarias, y

⁷ Ferreiro Lapatza, J.J.-" Curso de Derecho Financiero Español ", I.E.F. , Madrid, pag. 401 y ss.

⁸ Rodríguez Mourullo, G.- "Derecho Penal", Madrid, 1977, pág. 721

⁹ Bajo Fernández, M.- "Manual de Derecho Penal (Parte Especial)" Ed. Ceura, Madrid 1987, pág.556

¹⁰ Morales Prats, F.- "Comentarios al Nuevo Código Penal", Ed. Aranzadi, Pamplona, 1996, pág.1368, con cita en el mismo sentido de Martínez Pérez, Bajo y Berdugo /Ferre

¹¹ Muñoz Conde, F.- "Derecho Penal, Parte Especial", Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 1998

¹² Desde los trabajos de los autores citados puede afirmarse que la relación jurídico-tributaria es la que se da entre una Administración con potestad tributaria y ciertos sujetos al hilo de la realización de un hecho imponible u otro supuesto -siempre previsto en la Ley -. Esta relación admite diversas formas y ordinariamente supone su concreción en un haz de obligaciones recíprocas para ambos sujetos, instrumentales o formales unas, sustantivas otras en tanto que entrañan un transito monetario entre los sujetos de la concreta obligación y de las que es su arquetipo la del pago ordinario de tributos en plazo voluntario y de la que conviene retener que en todo caso es sujeto activo el Estado, la UE, las Comunidades autónomas o Administración Local o Institucional y sujeto pasivo el contribuyente, obligado o sustituto.

¹³ Artículo 17.La relación jurídico-tributaria.

I.Se entiende por relación jurídico-tributaria el conjunto de obligaciones y deberes, derechos y potestades originados por la aplicación de los tributos.

¹⁴ Artículo 5.La Administración tributaria.

I.A los efectos de esta ley, la Administración tributaria estará integrada por los órganos y entidades de derecho público que desarrollen las funciones reguladas en sus títulos III,IV y V.

¹⁵ Artículo 48.Domicilio fiscal.

I.El domicilio fiscal es el lugar de localización del obligado tributario en sus relaciones con la Administración tributaria.

- d) Fundamentalmente que, atendido que el Código Penal no elabora un concepto propio de relación jurídica, sino que como ejemplo arquetípico de norma penal en blanco toma el de la LGT, no puede sostenerse con apoyatura legal la existencia de dos relaciones -u obligaciones- jurídico-tributarias distintas susceptibles entre otras consecuencias -se tratará con más extensión infra- de distintos plazos de prescripción, tal y como había sostenido la Jurisprudencia del Tribunal Supremo -cif. SSTS 5.12.2002 y 3.4.2003-

2.2. La jurisdicción penal como jurisdicción revisora

Íntimamente derivada de las anteriores consideraciones, entendemos que con la NLGT la jurisdicción penal pasa a convertirse en una jurisdicción revisora de lo actuado por la Administración Tributaria a los limitados efectos de decidir la existencia de una infracción penal e imponer en su caso la pena privativa de libertad correspondiente.

En este sentido, y a modo de premisa, no puede menos que repararse en el carácter forzoso e imperativo en términos constitucionales de la intervención judicial penal, porque sabemos, la Constitución obliga a esa intervención cuando, habiendo decidido el Legislador, por razones de política tributaria y criminal de prevención general y especial, anudar a determinados incumplimientos de la obligación tributaria -los más importantes cuantitativamente a la par que los más severos intencionalmente por la exigencia de dolo- un castigo consistente en una pena privativa de libertad, estos deban ser tipificados como delito o falta con las garantías y formalidades que ello comporte¹⁶ y deba deferirse su conocimiento a los Jueces y Tribunales¹⁷, pues, in fine, al margen de esa precisión, mediante las facultades de autotutela de la Administración y la intervención de la jurisdicción Económico-Administrativo y en su caso Contencioso-Administrativo se daría cumplida respuesta a las exigencias de control administrativo y salvaguarda de derechos de los obligados.

Sobre esta premisa, se insertan los nuevos Art. 101¹⁸ -cuando establece la competencia exclusiva de la Administración Tributaria para dictar liquidaciones tributarias y cuantificar las deudas de dicha naturaleza-, 114¹⁹ -que establece igualmente la competencia de la Administración Tributaria

¹⁶ La defraudación fiscal se tipifica como delito en el Art. 305 y como falta en el Artículo 627:

"... Artículo 627: El que defraudare a la Hacienda de las Comunidades más de cuatro mil ecus por cualquiera de los procedimientos descritos en el artículo 305, será castigado con multa de cinco días a dos meses..."

¹⁷ Esta técnica legislativa no es desconocida en el ordenamiento jdc-penal, pues de manera análoga los daños imprudentes se penan tan sólo si estos superan los 10.000.000 de pesetas -elemento cuantitativo- y la imprudencia es grave -elemento psicológico- dando lugar a mera reparación por debajo de dicha cifra y siendo en todo caso la ontología una -dañar-E inversamente, nuestro ordenamiento jurídico contempla supuestos -normalmente relaciones de sujeción especial del Derecho Administrativo- conductas que caen a la vez en el ámbito penal y administrativo-disciplinario, pero siempre bajo la premisa de tipificaciones expresas en ambos bloques normativos que no se dan en el delito contra la Hacienda Pública del Art. 305 NCP-

¹⁸ Artículo 101.Las liquidaciones tributarias: concepto y clases.

1.La liquidación tributaria es 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 de acuerdo con la normativa tributaria. La Administración tributaria no estará obligada a ajustar las liquidaciones a los datos consignados por los obligados tributarios en las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones, solicitudes o cualquier otro documento.

¹⁹ Artículo 114.Denuncia pública.

1.Mediante la denuncia pública se podrán poner en conocimiento de la Administración tributaria hechos o situaciones que puedan ser constitutivos de infracciones tributarias o tener trascendencia para la aplicación de los tributos. La

para conocer de denuncias por hechos que pudieren ser constitutivos de infracciones tributarias o tener trascendencia para la aplicación de los tributos-, 180²⁰ y la D.Adic 10²¹ de la NLGT, desde los que proclamamos ese carácter de jurisdicción revisora, equiparable en este sentido a la de los Tribunales Económico-Administrativos o más intuitivamente a la de los órganos de la jurisdicción Contencioso-Administrativo -y por supuesto como estas, con plenas facultades en cuanto a esa revisión-, resultado de las siguientes observaciones:

A nuestro juicio, del tenor del entendimiento conjunto del Art. 180 NLGT y el conjunto de disposiciones de los capítulos III -actuaciones y procedimiento de gestión tributaria-, IV -actuaciones y procedimiento de inspección- y V, -actuaciones y procedimiento de recaudación- del Título III de la Ley, la Administración, ante una declaración-liquidación tributaria irregular debe iniciar los procedimientos de gestión y/o inspección que por su natural desarrollo concluyen con una liquidación -provisional o definitiva, firme o no firme-, y supuesto de observarse indicios de infracción tributaria, iniciar el correspondiente procedimiento sancionador, dentro del cual y según el Art. 180 LGT, cuando observe indicios de la existencia de un delito contra la Hacienda Pública, suspender ese procedimiento y deferir el conocimiento a los Jueces y Tribunales -directamente o vía Ministerio Fiscal-. Es necesario en este punto reparar en que el Art. 180 NLGT se inserta dentro del procedimiento sancionador y que no hay norma alguna dentro de los procedimientos de gestión o inspección -del de recaudación hablaremos infra- que indique la suspensión de los mismos aun cuando concurrieren cabalmente indicios de delito, por lo que parece obligado llegar a reconocer la existencia de una liquidación, que se constituiría por tanto como otro elemento típico en la medida que concretaría ab initio del procedimiento penal el quantum delictivo y sobre el que el proceso penal debería decidir sobre su corrección -con plena libertad probatoria- y sobre al existencia del resto de elementos típicos.

denuncia pública es independiente del deber de colaborar con la Administración tributaria regulado en los artículos 93 y 94 de esta ley.

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

1. Si la Administración tributaria estimase que la infracción pudiera ser constitutiva de delito contra la Hacienda Pública, pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente o remitirá el expediente al Ministerio Fiscal, previa audiencia al interesado, y se abstendrá de seguir el procedimiento administrativo que quedará sus-pendido mientras la autoridad judicial no dicte sentencia firme, tenga lugar el sobreseimiento o el archivo de las actuaciones o se produzca la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal. La sentencia condenatoria de la autoridad judicial impedirá la imposición de sanción administrativa. De no haberse apreciado la existencia de delito, la Administración tributaria iniciará o continuará sus actuaciones de acuerdo con los hechos que los tribunales hubieran considerado probados, y se reanudará el cómputo del plazo de prescripción en el punto en el que estaba cuando se suspendió. Las actuaciones administrativas realizadas durante el período de suspensión se tendrán por inexistentes.

21 Disposición adicional décima. Exacción de la responsabilidad civil por delito contra la Hacienda Pública.

1. En los procedimientos por delito contra la Hacienda Pública, la responsabilidad civil comprenderá la totalidad de la deuda tributaria no ingresada, incluidos sus intereses de demora, y se exigirá por el procedimiento administrativo de apremio.
2. Una vez que sea firme la sentencia, el juez o tribunal al que compete la ejecución remitirá testimonio a los órganos de la Administración tributaria, ordenando que se proceda a su exacción. En la misma forma se procederá cuando el juez o tribunal hubieran acordado la ejecución provisional de una sentencia recurrida.
3. Cuando se hubiera acordado el fraccionamiento de pago de la responsabilidad civil conforme al artículo 125 del Código Penal, el juez o tribunal lo comunicará a la Administración tributaria. En este caso, el procedimiento de apremio se iniciará si el responsable civil del delito incumpliera los términos del fraccionamiento.
4. La Administración tributaria informará al juez o tribunal sentenciador, a los efectos del artículo 117.3 de la Constitución Española, de la tramitación y, en su caso, de los incidentes relativos a la ejecución encomendada.

Otro tanto resulta del juego de la Disposición adicional décima de la NLGT, que establece que en los procedimientos por delito contra la Hacienda Pública -con un claro paralelismo con el Art. 110 del RD 391/1996 de 1 de Marzo que regula al procedimiento económico administrativo- una vez que sea firme la sentencia, el juez o tribunal al que compete la ejecución remitirá testimonio a los órganos de la Administración tributaria, ordenando que se proceda a su exacción y que la Administración tributaria informará al juez o tribunal sentenciador, a los efectos del artículo 117.3 de la Constitución Española, de la tramitación y, en su caso, de los incidentes relativos a la ejecución encomendada. De su tenor, parece más evidente que nunca una intervención judicial imperativa constitucionalmente y limitada legalmente en aras la eventual imposición y ejecución de una pena privativa de libertad, resuelto lo cual su competencia no alcanza más allá y esta vuelve a residenciarse en la Administración Tributaria.

Y aún cabe encontrar otro precepto en la NLGT que confirma nuestra posición y que es el Art. 81.7²² de la misma cuando establece que en supuestos de causas por delitos contra la Hacienda Pública la Administración tributaria podrá acordar determinadas medidas cautelares contra el imputado. Desde el mismo entendemos que implícitamente determina la suspensión del procedimiento recaudatorio y en especial, que determinado el inicio de la causa penal por una liquidación de la Administración -acompañada de la apreciación de los restantes caracteres del delito- y ejecutados por esta los pronunciamientos judiciales con carácter económico, incluso cabe apreciar la retención de ciertas facultades por parte de la Administración en tanto la competencia vuelva a la Administración tras la intervención judicial penal.

3. Cuestiones concretas

3.1. Los sujetos responsables penalmente

En general, el estudio de las formas de participación en los delitos contra la Hacienda Pública -en concreto en el delito fiscal previsto en el Art. 305 NCP strictu sensu- constituye, por las implicaciones dogmáticas de la cuestión y por la necesidad de dar una adecuada solución a una casuística presente a nivel de realidad como es la frecuente intervención en el iter tributario de asesores fiscales, testaferros, sociedades interpuestas y/o paraísos fiscales, una cuestión compleja y difícil y que entendemos que igualmente se ve afectada por la promulgación de la nueva normativa.

De manera sencilla, la NLGT produce efectos en la determinación de las personas eventualmente responsables de un delito fiscal por resultar así del contenido de los Arts. 35 - que ofrece el listado de obligados tributarios- y 181 NLGT -que ofrece el catálogo de personas responsables de las infracciones tributarias-, del cual resulta un numerus clausus

²² Art. 81.7. Además del régimen general de medidas cautelares establecido en este artículo, la Administración tributaria podrá acordar la retención del pago de devoluciones tributarias o de otros pagos que deba realizar a personas contra las que se haya presentado denuncia o querrela por delito contra la Hacienda Pública o se dirija un proceso judicial por dicho delito, en la cuantía que se estime necesaria para cubrir la responsabilidad civil que pudiera acordarse. Esta retención deberá ser notificada al interesado, al Ministerio Fiscal y al órgano judicial competente, y se mantendrá hasta que este último adopte la decisión precedente.

de posibles autores del delito en relación con el Art. 41.1 NLGT que declara su carácter de deudores principales²³, zanjando la cuestión de la naturaleza especial²⁴ o común²⁵ del delito fiscal en favor de la primera de estas opciones, al determinar que personas son parte en la relación jurídica tributaria, extremo al que añadimos que, a nuestro juicio, sólo en quien concurra alguno de los supuestos de dicho artículo podrá ser eventualmente considerado responsable, pudiéndose hablar en este sentido de insustituibilidad del autor en la realización de tipo -y ello sin perjuicio de que la condición de obligado coincida con el de quien expresa verdaderamente la capacidad económica que se halla en la base de todos los tributos²⁶- de la manera que el Código Penal define la autoría -esto es, como directa, mediata, por inducción o por cooperación necesaria-.

En cuanto a la cuestión de la incriminación de cualesquiera otras personas, no obligadas tributariamente pero relacionadas con el delito por los títulos legalmente admitidos en el Código Penal, esto es, inducción, cooperación necesaria, complicidad y encubrimiento, debe admitirse desde la jurisprudencia consolidada del Tribunal Supremo -salvo alguna excepción como la STS 25.2.1998 (RJ 1998/1193) en que con poca claridad se manifiesta la imposibilidad de admitir otras formas de participación- ha venido afirmando desde la Sentencia de 15 octubre 1990 (RJ 1990\8055) -que señalaba que en la legalidad vigente podían subsumirse los casos de autoría mediata que no estuvieren cubiertos directamente por el tipo correspondiente ni tampoco por la inducción en el número 3.º del artículo 14- y en especial desde la STS 14 enero 1994 (RJ 1994\114) y la de 20 de mayo de 1996 (RJ 1996\3838) que afirmaba que la dicción del entonces art. 14 CP no requería que los partícipes (inductores, cooperadores necesarios y cómplices) en los delitos especiales propios tuvieran la misma condición jurídica que el autor; pero cuidando que exigir que el principio de accesoriedad se cumpla respecto de alguna de las personas que resulten obligadas tributariamente conforme a lo dispuesto en los indicados Arts. 35 y 181 NLGT.

²³ Artículo 41. Responsabilidad tributaria.

1. La ley podrá configurar como responsables solidarios o subsidiarios de la deuda tributaria, junto a los deudores principales, a otras personas o entidades. A estos efectos, se considerarán deudores principales los obligados tributarios del apartado 2 del artículo 35 de esta ley.

²⁴ Por el contrario otro sector doctrinal en el que se pueden citar Bajo Fernández, Martínez Pérez, Berdugo/Ferré y Morales Prats y en general la Jurisprudencia -SSTS 24.2.93 (RJ 1993\1530), 10.11.1993 (RJ 1993\8387) y 28.10.1997 (1997\7843) o en la Jurisprudencia menor la SAP Madrid 25.9.98 (ARP1998/5653)- estiman que nos hallamos ante un delito especial que sólo puede cometer el obligado a tributar; pues según estas opiniones, el delito presenta como una de sus características esenciales la infracción de un deber que determina que la conducta del obligado tributariamente o "intrañeus" sea siempre de autoría directa, ya que haga lo que haga, éste siempre infringe directamente el deber que constituye el elemento base del tipo penal.

²⁵ Por la opción del delito fiscal como común se decantan en la doctrina Boix Reig, Rodríguez Mourullo, Córdoba Roda y Martín Queralt quienes estiman que no existen en el tipo especiales circunstancias para el sujeto activo y que por tal razón puede serlo cualquiera.

²⁶ Por ello debe quedar claro a efectos del presente que la obligación no es más que un instrumento jurídico-formal nacido a posteriori entre el Estado recaudador y las personas que hayan realizado actos o negocios que denotan una capacidad económico-tributario, de tal manera que el concepto relevante no es tanto el de obligación tributaria sino el que se contiene en la Constitución -Art. 31.1- de capacidad económica propia respecto de cuya titularidad la cualidad de obligado puede valorarse como un indicio pero nunca como una presunción o certeza, por cuanto aunque de ordinario el obligado tributario coincidirá con la persona que expresa su capacidad económica cabe perfectamente la disociación artificial de esa cualidad precisamente con fines defraudatorios.

3.2. La defraudación como elemento típico

A partir del tenor del Art. 305 del Código Penal, que contempla la defraudación como uno de los elementos del delito fiscal, Doctrina y Jurisprudencia han coincidido en caracterizar el delito fiscal en base al elemento defraudación, si bien el consenso ha terminado con la interpretación de lo que deba entenderse por defraudación.

Sobre este sustrato penal incide a nuestro juicio el título IV de la NLGT que incluye, a diferencia de la antigua Ley 230/1963, de 28 de diciembre una amplia regulación de la potestad sancionadora en materia tributaria, tratada esta de forma autónoma y separada de la deuda tributaria, tanto en los aspectos materiales de tipificación de infracciones y sanciones como en los procedimentales.

Es precisamente en la tipificación de las infracciones donde la nueva ley presenta importantes modificaciones, al revisarse en profundidad el régimen sancionador de la ALGT con la finalidad confesada en la Exposición de Motivos de la Ley de incrementar la seguridad jurídica en su aplicación y potenciar el aspecto subjetivo de la conducta de los obligados en la propia tipificación de las infracciones, de modo que las sanciones más elevadas queden reservadas a los supuestos de mayor culpabilidad, que inciden en la interpretación de la normativa penal desde un elemental principio de unidad del ordenamiento jurídico que impone que conductas que no se entiendan constitutivas de infracción tributaria no puedan serlo de delito -al margen de la cuantía del eventual perjuicio- y a la inversa, que la conducta que in fine se repute delictiva hubiere sido -de no mediar la cuantía exigida para este-, infracción tributaria, y ello por la sencilla razón de que, protegido administrativa o penalmente, el bien jurídico protegido es el mismo en las infracciones que en los delitos, proponiendo in fine una relación de consunción entre aquellas y estos como la que de ordinario acaece entre los delitos que tienen reguladas como faltas los supuestos de menor ataque al bien jurídico que protegen.

Así las cosas, los Arts. 184.2 y 3 NLGT concretan el sentido del término típico defraudación que se equipara al concepto de "ocultación de datos". En efecto, el Art. 184.2 NLGT anuda la comisión de infracciones tributarias a la indicada "ocultación de datos", entendiendo como tal la no presentación de declaraciones o la presentación de declaraciones en las que se incluyan hechos u operaciones inexistentes o con importes falsos, o en las que se omitan total o parcialmente operaciones, ingresos, rentas, productos, bienes o cualquier otro dato que incida en la determinación de la deuda tributaria²⁷. Y el correlativo Art. 184.3 NLGT establece que dicha omisión debe originarse o apoyarse en alguno de los supuestos que define como de "anomalías sustanciales en la contabilidad y/o en los libros o registros establecidos por la normativa tributaria", reputando como tales los supuestos de incumplimiento absoluto de la obligación de llevanza de la contabilidad, la llevanza de contabilidades distintas o la llevanza incorrecta de los libros de contabilidad o de los libros o registros establecidos por la normativa tributaria, mediante la falsedad de asientos, registros o importes, la omisión de operaciones realizadas o la contabilización en cuentas incorrectas de forma que se altere su consideración

²⁷ Ello sin dejar de tener presente que las obligaciones de información de terceros -elevadas a rango legal con la nueva normativa, ex Art. 93 NLGT - hacen perfectamente posible que en muchos supuestos la Administración tenga incluso antes de la presentación de la declaración y en todo caso dentro del periodo de prescripción los datos que el contribuyente debe declarar lo cual nos lleva a examinar la relevancia de estos supuestos -esto es, declarar incorrectamente o no declarar aquellos datos de los que la Administración tiene perfecta constancia-

fiscal-, así como en supuestos de empleo de facturas, justificantes u otros documentos falsos o falseados o de utilización de personas o entidades interpuestas.

De ello resulta en resumen un elemento defraudatorio caracterizado en términos omisivos -en cuanto a los datos a suministrar a la Administración- y dinámicos -apoyado en alguna incidencia en la contabilidad que sirve de soporte a aquellos-. Y ello resulta confirmado, a nuestro juicio, del tenor de los Arts. 15²⁸ y 16²⁹ NLGT, al prever el primero de ellos que caso de cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se minore la base o la deuda tributaria mediante actos o negocios que sean notoriamente artificiosos o impropios o de los que no resulte otro resultado que un ahorro fiscal -cif. economía de opción- se liquidara el tributo según los actos o negocios usuales o propios o eliminando las ventajas fiscales obtenidas y liquidando los intereses de pero sin que proceda la imposición de sanciones. Y en cuanto al segundo de ellos, que regula la simulación, establece que en estos casos se practicara liquidación según los actos realmente ejecutados, incluyendo intereses y en su caso, sanciones, de lo que resulta como en aquellos supuestos en que auténticamente se declare lo realizado, sin omisiones, reservas o distinguos, no existirá defraudación ni por consiguiente delito. Y por contra, que cuando no se declara íntegramente lo realizado puede -tampoco necesariamente- darse el elemento defraudación.

3.3. Responsabilidad tributaria y responsabilidad civil por delito contra la Hacienda Pública

La NLGT establece importantes novedades en sede de responsabilidad tributaria y de responsabilidad civil en causas por delitos contra la Hacienda Pública que obligan igualmente a reelaborar dichos conceptos en aras a su aplicabilidad penal.

Ya se ha aludido anteriormente a las implicaciones de la Disposición adicional décima, en cuanto a la exacción de la responsabilidad civil por delitos contra la Hacienda Pública, por lo cual vamos a centrarnos en las determinaciones de la NLGT respecto de la responsabilidad por las deudas tributarias y examinar su difícil coherencia con sus correlativas en el Código Penal³⁰.

²⁸ Artículo 15. Conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

I. Se entenderá que existe conflicto en la aplicación de la norma tributaria cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se minore la base o la deuda tributaria mediante actos o negocios en los que concurran las siguientes circunstancias:

- a) Que, individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido.
- b) Que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios.

²⁹ Artículo 16. Simulación.

1. En los actos o negocios en los que exista simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes.
2. La existencia de simulación será declarada por la Administración tributaria en el correspondiente acto de liquidación, sin que dicha calificación produzca otros efectos que los exclusivamente tributarios.
3. En la regularización que proceda como consecuencia de la existencia de simulación se exigirán los intereses de demora y, en su caso, la sanción pertinente.

³⁰ La cuestión es en este punto que las normas penales -cif Art. 125 CP- permiten el fraccionamiento del pago de la responsabilidad civil, por lo que si el Juez o Tribunal lo hubiere autorizado, la Administración deberá estar y pasar por ella y tan sólo habrá lugar a la intervención administrativa cuando el responsable civil del delito incumpliera los términos del fraccionamiento.

La primera observación es la determinación, expresa y tajante, de la Ley de que la condena civil que dicten los Tribunales comprenderá los intereses de demora, acercando la cuestión al tratamiento que da el Art. 1108 del Código Civil. Aun y cuando su efectividad judicial propiamente dicha será limitada -pues como ya se ha indicado quien liquidará y exaccionará dichos intereses será la propia Administración Tributaria- no es menos cierto que sin dicha disposición la Administración difícilmente podría liquidar dichos intereses al ser dicho silencio contrario a la regla general de que los pronunciamientos judiciales solo devengan intereses desde su dictado.

Y desde otra perspectiva, la nueva regulación incide en la determinación de las personas responsables civilmente. Estas en principio deberían ser las obligadas al pago de los tributos expresadas en el Art. 41 de la NLGT que en esencia reconduce al listado del Art. 35.2 de la Ley. Y decimos en principio por cuanto los Arts. 42 y 43 NLGT establecen a su vez un catalogo de personas que por hallarse en determinada relación con los deudores principales son considerados responsables solidarios o subsidiarios de las deudas tributarias y el Art. 182, a su vez, un catalogo de personas que responden de las sanciones aun cuando no hayan sido los responsables de las infracciones. A su vez los Arts. 116 y ss. del Código Penal establecen las reglas para determinar las personas civilmente responsables de los delitos y entre ellos y por no haber excepciones, de los delitos contra la Hacienda Pública.

Coincidentes sin necesidad de especiales razonamientos, los Arts. 41 LGT y 116 CP en cuanto atribuir responsabilidad -obviando la cuestión del acierto de la locución "civil"- al autor del delito, entendemos que igualmente concuerdan los Arts. 42.1.a) y el mismo Art. 116 en cuanto a atribuir responsabilidad civil directa y solidaria a los que colaboren activamente en la realización de una infracción tributaria, en la medida que esta locución puede dar cobertura a la condena del resto de autores penales no obligados tributariamente -autores mediatos, inductores y/o cooperadores necesarios caso de haberlos- y especialmente a los cómplices, cuya responsabilidad en este sentido se agravaría, al pasar de ser subsidiaria a solidaria.

Más compleja es la situación ante el supuesto del Art. 43.1. letras a) y b)³¹ que establece como subsidiaria la responsabilidad de los administradores de hecho o de derecho de personas jurídicas en los supuestos que dichos preceptos establecen, personas que por mor de la aplicación del Art. 31 CP, supuesto de condena penal por las actuaciones realizadas en el ejercicio de sus funciones devienen responsables directos en tanto que sus principales lo son meramente subsidiarias, y respecto de la que entendemos que por aplicación directa del Art. 35.2 LGT la responsabilidad de las empresas debería ser directa y no subsidiaria.

³¹ Artículo 43. Responsables subsidiarios.

1. Serán responsables subsidiarios de la deuda tributaria las siguientes personas o entidades:

- a) Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo a) del apartado 1 del artículo 42 de esta Ley, los administradores de hecho o de derecho de las personas jurídicas que, habiendo éstas cometido infracciones tributarias, no hubiesen realizado los actos necesarios que sean de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios, hubiesen consentido el incumplimiento por quienes de ellos dependan o hubiesen adoptado acuerdos que posibilitasen las infracciones. Su responsabilidad también se extenderá a las sanciones.
- b) Los administradores de hecho o de derecho de aquellas personas jurídicas que hayan cesado en sus actividades, por las obligaciones tributarias devengadas de éstas que se encuentren pendientes en el momento del cese, siempre que no hubieran hecho lo necesario para su pago o hubieran adoptado acuerdos o tomado medidas causantes del impago.

3.4. La prescripción del delito fiscal

Ya se ha avanzado en otro ordinal nuestra opinión respecto de que la NLGT confirma que el plazo de prescripción del delito fiscal es el de cuatro años -extendida opinión en la doctrina pero rechazada por el Tribunal Supremo-.

Ante la imposibilidad de extendernos monográficamente -baste ver la ingente literatura jurídica que ha generado la cuestión-, entendemos que desde lo dicho supra y siendo pacífico que el Derecho Penal no elabora un concepto propio de relación jurídica sino que toma el de la LGT -los delitos contra la Hacienda Pública son uno de los supuestos por excelencia de norma penal en blanco³²- de tal manera que el hecho imponible, las exenciones, el devengo, el tipo impositivo, la cuota, las deducciones, los sujetos y en general toda la regulación completa de cada figura impositiva son una y solo una, ya sean considerados tributaria o penalmente, debe concluirse que la relación jurídica es única y que por tanto, su extinción por prescripción es igualmente una y solo una y más concretamente, la dispuesta en el Art. 66³³ NLGT, esto es, cuatro años. Y en este punto debe además significarse que en relación a la antigua normativa la NLGT ha elevado a derecho el objeto de la prescripción frente a la mera acción a la que se refería la ALGT, que sin embargo es lo que prescribe en aras a la obligación de la Administración de sancionar aquellas conductas que sean constitutivas de infracción tributaria, todo ello según el Art. 189 NLGT³⁴.

Ello supone un ataque total a la postura jurisprudencial vigente, que sostenía que la norma contenida en el Art. 24 de la Ley 1/98 afectaba únicamente a la habilitación legal conferida a la Administración Tributaria *para proceder contra el incumplidor de sus obligaciones fiscales*, una vez transcurrido el plazo de cuatro años, de manera que lo que se extinguía pasado dicho plazo era la iniciativa de uno de los sujetos estatales -el principal pero no el único- para reaccionar frente al impago de los impuestos subsistiendo la acción penal (cif. STS 15.7.02), posición que entendemos, del tenor de la Ley, que no podrá mantenerse en lo sucesivo y por tanto de obligada modificación. ■

³² Así lo expresa la STS S2ª de 20.5.1996 de la que se cita:

"... La circunstancia de que el tipo penal del art. 349 CP tenga la estructura de una Ley Penal en blanco determina que quien haya conocido la calificación penal del hecho que constituye el ilícito contenido en el art. 349 CP conoce también el reenvío a la Ley Fiscal y, por lo tanto, al régimen de imputación de los hechos imposables en ella establecido..."

tesis ya expuesta en la más antigua STS S2ª de 27.12.1990:

"... En las llamadas leyes penales en blanco o leyes necesitadas de una complementariedad para que el tipo quede establecido, se ofrece la especial característica, nacida de lo que acaba de señalarse, de que el presupuesto esencial de la infracción no se incorpora a la propia ley penal sino que hay que salir a buscarlo, extramuros de la misma ley penal, en una tarea compleja y delicada..."

³³ Artículo 66. Plazos de prescripción.

Prescribirán a los cuatro años los siguientes derechos:

- a) El derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.
- b) El derecho de la Administración para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y autoliquidadas.
- c) El derecho a solicitar las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, las devoluciones de ingresos indebidos y el reembolso del coste de las garantías.
- d) El derecho a obtener las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, las devoluciones de ingresos indebidos y el reembolso del coste de las garantías.

³⁴ Artículo 189. Extinción de la responsabilidad derivada de las infracciones tributarias.

1. La responsabilidad derivada de las infracciones tributarias se extinguirá por el fallecimiento del sujeto infractor y por el transcurso del plazo de prescripción para imponer las correspondientes sanciones.
2. El plazo de prescripción para imponer sanciones tributarias será de cuatro años y comenzará a contarse desde el momento en que se cometieron las correspondientes infracciones.

REVISTA TÉCNICA TRIBUTARIA



Jurisprudencia



Selección de Jurisprudencia



Asociación Española de

Asesores Fiscales



CRONICA DE JURISPRUDENCIA

■ Tribunal Constitucional

■ Sentencia 73/2004, de 22 de abril. (Recurso de amparo)

■ Ponente: Excmo. Sr. Conde Martín de Hijas

Legitimación activa de la OCU para recurrir liquidaciones tributarias.

La Organización de Consumidores y Usuarios tiene legitimación activa para recurrir liquidaciones tributarias practicadas a los contribuyentes siempre que repercutan de una manera clara y suficiente en los intereses que, como consumidor y usuario, tiene el sujeto pasivo del impuesto. Así declara el Tribunal al resolver este recurso de amparo interpuesto por esta Organización contra las sentencias que le habían negado el acceso a la tutela judicial –derecho que se consideró vulnerado–.

Junto a esta cuestión, principal en el caso, también se resuelve sobre la infracción del derecho a un proceso sin dilaciones indebidas.

Fundamentos jurídicos

Primero.- *La Organización de Consumidores y Usuarios considera que las resoluciones judiciales impugnadas vulneran, en primer término, su derecho a la tutela judicial efectiva, en su vertiente de derecho de acceso a la jurisdicción (art. 24.1 CE). ...*

El abogado del Estado se opone a la estimación de los recursos de amparo... pues las asociaciones de consumidores y usuarios están legitimadas para defender a sus asociados en su condición de consumidores y usuarios, pero no para impugnar en vía contencioso-administrativa una liquidación tributaria del IRPF girada a sus asociados, ya que el sujeto pasivo de un impuesto o, en general, cualquier obligado tributario no puede ser conceptualizado como consumidor o usuario, de modo que en realidad no se ha negado legitimación a la OCU para actuar en defensa de dos de sus asociados, sino por pretender defenderlos en su calidad de obligados en una relación jurídica tributaria, en la que no ostentan la condición de consumidores o usuarios de bienes y servicios.

Segundo.- *... las demandas de amparo por dilaciones indebidas, formuladas una vez que el proceso ya ha finalizado, carecen de virtualidad y han venido siendo rechazadas por este*

Tribunal por falta de objeto (TC SS 146/2000, de 29 May.; 237/2001, de 18 Dic., FJ 3; 167/2002, de 18 Sep., FJ 13). Circunstancia que también debe apreciarse en este caso, en el que los procesos, aunque sin haber obtenido la parte actora una decisión sobre el fondo de la pretensión deducida, finalizaron con los autos ahora impugnados en amparo, al declarar la inadmisibilidad por falta de legitimación activa de los recursos contencioso-administrativos interpuestos por la entidad ahora demandante de amparo...

...

Quinto.- La primera de las razones en las que el órgano judicial funda la decisión de inadmisión de los recursos contencioso-administrativos por falta de legitimación activa de la organización actora en el proceso a quo y ahora recurrente en amparo estriba en que no defendía un "interés propio", sino de "tercero", afectando los actos administrativos que se pretendían recurrir "a una persona particular" ... ha de conducir necesariamente a estimar la queja de la recurrente en amparo, como en sus escritos de alegaciones señalan el Ministerio Fiscal y también el abogado del Estado a tenor de la literalidad de la motivación de los autos recurridos, pues por expresa previsión legal las asociaciones de consumidores y usuarios están legitimadas "para representar a sus asociados y ejercer las correspondientes acciones en defensa de los mismos", esto es, para representar y defender los derechos e intereses de sus asociados como intereses distintos de los de la propia asociación o de los intereses generales de los consumidores y usuarios... Así pues, la Organización de Consumidores y Usuarios, en la medida en que interpuso los recursos contencioso-administrativos en defensa de los derechos e intereses de dos de sus asociados, inadmitidos por las resoluciones judiciales impugnadas, estaba en este caso legalmente legitimada para promoverlos...

Sexto.- Ahora bien, en este supuesto nuestra tarea fiscalizadora no se puede quedar en el tenor literal de los autos impugnados, a la vista de las alegaciones formuladas en relación con el primero de los recursos de amparo por el abogado del Estado... El abogado del Estado argumenta al respecto que la legitimación reconocida a las asociaciones de consumidores y usuarios para defender a sus asociados debe entenderse referida y circunscrita a aquellos supuestos en los que éstos puedan verse envueltos en un litigio por su condición de consumidores o usuarios...

Mas, como el propio abogado del Estado admite en sus alegaciones, no cabe excluir que en determinados supuestos en el marco de una relación jurídica tributaria resulten afectados los derechos e intereses del sujeto pasivo del impuesto en su condición de consumidor o usuario y, por tanto, que con ocasión de la impugnación de una liquidación tributaria practicada por la Administración se produzca dicha afectación. Y ello es precisamente lo que puede acontecer en este caso en atención a la controversia de fondo suscitada con ocasión de la impugnación de las liquidaciones tributarias practicadas por la Administración, que repercuten de una manera clara y suficiente en los intereses como consumidor y usuario del sujeto pasivo del impuesto, intereses legítimos cuya tutela judicial garantiza el art. 24.1 CE. La repercusión e incidencia directa es evidente y resulta, no sólo de que el tratamiento fiscal discutido versa sobre actividades y operaciones -contratación de cuentas o fondos bancarios y adquisición de vivienda- llevadas a cabo por el sujeto obligado tributario en su condición de consumidor y usuario, sino tam-

bién porque dicho tratamiento fiscal, en definitiva la aplicación que de esa regulación tributaria efectúe la Administración, determina y condiciona de manera relevante los comportamientos y las decisiones del sujeto pasivo del impuesto, en este caso, como consumidor, en la adquisición y financiación de la vivienda.

Hay que concluir, pues, que en este caso, resultando directamente afectados en los recursos contencioso-administrativos interpuestos por la organización demandante de amparo en defensa de dos de sus socios los intereses de éstos en cuanto consumidores y usuarios, los autos impugnados, al declarar la inadmisibilidad de dichos recursos por falta de legitimación activa de la entidad recurrente, han vulnerado su derecho a la tutela judicial efectiva, al estar legalmente legitimada para representar a sus asociados y ejercer las correspondientes acciones en defensa de los derechos e intereses de éstos.

■ Tribunal Constitucional (Pleno)

■ Sentencia 133/2004, de 22 de julio (Cuestión de inconstitucionalidad)

■ Ponente: Excmo. Sr. Aragón Reyes

Cuestión de inconstitucionalidad contra los Arts. 36 y 37 del Texto Refundido de la Ley del ITP y AJD.

La Sección Quinta de la AP Málaga planteó cuestión de inconstitucionalidad en relación con los arts. 36 y 37 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados argumentando que "niegan fuerza ejecutiva a las letras de cambio extendidas en papel timbrado correspondiente a cuantías inferiores al nominal de la letra" y, por ello, contravienen el art. 24.1 CE,

El TC desestima el planteamiento y resuelve que son constitucionales las limitaciones impuestas por el legislador al ejercicio del derecho fundamental a la tutela judicial efectiva, siempre que respondan a una finalidad constitucionalmente legítima, sean razonables y proporcionadas en relación con el objeto pretendido y no afecten al contenido esencial del derecho. Con este fallo se despejan las dudas que habían suscitado algunos especialistas señalando la posibilidad de que este aspecto del TR ITPyAJD fuese inconstitucional por ser contrario al principio de proporcionalidad.

Fundamentos jurídicos

...

Segundo.- ...el objeto del presente proceso debe ceñirse a dilucidar la conformidad o disconformidad con la Constitución de aquellos preceptos legales en virtud de los que se produce la refe-

rida privación de fuerza ejecutiva por defecto de timbre. Por lo que debe excluirse de tal objeto, en primer lugar la totalidad del art. 36 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, aprobado por RDLeg. 1/1993, de 24 Sep., sólo regulador de la base imponible del impuesto sobre actos jurídicos documentados que grava las letras de cambio y otros documentos mercantiles, en el que nada se dispone acerca de su fuerza ejecutiva. En segundo término debe quedar también fuera de nuestras consideraciones aquella parte del contenido del art. 37 de dicho texto refundido, regulador de la cuota del referido gravamen, de cuyo tenor no se deduzca la privación de fuerza ejecutiva por defecto de timbre cuya inconstitucionalidad se sospecha. En consecuencia, el enjuiciamiento de la conformidad o disconformidad con la Constitución debe ceñirse en este caso al segundo inciso del ap. 1 de dicho art. 37, conforme al cual "La extensión de la letra en efecto timbrado de cuantía inferior privará a estos documentos de la eficacia ejecutiva que les atribuyen las leyes", así como al último inciso de dicho art. 37.1, que, respecto de la liquidación en metálico correspondiente a letras de cambio que excedan de determinada cuantía, dispone asimismo que "La falta de presentación a liquidación dentro del plazo implicará también la pérdida de la fuerza ejecutiva que les atribuyen las leyes".

Lo que aquí debe dilucidarse es, pues, si los incisos del art. 37.1 a que las presentes cuestiones de inconstitucionalidad acumuladas deben ceñirse son o no contrarios al art. 24.1 CE, por el menoscabo que aquéllos pudieran suponer del derecho fundamental a la tutela judicial efectiva...

Tercero.- Otro aspecto que es necesario examinar con carácter previo es el de la similitud apreciada por el órgano judicial entre las presentes cuestiones de inconstitucionalidad y la resuelta por TC S 141/1988, de 12 Jul.. Tal similitud es innegable, puesto que en dicha TC S 141/1988 se declaró inconstitucional y nula la inclusión del vocablo "Tribunal" en el art. 57.1 del anterior texto refundido de la Ley del Impuesto de transmisiones, aprobado por RDLeg. 3050/1980, de 30 Dic., al haberse considerado "que resulta inconstitucional la limitación de los derechos reconocidos en el art. 24 de la Constitución que el precepto cuestionado encierra, en cuanto prohíbe que sean admitidos o surtan efecto en los Tribunales documentos sujetos al impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, respecto de los cuales no se haya satisfecho dicha obligación tributaria". Mientras que en las actuales cuestiones de inconstitucionalidad, la duda que se plantea es precisamente la de si es o no conforme a la Constitución la limitación de uno de tales derechos...

Pero, una vez admitido tal paralelismo, es también necesario atender a las patentes y significativas diferencias que, desde la perspectiva constitucional y de los derechos fundamentales afectados, se advierten en uno y otro caso. En efecto, la genérica prohibición a la que se refería nuestro anterior pronunciamiento, por razones exclusivamente fiscales, de admisión de documentos y de producción de efectos de los mismos en los Tribunales, que fue declarada inconstitucional y nula por TC S 141/1988, de 12 Jul., afectaba en su día no sólo al derecho a la acción, y por ello al derecho fundamental reconocido en el art. 24.1 CE, sino también a los derechos a la defensa, a la utilización de medios de prueba y en general a un proceso con todas las garantías, también reconocidos por el art. 24.2 CE. De ahí que en la TC S 141/1988, FJ 6, se destacara "la generalidad del precepto controvertido, que va dirigido a todos los Tribunales, así como el carácter rígido del mismo, que no se adapta a las modalidades y particularidades de los dis-

tintos procesos". Por el contrario, en el presente supuesto, la privación, también por razones exclusivamente fiscales, de eficacia ejecutiva de la letra de cambio, sólo afectaría, en su caso - más adelante habrá de dilucidarse si ello es así, y en qué medida-, al derecho a la acción, y por ello al derecho fundamental proclamado en el art. 24.1 CE, como viene a reconocer la Sala que promueve las presentes cuestiones, pues sólo cita tal precepto constitucional como supuestamente infringido. Además tal afectación, de producirse, tendría lugar, no ante cualesquiera Tribunales ni en cualesquiera procesos, sino sólo en aquél en el que la letra de cambio desplegara o actualmente despliega su fuerza ejecutiva, como título que tiene aparejada ejecución, con arreglo al art. 66 de la L 19/1985, de 16 Jul., Cambiaria y del Cheque...

Cuarto.- Dicho lo que antecede, debemos examinar, pues, la constitucionalidad del precepto cuestionado. Tal constitucionalidad resulta evidente, puesto que, como afirma, razonablemente, el abogado del Estado, no sólo su finalidad es constitucionalmente legítima, al ser la privación de eficacia ejecutiva el único medio apropiado de que dispone la Administración tributaria para lograr un alto grado de cumplimiento espontáneo de la obligación de pagar el impuesto de actos jurídicos documentados que grava las letras de cambio, quedando así cubierta tal finalidad por el art. 31.2 CE, sino que, además, es conforme al principio de proporcionalidad, puesto que la falta de timbre no supone privación de la tutela judicial para el crédito cambiario, sino sólo denegación de un tipo particular de protección jurisdiccional, especialmente enérgico y favorable al acreedor-demandante, a saber, la inherente al juicio ejecutivo (o, conforme a la terminología de la LEC, al juicio cambiario).

... ni siquiera puede afirmarse con propiedad que nos encontremos realmente ante una previsión legal sancionadora derivada de la obligación tributaria, sino sólo ante el establecimiento, por cierto en los términos previstos por el art. 1 párrafo segundo, del III Convenio de Ginebra de 1930, de una condición para que el título cambiario goce de la privilegiada fuerza jurídica ejecutiva que la ley en principio le atribuye: la de la extensión de la letra, hasta determinada cuantía, en el efecto timbrado que legalmente corresponda, o bien la presentación del documento a liquidación dentro del plazo legal, cuando el título exceda de dicha cuantía. Sin que, desde la perspectiva constitucional, el carácter netamente fiscal de esa condición y, en general, la inserción de la normativa fiscal, tanto sustantiva como procedimental, en el resto del ordenamiento jurídico, incluidas sus ramas mercantil y procesal, pueda suscitar recelo alguno.

Por otra parte, no hay duda en que es proporcionado a la finalidad de estimular el cumplimiento espontáneo del impuesto el medio utilizado por el legislador, esto es, privar de eficacia ejecutiva al título en cuya expedición no se produzca tal cumplimiento, habida cuenta de que dicho título sigue siendo válido si cumple los requisitos sustantivos establecidos por la normativa cambiaria (arts. 1 y 2 de la L 19/1985, de 16 Jul., Cambiaria y del Cheque), pudiéndose, en tal caso, ejercer la acción cambiaria en el proceso declarativo que corresponda. La privación de fuerza ejecutiva no impide, pues, que la letra de cambio pueda hacerse valer en el procedimiento declarativo ordinario, como con toda claridad se deriva de los términos del art. 49 de la LCC.

Dicho lo que antecede, cabe concluir, pues, que las previsiones del art. 37.1 del texto refundido de la Ley del Impuesto no vulneran el derecho a la tutela judicial efectiva, sin indefensión, del

art. 24.1 CE. A tal efecto debe tenerse en cuenta que la doctrina de este Tribunal ... ha sostenido que son constitucionales las limitaciones impuestas por el legislador al ejercicio del derecho fundamental a la tutela judicial efectiva siempre que respondan a una finalidad constitucionalmente legítima, sean razonables y proporcionadas en relación con el objeto pretendido y no afecten al contenido esencial del derecho...

■ Tribunal Supremo (Sala 3ª Sección 2ª)

■ Sentencia de 28 de junio de 2003

■ Ponente: Excmo. Sr. D. José Mateo Díaz

Imposibilidad de aplicar la compensación a las liquidaciones provisionales con determinados créditos.

Recurso interpuesto por la Administración General del Estado que pretendía negar la posibilidad de aplicar la compensación a las liquidaciones provisionales con determinados créditos, alegando que no tenían un reconocimiento firme. El Tribunal, que confirma varias sentencias anteriores, desestima el recurso.

Fundamentos de Derecho

Primero.- ... Razona el Sr. Abogado del Estado que tanto la Ley General Tributaria como el Reglamento General de Recaudación de 1990, en la redacción vigente hasta el 30 de abril de 1995, exigen, para que se pueda dar la compensación, que se trate de créditos reconocidos por acto administrativo firme, a favor del sujeto pasivo, cuando no se trate de ingresos tributarios.

En el caso presente, según la Administración, el acto administrativo indicado no estaba reconocido por acto firme, por lo que ha de aplicarse el art. 142 del Reglamento General de Contratación, cuya redacción evidencia la falta de firmeza de la certificación de obras...

Segundo.- ... Concretamente, la tesis del Abogado del Estado de que no concurre, en el supuesto presente, la exigencia de que el crédito del interesado en contra de la Administración esté reconocido por un acto administrativo firme se contradice con varias sentencias de esta Sala.

En la de 18 de abril de 2003, recurso de casación 4963/1998, en que fue recurrente la misma Administración y recurrida ACS, S.A., hemos resuelto el mismo problema, por lo que siendo conocidos los razonamientos por una y otra parte, nos limitaremos a señalar que en la referida sentencia Ginés y Navarro Construcciones, S.A. había solicitado el 17 de marzo de 1995, del Departamento de Recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, la compensación de las deudas tributarias propias, derivadas de las retenciones por rendimientos del trabajo personal y de actividades profesionales de IRPF, mes de febrero de 1995, con más IVA

(grandes empresas) del indicado mes, con los créditos a favor del sujeto pasivo constituidos por tres certificaciones de obras expedidas en los meses de enero (dos) y de febrero (una), de 1995.

Como en el caso presente, la Administración acordó la compensación, pero con efectos a partir de la fecha en que el organismo gestor del gasto efectuó el reconocimiento de tales créditos.

Es decir, el mismo problema actual.

En la sentencia aludida recordamos la tesis mantenida, ya en su momento, por la sentencia de 17 de julio de 1984, en el sentido de que las certificaciones de obra constituyen un título obligatorio para la Administración, aunque no medie su previo reconocimiento, pues lo contrario significaría dejar el cumplimiento de las obligaciones al arbitrio de uno solo de los contratantes, no constituyendo tal reconocimiento un acto discrecional, sino debido, por lo que en consecuencia debía ser la fecha de la certificación la que determinara la posibilidad de la compensación, y no la de finalización del procedimiento de fiscalización, aprobación y ordenación del gasto.

La consecuencia fue confirmar la sentencia de instancia que, como la de ahora, había llevado los efectos de la compensación a la fecha de expedición de la certificación de obras.

En la misma tesis, con respecto a compensaciones hechas valer por otras empresas, se ha pronunciado esta Sala en las sentencias de 16 de abril, recurso de casación 5279/1998, 8 de febrero, recurso de casación 619/1998 y 18 de enero, recurso de casación 183/1998, todas de 2003.

En la última de ellas subrayamos asimismo que la Instrucción de la Contabilidad de los Centros Gestores del Presupuesto de Gastos del Estado, aprobada por Orden Ministerial de 31 de mayo de 1986, carece de rango para introducir requisitos adiciones a los que figuran en el Reglamento General de la Recaudación del Estado de 1980.

Por todo ello debemos desestimar el recurso de la Administración.

Tercero.- La desestimación lleva consigo la preceptiva condena en costas que determinaba el art. 102.3 de la Ley de la Jurisdicción de 1956.

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

■ Sentencia de 2 de octubre de 2003

■ Ponente: Excmo. Sr. D. Alfonso Gota Losada

Requisitos que deben reunir las comprobaciones de valor efectuadas por la Inspección de los tributos.

La cuestión central por la que la sentencia tiene interés versa sobre los requisitos que deben reunir las comprobaciones de valor efectuadas por la Inspección de los tributos y sobre la forma en que es posible su impugnación, pues, a juicio del tribunal, el régimen de estas valoraciones es diferente del que se aplica a las mismas actuaciones cuando sean desarrolladas por los órganos de gestión.

Actualmente, tras la entrada en vigor de la Ley 58/2003 General Tributaria, entendemos que se ha unificado el régimen de las comprobaciones de valor pues los artículos 134 y 135 –procedimiento de comprobación de valores realizado por los órganos de gestión– se declaran aplicables a la inspección –artículo 141.d)–, sin que a efectos de su impugnación se establezcan distinciones –art. 227.2–.

Los hechos se refieren a las actuaciones desarrolladas por la inspección, que culminan en actas de disconformidad, por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y por el concepto de incremento de patrimonio a título lucrativo (donación del contribuyente a sus hijos de determinadas acciones de una entidad mercantil)

La Inspectora actuaria incorporó al Acta de disconformidad un informe valorativo emitido por un Inspector de Finanzas -Economista- a efectos de la valoración de aquellas acciones en el expediente de comprobación de valores, instruido a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones de los donatarios.

La discusión se centraba en la naturaleza del informe citado y en la posibilidad de impugnación separada de la comprobación de valores que, a juicio del recurrente, se había incorporado al acta.

Fundamentos de Derecho

...

Cuarto.- *El único motivo casacional formulado en el presente recurso de casación es por “infracción de los arts. 49.6 y 70.2 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos, aprobado por Real Decreto 939/86, de 25 de abril, y del art. 41 del Reglamento de Procedimiento, aprobado por Real Decreto 1999/81, así como del principio de seguridad jurídica, consagrado en el art. 9.3 de la Constitución...*

“Ante todo, porque la admisibilidad de una multiplicidad de recursos, al margen y además del dirigido contra el acto administrativo en sentido estricto, vulnera el principio de seguridad jurídica...

ca al quebrantar la continencia de la causa y arriesgar la formulación de pronunciamientos judiciales encontrados.

En segundo lugar, porque, siendo el acta de disconformidad un "acto de trámite", idéntica es la naturaleza de sus anexos, la comprobación de valores, incluida.

En tercer lugar, porque de la calificación de dicha comprobación de valores como acto de trámite y, por ello, no susceptible de impugnación autónoma, no se le sigue ningún perjuicio al interesado, atendido que no se le priva de medio reaccional alguno, pues nada empuja a que accione contra la correspondiente liquidación denunciando, en su caso y entre otros extremos, los vicios de que pudiere adolecer el acto de comprobación.

En cuarto lugar, porque el acto de liquidación engloba, además de la liquidación en sentido estricto, un acto de comprobación, constituyendo ambos, a efectos de notificación y recursos, "Un acto único".

En quinto lugar, porque cuanto antecede no se traduce (cual se afirma en el Fundamento Quinto - párrafo primero, in fine- de la sentencia de instancia) en que el valor del bien sujeto al Impuesto sea sin más el que la Administración determine, primero, porque la inexistencia de impugnación autónoma no es, obviamente, sinónimo de irrecurribilidad y, segundo, porque la impugnación de la liquidación puede desembocar en el rechazo o la alteración del valor comprobado e, inclusive, en la prevalencia del valor declarado por el sujeto pasivo.

En sexto lugar, porque, en el caso de autos, es harto discutible que la comprobación de valores sea un acto de gestión (art. 165.b de la Ley General Tributaria) y no, pura y simplemente, una actuación inspectora.

Y, finalmente y enlazando con el primero de los reparos formulados, porque, no estimándose que quepa tenerse por exigencia legal la pendencia de tres recursos independientes con idéntico o compartido objeto (uno contra la comprobación de valores, otro contra la resolución de revisión de oficio de fecha 16 de julio de 1992 y un tercero contra el acto definitivo de liquidación), ha de sostenerse la pertinencia del Considerando 3º de la resolución de 26 de abril de 1995 cuando afirma que: "...si la valoración es un anexo al acta y forma parte de ella a todos los efectos, no puede ser impugnada sino hasta que se dicte el correspondiente acto de liquidación, pues las actas incoadas por la Inspección de los tributos son sólo actos de trámite, no recurribles autónomamente, embrionarios de los futuros actos administrativos resolutorios, expresos o tácitos, los cuales, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 60 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos, contendrán las correspondientes liquidaciones tributarias" y -añadimos, hoy- serán susceptibles de impugnación en vía económico-administrativa previa a la judicial".

La Sala anticipa que comparte este único motivo casacional, debiendo además traer a colación nuestra sentencia de fecha 22 de Noviembre de 2002...

Las razones que esgrime la Sala son las siguientes:

Primera. El que la Inspectora actuaria denominó Expediente (sic) de comprobación de valores, no era tal, sino un simple dictamen valorativo emitido por un Inspector de Finanzas del Estado...

Obsérvese que el sedicente expediente de comprobación de valores, incorporado por la Inspectora actuaria, dice en su encabezamiento "cúmpleme informar lo siguiente (...), de modo que carece de todo contenido resolutorio, y es, en consecuencia, una simple opinión valorativa, por cierto muy bien razonada, pero nada más. De dicho documento no se desprende en absoluto que sea un acto administrativo o una actuación administrativa de comprobación del valor de las acciones referidas, inserta en el expediente instruido por I.R.P.F., por el Acta de disconformidad referida.

Segunda.- Pero, además, en la hipótesis de que, en efecto, el dictamen valorativo incorporado al Acta de disconformidad constituyera una determinación del valor de las acciones donadas, tampoco sería susceptible de impugnación en vía económica-administrativa "per se", de modo previo, separado e independiente del acto resolutorio del expediente contradictorio iniciado por el Acta referida, como esta Sala ... ha mantenido en reciente sentencia de fecha 21 de Marzo de 2003 que resolvió el recurso de casación nº 4172/1998, referido:

- Sobre la concreta cuestión de la impugnabilidad de la comprobación de valores practicada en el curso de una inspección tributaria, de manera anticipada e independiente al conjunto de las actuaciones, que concluyen con la correspondiente liquidación, se ha pronunciado esta Sala. Así en Sentencias de 30 de Abril de 1999, 18 y 19 Diciembre de 2001, 2 de Enero, 28 de Febrero, 1 y 22 de Marzo de 2002...:
- Tal acto de comprobación puede ser considerado un "acto separable", que debe ser notificado previa e independientemente del acto de liquidación, y susceptible de ser impugnado "per se" mediante el recurso de reposición potestativo y/o la reclamación económico administrativa; y así lo dispone el artículo 165 de la LGT al decir que "son reclamables en vía económico administrativa: b) Los que aprueben comprobaciones de valor de los bienes o derechos sujetos a tributo".
- Pero no todos los actos de comprobación de valores son susceptibles de impugnación previa e independiente respecto del acto de liquidación, porque tal posibilidad debe estar reconocida legalmente, como así lo precisa al apartado 2 del propio artículo 52 de la LGT (según la redacción dada por la Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1991), aplicable al caso de autos, al disponer que "el sujeto pasivo podrá, en todo caso, promover la tasación pericial contradictoria, en corrección de los demás procedimientos de comprobación fiscal de valores señalados en el número anterior, dentro del plazo de la primera reclamación que proceda contra la liquidación efectuada sobre la base de los valores comprobados administrativamente o, cuando así estuviera previsto, contra al acto de comprobación de valores debidamente notificado".
- Se observa, pues, que existen dos posibles modalidades de impugnación del acto de comprobación de valores, una, la general, que consiste en recurrir dicho acto de trámite, a partir de la notificación del acto administrativo de liquidación, y no antes, como uno de los posibles motivos de impugnación de dicha liquidación, y, otra, que debe estar prevista y regulada legalmente, que permite la impugnación previa y separada del acto de comprobación de valores (que es la mencionada en el artículo 165.b de la LGT)...
- Por tanto, según el artículo 2 del Real Decreto 939/1986, corresponde a la Inspección de

los Tributos, entre otras facultades, ... “la comprobación del valor de las rentas, productos, bienes y demás elementos del hecho imponible”, y, según los artículos 60 y 61, según se trate de Acta de Conformidad o Disconformidad, resolver lo pertinente, dictando en unidad de acto las correspondientes liquidaciones (que son recurribles potestativamente en reposición y/o reclamables ante los Tribunales Económico Administrativos, momento en el que se puede discutir, obviamente, la valoración o comprobación de valores realizada por la Inspección de los Tributos).

- Y debe aclararse que el Real Decreto 939/1986 se refiere al órgano de la Inspección de los Tributos, de modo y manera que si el Inspector Actuario no tuviera el título facultativo idóneo para valorar el hecho imponible de que se trate, deberá recabar del funcionario técnico competente (como ha acontecido en el presente caso de autos) que practique dicha valoración, debidamente motivada, la cual se incluirá en el expediente administrativo, es decir, en el Acta, ...

Cuarta.- ... Concluyendo, el informe valorativo (“expediente” según la diligencia de entrega) no era un acto de comprobación de valores, ni fue objeto de resolución por el Inspector Jefe, por tanto no cabía su impugnación en vía económico-administrativa”.

La Sala acepta el único motivo casacional, razón por la cual estima el recurso de casación y casa y anula la sentencia recurrida.

■ Tribunal Supremo (Sala 3ª Sección 3ª)

■ Sentencia de 17 de noviembre de 2003

■ Ponente: Excmo. Sr. Espín Templado

Notificaciones. Actuaciones a realizar por la Administración para que se entienda cumplida la obligación de notificar dentro del plazo.

La sentencia fija doctrina legal en relación con la interpretación de determinados preceptos de la Ley de Régimen Jurídico y Procedimiento Administrativo Común referidos a las notificaciones de los actos administrativos. Dada la aproximación del ordenamiento tributario al administrativo en este extremo, la sentencia debe considerarse relevante a estos efectos.

Las materias sobre las que se pronuncia el Tribunal son las siguientes: Actuaciones a realizar por la Administración para que se entienda cumplida la obligación de notificar dentro del plazo máximo, cuando se lleve a cabo el intento de notificación infructuoso; y, resuelto lo anterior, como incide aquella cuestión sobre el plazo de duración máxima de un procedimiento.

Fundamentos de Derecho

Primero.- *La Diputación Foral de Guipúzcoa interpone el presente recurso de casación en interés de la Ley frente a la S 11 Sep. 2002 dictada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo...*

... La ratio decidendi de la sentencia recurrida consiste en apreciar que la notificación de la resolución sancionatoria se efectuó una vez finalizado ya el plazo de seis meses legalmente previsto para la culminación del expediente sancionatorio, por lo que se había producido la caducidad del mismo...

Tercero.- *Como se ha indicado, la S 11 Jul. 2002 del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 1 de San Sebastián basa su fallo estimatorio en la apreciación de la caducidad del procedimiento sancionador. Entiende el órgano judicial que el plazo de seis meses de duración máxima de dicho procedimiento debe computarse desde el día 12 Sep. 2000, en que se procedió a formalizar la denuncia, hasta el día en que se publicó la notificación edictal de la resolución sancionatoria en el Boletín Oficial de Guipúzcoa. Como dicha publicación tuvo lugar el 15 Mar. 2001, la notificación se efectuó tres días después de agotado el referido plazo, que había finalizado el 12 Mar. 2001.*

En cuanto al dies a quo el Juzgado parte del día en que se formalizó la denuncia, de acuerdo con el criterio seguido por esta Sala en la S 23 May. 2001 ... cabe decir que el día inicial del cómputo del plazo para la tramitación y resolución del procedimiento sancionador será el de la denuncia correctamente extendida y notificada, y no el del posterior acto del órgano competente (FJ 2.º).

En cuanto al dies ad quem, cuestión sobre la que versa el objeto del recurso de casación en interés de la ley que nos ocupa, la sentencia recurrida señala:

"El Juzgador considera como dies ad quem del plazo de caducidad la fecha de la publicación de la resolución sancionadora en el BOG que fue el día 15 Mar. 2001" (FJ 3.º).

Cuarto.- *En relación con esta apreciación respecto al dies ad quem considera la Diputación Foral recurrente, que dicha doctrina es errónea y que cuando el ap. 4 del art. 58 de la L 30/1992 señala que será suficiente para entender efectuada dentro de plazo una notificación "el intento de notificación debidamente acreditado", hay que entender que se refiere a un intento de notificación en cuanto tal, y no a la notificación edictal propiamente dicha... Asimismo se afirma en el recurso que con tal interpretación la sentencia "confunde el intento de notificación con la notificación misma", que en el caso de autos fue una notificación edictal...*

Quinto.- *1. Para interpretar adecuadamente el inciso que constituye el objeto del presente recurso de casación conviene tener presente la estructura del art. 58 de la L 30/1992, de 26 Nov., de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, relativo a los requisitos y efectos de las notificaciones de los actos administrativos... En su ap. 2 el artículo señala los requisitos que debe cumplir la notificación de un acto para que la misma surta plenos efectos... Y el ap. 4 establece que cualquier notificación que, pese a incumplir cualesquiera otros requisitos, contenga cuando menos el texto íntegro de la resolución, o bien "el intento de notificación debidamente acreditado", producen un concreto efecto: "entender cumplida la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos".*

El objetivo, por tanto, de este último apartado cuya interpretación constituye el objeto del presente recurso de casación en interés de la Ley, es añadir dos supuestos en los que se entiende cumplida la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos administrativos, además del supuesto básico de una notificación efectuada con todos los requisitos legales. Tales supuestos son la notificación que, pese a no cumplir con todos los requisitos previstos en el ap. 2 del propio art. 58, contenga el texto íntegro de la resolución, y el intento de notificación debidamente acreditado.

La discrepancia interpretativa reside, como se ha visto, en qué se debe entender por "intento de notificación": mientras la sentencia impugnada afirma que dicha expresión "ha de entenderse referida al momento de la culminación de todo el proceso de notificación que en este caso ha de referirse a la notificación edictal", la Diputación recurrente sostiene que la misma equivale, en el caso de autos, al doble intento de notificación por correo certificado con acuse de recibo que no pueda cumplir su objetivo.

Tiene razón la Diputación actora al calificar de errónea la interpretación efectuada por la sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 1 de San Sebastián...

En el supuesto concreto del caso a quo la Administración trató de notificar la resolución desestimatoria del recurso de alzada que había interpuesto el particular sancionado mediante correo certificado, que es un procedimiento de notificación que cumple con los requisitos señalados en

el art. 59.1 LRJ-PAC y que se encuentra expresamente regulado en el Reglamento de Prestación de los Servicios Postales (RD 1829/1999, de 3 Dic.), resultando frustrada la notificación por no haber sido recibida por nadie en su domicilio. El Servicio de Correos procedió entonces, en cumplimiento de lo dispuesto en el citado Reglamento, a devolver el envío a la Administración remitente, rellenando debidamente los formularios oficiales previstos para ello, que obran en los autos. Pues bien, tal proceder es sin duda un "intento de notificación" en el sentido legal del art. 58.4 de la Ley, y en el momento en que dicho intento estaba finalizado y en la medida en que el mismo consta debidamente acreditado, sin duda alcanzaba la finalidad prevista en el mismo de ser suficiente para entender cumplida la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración del procedimiento en cuestión...

Lo que evidencia que el "intento de notificación" ex art. 58.4 está inequívocamente referido a una frustrada notificación personal, no a la notificación edictal a la que en tales casos es preciso recurrir.

Quedan por hacer, finalmente, algunas precisiones más. La primera, recordar que la Ley requiere que, para producir el efecto contemplado en el ap. 4 del art. 58, el intento de notificación ha de estar debidamente acreditado. En segundo lugar que, para fijar el dies ad quem en el cómputo del plazo de duración del procedimiento, es preciso determinar también el momento en que puede considerarse cumplido el intento de notificación...

Sexto.- ... Pues bien, la doctrina legal que hemos de fijar, de acuerdo con las cuestiones que se han examinado en el presente recurso, ha de encaminarse, como se deduce de todo lo expuesto, a dejar establecida la interpretación de dos cuestiones: la primera, cómo debe entenderse la expresión "intento de notificación debidamente acreditado"; la segunda, en qué momento queda cumplido el intento de notificación en el caso de la práctica de la notificación por correo certificado.

En cuanto a cómo debe entenderse la expresión "intento de notificación debidamente acreditado" que emplea el referido precepto legal, es claro que con tal expresión la Ley se refiere al intento de notificación personal por cualquier procedimiento que cumpla con las exigencias legales contempladas en el art. 59.1 de la L 30/1992, pero que resulte infructuoso por cualquier circunstancia y que quede debidamente acreditado... Así, bastará para entender concluso un procedimiento administrativo dentro del plazo máximo que la ley le asigne el intento de notificación por cualquier medio legalmente admisible según los términos del art. 59.1 de la L 30/1992, y que se practique con todas las garantías legales aunque resulte frustrado finalmente, siempre que quede debida constancia del mismo en el expediente.

Pero además, en relación con la práctica de la notificación más habitual, la que se efectúa por medio de correo certificado con acuse de recibo, y que hemos debido examinar en el recurso que nos ocupa, ha de señalarse que el mismo queda culminado, a los efectos del art. 59.4 de la L 30/1992 (sic), en el momento en que la Administración reciba la devolución del envío de la notificación, al no haberse logrado practicar la misma por darse las circunstancias previstas en los aps. 2 y 3 del art. 59 de la L 30/1992 (doble intento infructuoso de entrega o rechazo de la misma por el destinatario o su representante).

■ Tribunal Supremo. Sala 3ª Secc.2ª

■ Sentencia de 15 de enero de 2004

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

Aplazamiento y fraccionamiento: son una modalidad de pago válida.

Los hechos son complejos pues se mezclan varios recursos que tienen un motivo común pero distintos objetos y se entrelazan a causa de la continuación de las actuaciones administrativas de recaudación a pesar de estar pendiente de resolución un recurso contra una petición de aplazamiento que había sido resuelta con denegación. En concreto los hechos que se narran en la sentencia son los siguientes:

La sociedad contribuyente había solicitado el aplazamiento de varias deudas tributarias siendo denegada su petición con fundamento en que "la garantía ofrecida no resulta suficiente para cubrir el importe de la deuda, el de los intereses de demora y el 25% de la suma de ambas partidas, tal como establece el art. 52.5 del Reglamento General de Recaudación".

La entidad recurrió la citada resolución, solicitando en el OTROSI del recurso de reposición la suspensión del acto administrativo impugnado, para lo que ofreció la constitución de hipoteca inmobiliaria sobre los mismos bienes inmuebles ofrecidos en garantía de la petición de aplazamiento, pero con nueva valoración, más diversos créditos a favor de la misma, por importe superior a la deuda tributaria. Acto seguido, el 20 de octubre de 1993, instó que le fuera acordada con carácter preventivo la suspensión del Acuerdo impugnado hasta que el Director del Departamento de Recaudación resolviese sobre su concesión o denegación.

Finalmente, el 11 de mayo de 1994 el Director del Departamento de Recaudación de la Agencia Tributaria acordó desestimar el recurso de reposición interpuesto.

Entre tanto, al poco tiempo de que la entidad hubiera interpuesto recurso de reposición contra la denegación del aplazamiento de pago, se providenciaron de apremio algunas de las deudas en cuestión, por lo que, el 3 de mayo de 1994 volvió a interponer nuevo recurso contra la providencia de apremio solicitando la paralización de las actuaciones en curso. Transcurrido el plazo de un mes sin obtener resolución, interpuso reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Central.

Sin embargo, el 24 de junio de 1994 respondió el Jefe de la Dependencia Central de Recaudación de la AEAT, desestimando el recurso de reposición y confirmando la providencia de apremio puesto que el reclamante no había ofrecido ninguna de las garantías preceptivas señaladas en el Real Decreto 2244/79 a efectos de suspender el ingreso de la cantidad requerida cuando interpuso recurso de reposición contra la desestimación del aplazamiento de pago de la deuda.

Por su parte, el 19 de abril de 1995, el TEAC acordó desestimar la reclamación y confirmar la resolución de 24 de junio de 1994.

Interpuesto recurso contencioso administrativo, la Audiencia Nacional, el 28 de mayo de 1998, dictó sentencia "Estimando el recurso contencioso- administrativo ... contra la Resolución de 19 de abril de 1995, dictada por el Tribunal Económico- Administrativo Central, debemos declarar y declaramos que dicha resolución es nula por no ser conforme a Derecho..."

En esta sentencia el recurso de casación lo interpone el Abogado del Estado. De su contenido destacamos una idea importante, aunque sus efectos no sean siempre inmediatos: se consolida la línea jurisprudencial sobre la naturaleza de los aplazamientos y fraccionamientos. Dejan de ser algo excepcional y contrario a la lógica del tributo para ser un instrumento al servicio de una gestión más ágil y menos conflictiva. De ahí que la Sala declare que "El aplazamiento o fraccionamiento es una modalidad de pago de manera que el contribuyente que solicita el aplazamiento o fraccionamiento, está ofreciendo el pago de la deuda tributaria, pero en condiciones distintas".

Fundamentos de Derecho

...

Tercero.- ... La cuestión que se somete a la consideración de la Sala se reduce a determinar la validez de una providencia de apremio que se ha dictado con posterioridad a la denegación del aplazamiento de la deuda correspondiente pero después de que se interpusiera recurso de reposición contra esa resolución que denegaba el aplazamiento, recurso de reposición en el que se solicitaba la suspensión provisional de la ejecución de la resolución recurrida denegatoria del aplazamiento.

Cuarto.- ... Ocurre en este caso que, denegado el aplazamiento solicitado en plazo por insuficiencia de garantías, y recurrido en reposición, se inició la vía de apremio con anterioridad a la firmeza en vía administrativa de la denegación de aplazamiento, cuando es lo cierto que la vía de apremio no procede iniciarla hasta que se resuelva sobre el aplazamiento, pues, según se deriva de los artículos 137 c) de la Ley General Tributaria y 99.1.c) del Reglamento General de Recaudación, sólo si no se concede el aplazamiento procederá la vía de apremio. Si la fase de recaudación de la deuda tributaria comienza con la notificación de la liquidación al obligado tributario, solicitado el aplazamiento de la deuda en plazo de pago voluntario, no procede iniciar la vía de apremio.

Decía nuestra reciente sentencia de 13 de junio de 2003 ... que admitir que impugnada la resolución denegatoria del solicitado aplazamiento de pago, las actuaciones posteriores paralelamente producidas en vía de apremio no resultarían afectadas por el resultado de dicha impugnación, conduciría, en la práctica, a vaciar anticipadamente de contenido la resolución que pudiera dictarse, si era estimatoria de la impugnación del acto administrativo denegatorio del aplazamiento.

De otra parte, no estará de más recordar que, como esta Sala y Sección ha dicho en su sentencia de 20 de junio de 2003 ... la presentación de la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento implica una voluntad clara de pagar, pero en las condiciones de aplazamiento o fraccionamiento que acuerde la Administración Tributaria, de manera que, conforme a la doctrina que mantiene esta Sala, la petición de aplazamiento o fraccionamiento implica de por sí la suspensión preventiva del ingreso y, en consecuencia, no procede dictar providencia de apremio, con su correspondiente recargo, mientras la Administración Tributaria no resuelva definitiva y expresamente dicha petición.

El aplazamiento o fraccionamiento es una modalidad de pago de manera que el contribuyente que solicita el aplazamiento o fraccionamiento, está ofreciendo el pago de la deuda tributaria, pero en condiciones distintas. El procedimiento de apremio no debe, pues, iniciarse porque la solicitud de aplazamiento y/o fraccionamiento nunca puede tener el mismo efecto o consecuencia que la falta de pago de la deuda. Por eso en este caso, como la Administración tributaria providenció de apremio la deuda tributaria el 21 de octubre de 1993, antes de que el 11 de mayo de 1994 desestimara, con carácter firme en vía administrativa, la denegación de aplazamiento de pago, la providencia de apremio dictada el 21 de octubre de 1993 no fue conforme a Derecho, debiendo la Administración devolver el principal y el recargo de apremio, abonar los intereses legales que corresponden a la devolución anterior y reembolsar la parte del coste de las garantías que se ofrecieron para alcanzar el aplazamiento/fraccionamiento de pago, todo ello de conformidad con lo dispuesto en el Real Decreto 136/2000, de 4 de febrero.

Quinto.- Conforme al artículo 11 del R.D. 2244/79, de 7 de septiembre, que regula el recurso de reposición previo al económico-administrativo, al interponerse recurso de reposición puede solicitarse la suspensión de la ejecución del acto recurrido con garantías, y si se concede, durará mientras no se resuelva el recurso de reposición de forma expresa. ... De lo anterior resulta que, hasta la fecha de la resolución sobre su denegación, la suspensión debía entenderse acordada preventivamente, por lo cual cualquier actuación tendente a la recaudación de la deuda carece de cobertura legal y debe reputarse nula... Y es que, con independencia de que las garantías fuesen válidas o suficientes o no lo fuesen, al dictarse la providencia de apremio tan sólo tres días después de interponerse el recurso de reposición, no sólo no había transcurrido dicho plazo de suspensión preventiva, sino que aún no había transcurrido el plazo de treinta días del artículo 15 del R.D. 2244/79 para entender desestimado por silencio el recurso de reposición y por tanto la denegación de aplazamiento no era firme.

Sexto.- La desestimación del recurso de reposición contra la providencia de apremio no puede fundarse en que las garantías ofrecidas con la solicitud de suspensión del aplazamiento no están comprendidas en el artículo 11 del R.D. 2244/79, porque, de un lado, no es ese el momento ni el procedimiento donde debe resolverse sobre la validez de las garantías ofrecidas en otro recurso, y porque, además, este Tribunal Supremo, en las sentencias de 2 de febrero de 1994 y 17 de enero de 1995, interpretando el artículo 81.4 del Reglamento de Procedimiento de las Reclamaciones Económico-Administrativas (semejante al art. 11.4 del R.D. 2244/79), ha señalado que frente al carácter obligatorio de la suspensión cuando se garantiza por alguno de los medios señalados en el precepto reglamentario, será facultad discrecional de la

Administración resolver sobre la suspensión cuando las garantías ofrecidas sean diferentes a las señaladas en dicho artículo...

Por lo expuesto, en nombre de Su Majestad el Rey y por la potestad que nos confiere el pueblo español,

FALLAMOS

Que debemos desestimar y desestimamos la casación interpuesta por el Abogado del Estado contra la Sentencia dictada el veintiocho de mayo de mil novecientos noventa y ocho por la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, Sección Segunda, en el recurso num. 572/95, con imposición de las costas al recurrente.

■ **Tribunal Supremo (Sala 3ª Sección 2ª)**

■ Sentencia de 20 de enero de 2004

■ **Ponente: Excmo. Sr. Rodríguez Arribas**

Nulidad del art. 2.1 del Real Decreto 1070/2002, sobre beneficios fiscales aplicables al “Forum Universal de las Culturas 2004”.

El Tribunal declara que el artículo 2.1 del RD 1070/2002 de 18 de Octubre que desarrolla la disposición adicional quinta de la Ley 14/2000 de 29 de Diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social, sobre beneficios fiscales aplicables al "Fórum Universal de las Culturas Barcelona 2004" incurre en un exceso sobre el texto de la Ley al excluir de determinados beneficios fiscales a las inversiones efectuadas por la empresas suministradoras para la instalación o ampliación de servicios de telecomunicaciones, tendido eléctrico, abastecimiento de agua, gas u otros suministros.

Fundamentos de Derecho

Primero.- ...

Conviene empezar por reproducir el precepto legal que se pretende vulnerado, es decir, la citada disposición adicional, que dice así en la parte que aquí interesa: "Los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades podrán deducir de la cuota íntegra del impuesto el 15% de las inversiones que, efectuadas en los términos municipales de Barcelona y Sant Adrià del Besos, se realicen en cumplimiento de los planes y programas de actividades establecidos por el “Consortio Organizador del Fórum Universal de las Culturas, Barcelona 2004” y consistan en:

- a) Elementos de inmovilizado material nuevos, sin que, en ningún caso, se consideren como tales los terrenos".

Igualmente, es procedente reproducir el impugnado art. 2.1 párrafo segundo del Real Decreto de desarrollo, que dice lo siguiente: "De acuerdo con lo dispuesto en el párrafo a) del apartado dos 1 de la disp. adic. 5.ª de la L 14/2000, de 29 Dic., de medidas fiscales, administrativas y del orden social, los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades podrán deducir de la cuota íntegra del impuesto el 15 por ciento de las inversiones que, efectuadas en los términos municipales de Barcelona y Sant Adrià del Besos, se realicen en cumplimiento de los planes y programas de actividades establecidos por el "Consortio Organizador del Fórum Universal de las Culturas Barcelona 2004" y consistan en elementos del inmovilizado material nuevos, sin que, en ningún caso, se consideren como tales los terrenos.

Se entenderá que no están realizadas en cumplimiento de los planes y programas de actividades establecidos por el "Consortio Organizador del Fórum Universal de las Culturas, Barcelona 2004" las inversiones efectuadas por la empresas suministradoras para la instalación o ampliación de servicios de telecomunicaciones, tendido eléctrico, abastecimiento de agua, gas u otros suministros".

Segundo.- Alega la parte demandante -recogido en síntesis- que la exclusión de las inversiones efectuadas por las empresas suministradoras que la norma reglamentaria contiene no se contempla en la norma legal a desarrollar, por lo que aquella carece de cobertura legal...

También formula la parte actora algunas consideraciones sobre el informe de 9 Jun. 2002 de la Dirección General de Tributos, obrante en el expediente, para rebatir lo manifestado en el mismo acerca de la naturaleza de las obras y la equidad e igualdad con otros eventos (concretamente "Salamanca Capital Europea de la Cultura, 2002") respecto a la restricción del beneficio en caso de instalaciones de empresas de suministros, citando otros acontecimientos culturales en que no se ha aplicado.

Tercero.- Frente a la demanda que acabamos de resumir el abogado del Estado arguye lo siguiente, resumidamente recogido:

- a) Que los beneficios fiscales previstos en la disp. adic. 5.ª de la L 14/2000 sólo pueden referirse a actividades, servicios o suministros vinculados al evento cultural y no ampara el desarrollo ordinario de la actividad empresarial.
- b) Que no puede alcanzar el beneficio a las actividades empresariales que respondan al desarrollo normal.
- c) Que por eso se excluye la adquisición de terrenos, para impedir la especulación y también las actividades de suministro de energía eléctrica independientes del fomento a que sirven los beneficios fiscales del evento cultural.
- d) Que la mercantil recurrente no demuestra, ni con un principio de prueba, que sus inversiones traen causa del citado evento cultural.

- e) *Que no existe extralimitación reglamentaria puesto que la Ley ciñe los beneficios fiscales a las actividades, servicios y suministros vinculado al evento cultural y por eso excluye la inversión en terrenos y en el párrafo II del art. 2.1, el suministro de electricidad.*
- f) *Que se sigue el mismo criterio de eventos similares.*
- g) *Que la colaboración del Reglamento es imprescindible y se acomoda a la reserva de Ley relativa en materia Tributaria.*
- h) *Que no existe derecho a obtener beneficios fiscales y no se vulnera la igualdad volviendo a citar el evento de "Salamanca, Capital Europea de la Cultura" como término comparativo.*
- i) *Que los beneficios fiscales no pueden interpretarse extensivamente.*
- j) *Que no es de aplicación la Jurisprudencia invocada por la parte demandante, por que no existe extralimitación reglamentaria.*

Cuarto.- *Las nutridas alegaciones del representante de la Administración General del Estado, que acabamos de resumir, no pueden conducir a admitir la alteración de los requisitos que establece la disp. adic. 5.º de la L 14/2000 para que las empresas puedan deducir, de la cuota íntegra del Impuesto de Sociedades el 15% de determinadas inversiones, requisitos que son los siguientes:*

- 1.º *Que las inversiones se efectúen en los términos municipales de Barcelona y de Sant Adrià del Besós.*
- 2.º *Que se realicen en cumplimiento de los planes y programas de actividades establecidos por el "Consortio Organizador del Fórum Universal de las Culturas, Barcelona 2004".*
- 3.º *Que consistan en inversiones realizadas en elementos del inmovilizado material nuevos.*
- 4.º *Que en ningún caso se trate de inversiones en terrenos.*

Cuarto.- *Cuando el núm. 1 del art. 2 del RD 1070/2002, de 18 Oct., después de reproducir en su párrafo primero la disp. adic. 5.º de la Ley, a la que presta desarrollo reglamentario, establece que se entenderá que no están realizadas en cumplimiento de los planes y programas del evento cultural referido, las inversiones efectuadas por las empresas suministradoras de agua, gas, electricidad, etc., incurre -el reglamento se entiende- en una doble extralimitación.*

En primer lugar, se extiende la exclusión, que la Ley limitó a la compra de terrenos, a las inversiones que realicen las empresas de suministros en la instalación o ampliación de sus redes y en segundo lugar, introduce una presunción iuris et de iure, es decir de las que no admiten prueba en contrario, lo que está reservado a la Ley, sin que esta habilite para hacerlo en el desarrollo reglamentario...

Quinto.- *En conclusión, ha de estimarse la demanda y anular el precepto reglamentario impugnado, sin que, en cuanto a costas, haya lugar a hacer pronunciamiento expreso, a tenor de lo previsto en el art. 139 de la vigente Ley de la Jurisdicción.*

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

■ Sentencia de 4 de marzo de 2004

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

IVA. Deber de declarar. Omisión de operaciones intracomunitarias.

La entidad recurrente había incumplido su deber de declaración del IVA omitiendo una operación intracomunitaria e imputando esta omisión a un defecto de comunicación entre sus diversas dependencias. Por su parte, la Administración regularizó la situación y sancionó a la contribuyente.

La secuencia de hechos, ocurridos bajo la vigencia de la LGT en su versión de 1985, que narra el Tribunal y que destacamos por su importancia, es la siguiente:

- “— La Agencia Estatal de Administración Tributaria requirió a la ahora recurrente, con fecha 7 de marzo de 1994, a fin de que presentare la correspondiente declaración recapitulativa de las operaciones intracomunitarias correspondientes al ejercicio de 1993; con fecha 28 del mismo mes de marzo, se practicó la correspondiente inspección en las oficinas de la ahora recurrente.
- La correspondiente declaración-liquidación del I.V.A. de la operación de referencia se realizó el día 20 de abril de 1994, junto con la declaración correspondiente al mes de marzo de ese año.”

La cuestión que ahora nos interesa es la referente a la forma en que el TS aplica la Ley 25/1995, de 20 de julio, de Reforma parcial de la Ley General Tributaria, cuyo art. 82, apartado. 3, disponía: “La cuantía de las sanciones por infracciones tributarias graves se reducirá en un 30 por 100 cuando el sujeto infractor o, en su caso, el responsable, manifiesten su conformidad con la propuesta de regularización que se le formule”. Se trata de una importante concreción del principio de aplicación -o interpretación- de la norma más favorable.

Dejamos pues a un lado los argumentos referidos a la forma en que la sentencia de instancia había considerado existente el elemento de simple negligencia o había declarado a quien incumbía la carga de la prueba en el procedimiento sancionador.

Fundamentos de Derecho

...

Sexto.- *No obstante lo anterior y con independencia y al margen del presente recurso de casación, la Sala considera que debe examinar si la Disposición Transitoria Primera de la Ley 25/1995, de 20 de julio, de Reforma parcial de la Ley General Tributaria, ha sido aplicada, pues este precepto obliga directamente a la Sala.*

Los hechos se tipifican tanto en la Ley General Tributaria, versión de 1985, como en la versión de 1995, como infracción tributaria grave.

La sanción impuesta de conformidad con el art. 87, apdo. 1, versión de 1985, ha sido la mínima, o sea, el 50 por 100, que es el mismo porcentaje previsto y regulado en el art. 87, apdo. 1, versión 1995; luego en este punto la sentencia de instancia es acertada, pero ésta no ha tenido en cuenta la posibilidad de reducción prevista en el art. 82.4), versión 1985 y en el art. 82, apdo. 3, versión 1995.

En la versión de 1985, el art. 82, letra h) disponía que las sanciones tributarias se graduarán atendiendo en cada caso concreto "a: (...) h) La conformidad del sujeto pasivo, del retenedor o del responsable a la propuesta de liquidación que se le formule".

Con igual redacción se manifiesta el art. 11, apdo. 1, letra h), del Real Decreto 2631/1985, de 18 de diciembre, sobre Procedimiento para sancionar las infracciones tributarias, si bien en el art. 13, apdo. 2, se utiliza la expresión "conformidad a la propuesta de regularización de su situación tributaria", que es un concepto distinto al de conformidad con la propuesta de liquidación; no obstante, ha prevalecido hasta 1995 el requisito de aceptación de la liquidación, concepto este de liquidación que se vuelve a repetir en el propio art. 13, apdo. 2, del Real Decreto 2631/1985 al tratar de la reposición de la sanción, cuando con posterioridad a la reducción concedida el contribuyente impugna la liquidación, que comprende no sólo la cuota, sino también la sanción impuesta e incluso los intereses.

Sin embargo, a partir de la vigencia de la Ley 25/1995, de 20 de julio, de Reforma parcial de la Ley General Tributaria, el art. 82, apdo. 3, dispone: "La cuantía de las sanciones por infracciones tributarias graves se reducirá en un 30 por 100 cuando el sujeto infractor o, en su caso, el responsable, manifiesten su conformidad con la propuesta de regularización que se le formule"; el concepto utilizado es el de regularización, que técnicamente no incluye las sanciones, sino solamente las cuotas ocultadas y sus respectivos intereses de demora, intereses que, como es sabido, no se giran sobre las sanciones.

De manera que, como ELECTRA DE VIESGO S.A. aceptó la regularización tributaria por el concepto de I.V.A., tiene derecho a que se le aplique retroactivamente el régimen sancionador más favorable, que en este caso comprende la reducción del 30 por 100 de la sanción impuesta.

Aunque no es de aplicación "ratione temporis", la Sala debe traer a colación el art. 21, apdo. 1, del Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre, que desarrolló el régimen sancionador tributario e introdujo las adecuaciones necesarias en el Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, por el que se aprobó el Reglamento General de la Inspección de los Tributos, de conformidad con lo dispuesto en la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes. Pues bien, este art. 21, "Conformidad con la propuesta de regularización", define el concepto de regularización tributaria, y así dispone: "1. Cuando el sujeto infractor o, en su caso, el responsable manifiesten su conformidad con la propuesta de regularización de su situación tributaria que se les formule relativa a la cuota tributaria, recargos e intereses de demora, (...) la cuantía de la sanción pecuniaria (...) se reducirá en un 30 por 100. Dicha reducción podrá afectar, en su caso, a la cuantía de la sanción mínima".

Este Real Decreto 1930/1998 ha desarrollado la Ley 25/1995, de 20 de julio, y la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, por ello aunque no es aplicable directamente al caso de autos, sus criterios ínsitos, son válidos a efectos interpretativos.

En consecuencia, de conformidad con lo preceptuado en la Disposición Transitoria Primera de la Ley 25/1995, de 20 de julio, la Sala revisa la sanción impuesta de 21.089.625 pts., que debe ser reducida en un 30 por 100, lo cual comporta la devolución de la parte de la sanción reducida, con los intereses legales correspondientes o el reembolso de la parte proporcional del coste de los avales, si los hubiera aportado para conseguir la suspensión del ingreso.

Séptimo.- Desestimado el recurso de casación procede imponer las costas causadas de este recurso de casación, a ELECTRA DE VIESGO S.A. parte recurrente.

■ Tribunal Supremo (Sala 3ª Sección 2ª)

■ Sentencia de 9 de marzo de 2004

■ Ponente: Ponente: Excmo. Sr. Martínez Micó

IVA. Supuestos legales que integran el hecho imponible.

La obligación que adquiere una empresa de incorporar a su plantilla a los trabajadores de una cooperativa – obligación establecida en un contrato de venta de los activos de ésta– no constituye ninguno de los supuestos legales que integran el hecho imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Fundamentos de Derecho

Primero.- Al analizar la Sala de instancia si la operación de cesión de plantilla laboral efectuada ha de quedar o no sujeta a tributación por el IVA, la Sala comparte íntegramente en este caso el criterio mantenido por el TEAR de Andalucía ... en este caso la transferencia de una plantilla laboral es ajena al concepto legal de la "entrega de bienes", ... El personal laboral no es un bien patrimonial del empresario que pudiera servir de fundamento al gravamen por IVA por su transmisión a terceros al amparo de lo dispuesto en el art. 4.5 b) de la Ley del Impuesto. No obstante, si constituyera una entrega de bienes, el sujeto pasivo obligado al pago y repercusión del tributo no sería la entidad reclamante, como cesionaria, sino la empresa cedente o transmitente. El compromiso de mantenimiento de la plantilla no encaja en el concepto legal de "prestación de servicios", que subyace en los elementos esenciales de los supuestos de prestación de servicios, de los núms. 2 y 3 del art. 7 de la Ley. La Sala también coincide en el criterio terminológico razonado en el Acuerdo del TEAR de Andalucía cuando en éste se considera que desvincular el término "obligaciones de hacer y no hacer" del resto de la redacción del ap. 2, núm. 5, del art. 7; "y las abstenciones estipuladas en contratos de venta en exclusiva o

derivadas de convenios de distribución de bienes en áreas territoriales delimitadas", supone una manifiesta interpretación extensiva de los presupuestos objetivos que delimitan el hecho imponible del IVA, prohibida por el art. 24.1 de la LGT. ...

Segundo.- El abogado del Estado invoca como motivo de casación, al amparo del art. 95.1 de la Ley de la Jurisdicción, la infracción por la sentencia recurrida del art. 4.2 b), art. 9.2.6.º y art. 11.2.5.º del Reglamento del IVA, aprobado por el RD 2028/1985. De los preceptos citados se desprende que la transmisión parcial que la Cooperativa hizo de su patrimonio empresarial constituía la realización del hecho imponible del IVA, por tratarse de una operación sujeta a dicho Impuesto conforme al art. 4.2 b) del Reglamento; así como que, siguiendo el art. 9.2.6.º del mismo, la sujeción al Impuesto es independiente del origen de las operaciones, sean por aplicación de una norma o ejecución de una resolución administrativo o jurisdiccional, siempre que las mismas se produzcan en el desarrollo o como consecuencia de una actividad empresarial o profesional.

En tercer lugar, la normativa del Impuesto y en concreto el art. 11.2.5 del Reglamento del Impuesto es claro cuando califica como prestación de servicios las obligaciones de hacer y no hacer estipuladas entre las partes; y en el presente caso se produce el hecho imponible del Impuesto cuando la Sociedad Anónima en su día reclamante adquirió dos bloques del patrimonio empresarial de la Cooperativa, asumiendo, al igual que sus elementos del activo, las obligaciones que la transmitente tenía para con su plantilla, según imponía el art. 44 del ET.

En consecuencia, la sentencia de la AN no es ajustada a Derecho...

Tercero.- La cuestión objeto de controversia en las presentes actuaciones se contrae a dilucidar si las obligaciones de hacer y no hacer asumidas por la empresa Hijos de Andrés Molina S.A., mediando pago de una compensación económica, consistentes en incorporar a su plantilla a todos los empleados que prestaban sus servicios en las secciones ganadera y hortofrutícola de la Cooperativa Agrícola Provincial de Jaén y mantenerlos en ella durante los tres años siguientes, constituye o no hecho imponible del IVA.

Cuarto.- ... En el art. 3 (Hecho imponible) se determina que están sujetas al Impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por empresarios o profesionales a título oneroso con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional...

En cualquier caso, de considerarse como una "entrega de bienes", el sujeto pasivo obligado al pago y repercusión del impuesto no sería la empresa Hijos de Andrés Molina S.A., como cesionaria, sino la Cooperativa Provincial Agrícola de Jaén, como entidad cedente o transmitente.

Las obligaciones de hacer y no hacer referentes a un conjunto de trabajadores, estipuladas en un contrato de compraventa de elementos del activo fijo, no encajan tampoco en el concepto de "prestaciones de servicios" que, a efectos del IVA, se contempla con carácter residual en el art. 7.1 de la L 30/1985 y en el art. 11.1 del Reglamento: toda operación sujeta al IVA que no tenga la consideración de entrega de bienes con arreglo a lo dispuesto en el art. 6 de la Ley. Y

si se analiza la naturaleza de los distintos tipos de operaciones que, como supuestos particulares de prestaciones de servicios, se enumeran en los ap. 2 y 3 del art. 7 de la Ley y 11 del Reglamento, deberá llegarse a la conclusión de que el caso contemplado en el presente recurso no se corresponde con ninguno de ellos. Cuando el art. 7.º.2.5.º de la Ley o el art. 11.2.5.º del Reglamento consideran prestaciones de servicios a "las obligaciones de hacer y no hacer y las abstenciones estipuladas en contratos de venta en exclusiva o derivadas de convenios de distribución de bienes en áreas territoriales delimitadas", la naturaleza y significado de esa "obligaciones de hacer y no hacer" tienen que ser consideradas en el contexto general del Impuesto que nos ocupa, que está pensando en actividades empresariales o profesionales.

En el caso objeto de esta litis las obligaciones asumidas por la empresa Hijos de Andrés Molina S.A., son de naturaleza muy distinta; la obligación de incorporar a su plantilla a los empleados de la Cooperativa Agrícola Provincial surge como consecuencia de una norma imperativa, como luego se dirá; no supone para la empresa ningún lucro o beneficio; no se produce en el desarrollo de su actividad empresarial. La conclusión, pues, a la que debe llegarse es que las obligaciones de hacer y no hacer a que se hace referencia en el art. 7.º.2.5.º de la Ley y 11.º.2.5.º del Reglamento no pueden desconectarse del resto del precepto en el que están inmersas, que las refiere a los "contratos de venta en exclusiva o derivadas de convenios de distribución de bienes en áreas territoriales delimitadas"; desvincular las obligaciones de hacer y no hacer de esos contratos de venta en exclusiva o de los convenios de distribución de bienes, que constituyen el marzo más típico en el que se manifiestan en la vida empresarial, supondría una evidente interpretación extensiva de los presupuestos delimitadores del hecho imponible del IVA, en ningún caso permitida por el art. 24.1 de la LGT. Convertir, sin más, toda obligación de hacer y no hacer de la que resulte cierta utilidad en el presupuesto determinante del hecho imponible previsto en el art. 7.º.2.5.º de la Ley supondría una generalización de tal calibre que no sólo haría innecesaria la enumeración de los distintos supuestos de prestación de servicios hecha por el legislador en los ap. 2 y 3 del art. 7.º de la Ley (y en los ap. 2 y 3 del art. 11 del Reglamento), sino que, incluso, podría hacer inane el resto de preceptos destinados a la delimitación del hecho imponible del Impuesto. Si el legislador hubiere querido dar un tratamiento independiente a las "obligaciones de hacer y no hacer", sin duda que les hubiera dedicado un apartado separado de las abstenciones en los contratos de venta en exclusiva o en los convenios de distribución de bienes en áreas territoriales delimitadas.

Se llega así a la conclusión de que la incorporación a la plantilla de trabajadores ... está muy lejos del concepto de prestaciones de servicios ideado por el legislador a los efectos del IVA; en todo caso, resultaría extremadamente difícil precisar, en el caso que enjuicamos, quién es el real beneficiario de la utilidad o servicio, si la cooperativa cedente, la empresa cesionaria o el propio personal cedido.....

En realidad, la obligación asumida por la empresa ... de incorporar a su plantilla laboral a los empleados de dos Secciones de la Cooperativa agrícola como consecuencia de la venta que la Cooperativa le hace de determinados elementos de activo fijo y el compromiso que asume, a raíz de la transmisión realizada, de mantener en su plantilla durante los tres años siguientes a los trabajadores cedidos... vienen a ser una consecuencia derivada, ineluctablemente, del art. 44

del ET, por lo que resulta forzoso concluir que al tratarse de obligaciones nacidas de una norma de Derecho público imperativo, éstas no pueden quedar sujetas al IVA. ...

En resumen, que el compromiso asumido por la empresa ... no constituye el hecho imponible del IVA al no reunir los requisitos que permitan calificar dicha operación como una "entrega de bienes" o como una "prestación de servicios", entendidos estos conceptos en el sentido estricto que debe dárseles a efectos del IVA.

Quinto.- *Procede, por tanto, la desestimación del presente recurso de casación, debiendo imponerse las costas causadas en el mismo a la parte recurrente, a tenor de lo al respecto prescrito en el art. 102.3 de la Ley de la Jurisdicción en la redacción que le dio la L 10/1992.*

■ Tribunal Supremo (Sala 3ª Sección 2ª)

■ Sentencia de 31 de marzo de 2004

■ Ponente: Excmo. Sr. Rouanet Moscardó.

Fiducia aragonesa. Régimen fiscal.

Estamos ante una sentencia que versa sobre el régimen fiscal de una institución foral aragonesa: la fiducia sucesoria. El tema ha sido objeto de mucha discusión doctrinal y de sentencias muy distintas que han amparado las muy diversas soluciones normativas que se han adoptado en la historia del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones.

La importancia de esta resolución estriba en que pone fin, si se consolida esta interpretación, a muchos de los debates a que hemos hecho referencia, pues cierra argumentos que siempre han contado con la posibilidad abierta de una sentencia de nuestro Alto Tribunal en un sentido inverso al que ahora reproducimos.

Para poner de manifiesto el debate, obtenemos de la propia sentencia un exacto resumen de la situación.

En virtud de la regulación contenida en el ordenamiento civil foral, la fiducia sucesoria aragonesa se traduce en que cada cónyuge —puede ser otra persona— puede nombrar fiduciario al otro para que ordene la sucesión de aquél entre descendientes y parientes consanguíneos hasta el cuarto grado, de modo que el fiduciario se subroga en la posición del causante, para efectuar tal ordenación sucesoria (instituir heredero o herederos, distribuir la herencia, etc.), como si de dicho causante se tratara. Es decir, mientras el fiduciario (que no adquiere, en cuanto tal, derecho alguno de contenido patrimonial sobre la herencia, sino tan sólo la facultad de integrar la última voluntad del causante) no efectúe nombramiento hereditario o asignación concreta de bienes, no hay delación sucesoria, ni tampoco

co vocación hereditaria, de forma que ninguno de los posibles beneficiarios de la fiducia tiene un derecho efectivo sobre la herencia hasta tanto el fiduciario no haga uso de sus facultades (y, en tal situación de pendencia, los descendientes y parientes, eventuales beneficiarios, en todo o en parte, no son llamados a la herencia, ni pueden en consecuencia aceptarla, adquiriendo sólo una expectativa de que se les asignen todos a parte de los elementos patrimoniales que componen la herencia del causante, pero sin adquirir ningún derecho actual sobre ellos, ni en forma individual ni conjunta).

Esta realidad jurídica, con efectos económico patrimoniales claros, hubo de ser subsumida en el hecho imponible del ISD, lo que llevó a cabo, actualmente, el Reglamento, RD 1629/1991, en el que se establece que "En la fiducia aragonesa, sin perjuicio de la liquidación que se gire a cargo del cónyuge sobreviviente, en cuanto al resto del caudal, se girarán otras, con carácter provisional, a cargo de los herederos, con arreglo a sus condiciones de patrimonio y parentesco con el causante y sobre la base que resulte de dividir por partes iguales entre todos la masa hereditaria. Al formalizarse la institución por el Comisario se girarán las liquidaciones complementarias si hubiere lugar, pero, si por consecuencia de la institución formalizada las liquidaciones exigibles fueren de menor cuantía que las satisfechas provisionalmente, podrá solicitarse la devolución correspondiente".

A este precepto se le han imputado los siguientes vicios y defectos:

«a. Hace referencia a "herederos" cuando los mismos no existen, propiamente, hasta el momento en que la fiducia se ejercita, y, a pesar de ello, se gira una liquidación provisional a cargo de los mismos (sin perjuicio de las posteriores liquidaciones complementarias).

b. Al introducir normas reglamentarias sin la debida cobertura legal, contradice la L 29/1987 y, en concreto, sus arts. 1 (pues "el Impuesto sobre Sucesiones, de naturaleza directa y subjetiva, grava los incrementos patrimoniales obtenidos a título lucrativo por personas físicas, en los términos previstos en la presente Ley" y es evidente que en la fiducia sucesoria, con el fallecimiento de quien la instituye, nada adquieren, y puede que nada lleguen a adquirir, los destinatarios de las liquidaciones llevadas a cabo con arreglo al comentado art. 54.8), 3 ...

c. Vulnera el art. 24.3 de la L 29/1987 ("Toda adquisición de bienes cuya efectividad se halle suspendida por la existencia de una condición, un término, un fideicomiso o cualquier otra limitación, se entenderá siempre realizada el día en que dichas limitaciones desaparezcan"), pues la situación de pendencia creada con la fiducia no es equiparable a una institución hereditaria sujeta a condición suspensiva...

d. El art. 54.8 regula la fiscalidad de la fiducia sucesoria con desconocimiento de su naturaleza, contenido y efectos, al margen de precepto legal alguno que le habilite y sin que razones de seguridad jurídica o prevención del fraude fiscal lo amparen (pues bastaría con que, producido el devengo del tributo por fallecimiento del causante, el fiduciario formule ante la Hacienda Pública la correspondiente declaración acompañando los documentos que justifiquen la situación de pendencia y, al propio tiempo, permitan a la Administración

tributaria la ejecución de sus potestades de seguimiento del proceso sucesorio hasta su culminación).

e. Además, ni la Ley ni el Reglamento contienen previsiones similares sobre figuras forales análogas, produciendo una discriminación en el tratamiento jurídico tributario de las instituciones forales que es de difícil justificación.»

Todos estos son los argumentos que se contienen en el auto de 13 de Junio de 2003, del TSJ de Aragón, planteando cuestión de ilegalidad sobre el precepto reglamentario comentado. Aquel tribunal se suscitaba el caso en que, ante una sucesión ordenada en el régimen de la fiducia aragonesa, la Administración había practicado las correspondientes liquidaciones provisionales, contra las que reclamaron los contribuyentes.

A nuestro juicio los argumentos que emplea el Tribunal Supremo en esta sentencia, son de muy dudosa fuerza para convencernos de que la solución reglamentaria es ajustada a la Ley del ISD, y ello se confirma si examinamos el caso de alguna Diputación Foral que ha resuelto de forma diferente la tributación de su propia institución civil -alkar poderoso- semejante a la fiducia aragonesa.

Fundamentos de Derecho

...

Tercero.- *A pesar de la casi perfecta justificación técnico jurídica, desde el punto de vista dialéctico, de la presente cuestión de ilegalidad, no hay, sin embargo, motivos suficientes, desde el prisma comentado, para poder dar lugar a su estimación, habida cuenta que, al contrario de lo sentado en la sentencia de instancia y de lo aducido en el auto del planteamiento de la cuestión, es evidente, a tenor de lo alegado por el abogado del Estado y por la CA Aragón, que:*

A) La solución arbitrada, en realidad, por la sentencia de instancia es la de que, ante la fiducia aragonesa, lo procedente, fiscalmente, a la luz de la legislación vigente del Impuesto sobre Sucesiones, y, en concreto, del art. 24.3 de la L 29/1987, sería aplazar la liquidación hasta que se haga efectiva la ejecución hereditaria, se nombren herederos por el fiduciario y se produzca la aceptación ...

Pero tal precepto no es aplicable a la fiducia aragonesa, pues la misma no es una condición, ni un término, ni un fideicomiso ni una limitación accesoria semejante (como también lo viene a reconocer, ab initio, el propio auto que plantea la cuestión), y, frente a ello, el Tribunal a quo no ha realizado un estudio pormenorizado que justifique la virtualidad de tal precepto (al limitarse a considerar que el mismo, sin más, es directa y naturalmente aplicable a la fiducia).

Y es que en la fiducia no hay un llamamiento real inicial de los beneficiarios, de modo que no puede entenderse que se pueda tratar de una adquisición subordinada a condición, término, fideicomiso ni limitación accesoria (pues lo que aquí existe es una atribución de facultades al fiduciario para que determine, definitivamente, quienes van a ser, de entre los designados testamentariamente o de entre otros parientes o interesados, los beneficiarios finales de la herencia del causante); ...

B) Problema esencial es el de determinar cuál es, en el supuesto de autos, el momento en que se exige, o debe exigirse, el Impuesto sobre Sucesiones: o bien el del fallecimiento del causante o bien el de la adquisición efectiva del derecho a la herencia.

a. Frente a la tesis romanista del CC, de que, según los arts. 989, 991 y 1006, no existe transmisión hereditaria hasta la aceptación de la herencia, el criterio seguido por las normas fiscales es (optando por el sistema germánico previsto en los arts. 440, 647 y 661 del CC) el de que la transmisión se produce por el mero hecho del fallecimiento del causante (queriéndose, así, incentivar la presentación de documentos relativos a la herencia, aunque todavía no se hubiera decidido, con la aceptación o no de la misma, si se va a ser o no, definitivamente, heredero), tal como ha quedado reflejado en el art. 24.1 de la L 29/1987 ("En las adquisiciones por causa de muerte..., el impuesto se devengará el día del fallecimiento del causante...").

b. Tal declaración legal impide al RD 1629/1991, Reglamento ejecutivo de la Ley, establecer, en principio, otro momento distinto de devengo. ...

c. El criterio del Tribunal a quo supondría que, a través de la fiducia, el devengo no se situaría en realidad en el fallecimiento del causante, sino en la decisión de los interesados en la herencia, subordinándose la exacción del Impuesto al momento en que se ejecutara la fiducia, ya globalmente, ya sucesivamente mediante disposición de cada uno de los bienes integrantes de la herencia, de modo que, según tal tesis, el fiduciario dejaría de pagar el Impuesto al tiempo del fallecimiento y, a medida que dispusiera de los bienes en favor de alguno de los beneficiarios, se alzaría la suspensión y devendría ya factible exigir el tributo (dependiendo todo, de tal manera, de la voluntad del fiduciario, en oposición a lo ordenado en el art. 36 de la LGT).

d. La regulación reglamentaria de la fiducia, en el art. 54.8 del RD 1629/1991, si bien plantea algunos problemas, algunos de ellos graves, no deja de guardar una plena coherencia con el conjunto de la legislación fiscal ... donde, con la muerte del causante, se presume la adquisición hereditaria y se exige el Impuesto aunque no conste fehacientemente tal adquisición y donde, además, se presume la condición de sujetos pasivos en los llamados a la herencia, con abstracción de su posible rectificación posterior.

El sistema del art. 54.8 consiste en una liquidación inicial provisional y en las liquidaciones complementarias que puedan derivar de la adquisición sucesoria...

Si, según la cuestión planteada, se retrasara el pago del Impuesto, se producirían problemas de prescripción del tributo por posibles enajenaciones del fiduciario no declaradas a la Hacienda Pública e, incluso, en su caso, graves fraudes fiscales. Y, en cambio, en el art. 54.8 no parece que puedan generarse situaciones injustas, pues la liquidación provisional inicial resulta corregida por una posterior liquidación adicional complementaria, a ingresar o a devolver, superándose, de tal modo, la aparente distorsión entre el elemento objetivo del hecho imponible (gravar un incremento lucrativo) y su elemento temporal (gravarlo al tiempo del fallecimiento).

Y, en tal línea, el art. 1.7 de la L 13/2000 de las Cortes de Aragón permite al contribuyente pagar con cargo a los bienes relictos del Impuesto devengado (respetando lo indicado en el art.

5 de la L 29/1987, es decir, que el sujeto pasivo sólo puede ser la persona física), solución que quedaría huérfana de base si desapareciera el art. 54.8 del RD 1629/1991 (con el que guarda una intrínseca relación jurídica).

C) La concreción del sujeto pasivo del Impuesto sobre Sucesiones se hace atribuyendo dicha condición, en el art. 54.8, a los herederos, y, si bien la fiducia aragonesa no permite hablar, en sentido estricto, ab initio, de herederos, el hecho de que, en dicho precepto, se denomine tales a quienes aún no lo son, no desvirtúa la legalidad de la norma, pues, considerándose producido el hecho imponible y surgida la obligación tributaria, por imperativo del art. 24.1 de la L 29/1987, desde el fallecimiento del causante, es el Reglamento, y su art. 54.8, el que debe determinar quien es el obligado tributario (para lo que, por lo dicho, no se puede estar a otro momento diferente del citado fallecimiento), por lo que la atribución de dicha condición a quienes en sentido amplio son herederos conforme a las normas de la sucesión legal (o aparecen designados como tales, en el caso presente, en el testamento mancomunado) es una solución razonable y, además, conforme a derecho (y, en especial, a los principios jurídicos que históricamente han venido regulando dicha concreta cuestión).

Tal criterio permite, además, la distribución de la obligación tributaria entre los afectados por partes iguales (que es un principio de equidistribución no sólo frecuente en los supuestos de sucesión testada y contractual sino también coherente con el sistema general de la sucesión legal).

D) El art. 54.8 del RD 1629/1991 no vulnera, en realidad, la reserva de Ley en materia tributaria...

E) No existe, tampoco, contradicción del citado precepto reglamentario con los arts. 1 y 3 de la L 29/1987, pues, determinándose en los mismos que el hecho imponible del Impuesto se produce al tiempo de la muerte del causante (con la consecuente delación y transmisión hereditaria), queda así justificada la virtualidad del art. 54.8, en cuanto, si civilmente la aceptación de la herencia se retrotrae a la fecha del fallecimiento, es obvio que la decisión contenida en dicho artículo es consecuente con los efectos civiles de la adquisición hereditaria...

F) El art. 54.8 no incurre en discriminación alguna con respecto a otros supuestos comunes semejantes (no, sin embargo, con relación a otras instituciones forales, que ni se concretan en la sentencia ni en el auto de planteamiento de la cuestión de ilegalidad, y que no se ha demostrado, tampoco, que conformen un término apropiado de comparación por su identidad sustancial con la fiducia aragonesa), sino que, por el contrario, incluso, en un caso parecido a dicha fiducia, como es el de los herederos desconocidos, el art. 75 del RD 1629/1991 arbitra una solución más rigurosa que la analizada en aquél.

Al fin y al cabo, para garantizar el cumplimiento de la Ley y el pago de la obligación tributaria, el art. 54.8 no hace más que establecer un sistema cautelar fundado en liquidaciones provisionales, sobre la base de aplicar el sistema civil para completar el orden tributario en coherencia con la previsión del art. 120.3 de la LGT -coordinando, de tal modo, el interés público y el privado-.

G) El citado art. 54.8 ha quedado ratificado, además, por un precepto con rango legal, cual es la Ley, ya citada, 13/2000 de las Cortes de Aragón, que, al regular, en su art. 1.1 y 7, la fiducia aragonesa, acoge expresamente el sistema previsto en el mismo (con remisión a la L 1/1999, no vigente aún al tiempo de los hechos determinantes de las presentes actuaciones) y resuelve, de forma incluso más satisfactoria que la indicada en aquél (partiendo también, con modulaciones, del criterio tradicional fijado en los arts. 33.9 del D 176/1959 y 35.9 del D 1018/1967), el problema de que el pago de las autoliquidaciones procedentes se haga con cargo, no al patrimonio del virtual heredero o virtuales herederos, sino al caudal relicto, previo acuerdo de todos los sujetos pasivos de la liquidación provisional y, en su caso, también, de quien sea usufructuario de dicho caudal.

Cuarto: No obstante el tenor desestimatorio de la presente sentencia, no ha lugar a hacer especial imposición de las costas causadas en esta cuestión de ilegalidad, al tener que estar, en cuanto a las mismas se refiere, a los criterios generales previstos en el art. 139.1 de la LJCA 29/1998.

FALLAMOS

Que, desestimando la cuestión de ilegalidad planteada por la Secc. 2.^a de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ Aragón, mediante el auto dictado, con fecha 13 Jun. 2003, en el recurso contencioso-administrativo núm. 808/1999, declaramos la validez del art. 54.8 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aprobado por el RD 1629/1991, de 8 Nov., por estar ajustado a derecho; sin hacer expresa imposición de costas.

■ Audiencia Nacional

■ Sentencia de 24 de marzo de 2004

■ Ponente: Ilma. Sra. Dña. Elena Montero

Estimación indirecta. Entrada en los locales de la empresa para obtención de información.

Ante la ausencia de inventarios en la contabilidad y registros de la empresa, la Inspección decidió aplicar el régimen de estimación indirecta de bases imponibles. Para ello, los servicios de la Administración hubieron de entrar en los locales a fin de obtener información en que apoyar su propuesta de liquidación.

Son precisamente estas dos las cuestiones sobre las que versa la sentencia de la Audiencia Nacional: La estimación indirecta y el derecho de entrada de los inspectores. Ambas cuestiones, estrechamente vinculadas en el caso, se plantearon desde que se iniciaron los recursos contra la liquidación practicada por la ONI el 31 de mayo de 1999, argumentando que la obtención de datos por la Inspección fue ilícita, ya que la sociedad no autorizó la entrada en su domicilio pues la obtención de datos de los ordenadores de la entidad se efectuó antes de la llegada de los cargos de la empresa que podían autorizarla.

La cuestión se centra, por tanto, en la infracción del artículo 18 de la CE.

Fundamentos jurídicos

...

Segundo.- *Reproducidos básicamente en sede judicial los mismos motivos de oposición, procede examinarlos.*

... El 20 Sep. 1994, el Delegado Especial de la AEAT firmó la autorización para que diez actuarios de la ONI entraran en las instalaciones y locales de negocios sitas en la Avda...

El TS en su S 17 May. 2001, ha señalado:

«Séptimo: Queda sólo por estudiar el primer motivo de casación. Se alega en él la infracción del art. 18.2 de la CE, que consagra la inviolabilidad del domicilio; y ello porque (se dice) para levantar el acta que fue origen del expediente administrativo el Inspector Municipal entró en el domicilio de la actora, sin su consentimiento.

Desde luego, en aquella ocasión se infringió el derecho a la inviolabilidad del domicilio.

El art. 18.2 de la CE dispone que “el domicilio es inviolable. Ninguna entrada o registro podrá hacerse en él sin consentimiento del titular o resolución judicial, salvo en caso de flagrante delito”.

A propósito de este derecho ha declarado el TC (S 136/2000, de 29 May.) que “la norma constitucional que proclama la inviolabilidad del domicilio y la consecuente interdicción de la entrada y registro en él (art. 18.2 CE) no es sino una manifestación de la norma precedente que garantiza el derecho a la intimidad personal y familiar (art. 18 CE). Esta manifestación no se concibe como un derecho absoluto, sino que viene configurada con atención a otros derechos. Los límites al ámbito fundamental de la privacidad tienen un carácter rigurosamente taxativo (TC SS 22/1984, de 17 Feb., FJ 3, 160/1991, de 18 Jul., FJ 8, 34/1993, de 18 Nov., FJ 8 a)”.

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

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

En el acta, el Sr. Inspector hizo constar lo siguiente: “6. Se entrega una copia de este acta a D. Cosme, empleado”. Y D. Cosme firmó el acta debajo de unas letras impresas que dicen “El responsable de la obra/actividad”. (En casación la demandante aclara que el Sr. Cosme era el jardinero, empleado por horas).

Aun dando por cierto que el Sr. Cosme fuera “el responsable en ese momento de la obra ya ejecutada” (afirmación de la sentencia de instancia que no puede ser contradicha en casación, como no sea a través de la alegación de la infracción de alguno e los escasos preceptos que otorgan eficacia privilegiada a ciertos medios de prueba, lo que no es el caso), aun dando eso por cierto, se habría violado el precepto constitucional, porque el consentimiento debe ser dado por el titular, no por un empleado ni por un encargado de unas obras.

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

...

Noveno: Debemos, pues, resolver lo que corresponda dentro de los términos en que aparezca planteado el debate.

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

Tal como el TC tiene declarado a propósito de las consecuencias de la prueba ilícita (en materia penal, pero que puede arrojar alguna luz en el caso que nos ocupa) “el otorgamiento del amparo con el efecto de nulidad de las resoluciones solicitadas, no es consecuencia necesaria y directa, como sostiene el quejoso, de la apreciación de la vulneración del derecho a la inviola-

bilidad del domicilio. Pues, como ha recordado este Tribunal recientemente (TC SS 166/1999, de 27 Sep., FJ 4 y 171/1999, de 27 Sep., FJ 4), la declaración de lesión del derecho constitucional sustantivo no tiene como consecuencia automática la prohibición constitucional de valoración de toda prueba conectada de forma natural con las directamente obtenidas con vulneración de derechos constitucionales" (TC S 8/2000, de 17 Ene.), de manera que "es posible que la prohibición de valoración de las pruebas originales no afecte a las derivadas, si entre ambas, en primer lugar, no existe relación natural, o si, en segundo lugar, no se da la conexión de anti-juridicidad (TC SS 81/98, 121/98, 151/98, 49/99, 166/99, 171/99 y 8/2000)".»

Tercero.- El art. 50 de la LGT señala que: "Cuando la falta de presentación de declaraciones o las presentadas por los sujetos pasivos no permitan a la Administración el conocimiento de los datos necesarios para la estimación completa de las bases imponibles o de los rendimientos, o cuando los mismos ofrezcan resistencia, excusa o negativa a la actuación inspectora o incumplan sustancialmente sus obligaciones contables, bases o rendimientos se determinarán en régimen de estimación indirecta".

El art. 64 del RD 939/1986, de 25 Abr., por el que se aprueba el Reglamento General de la Inspección de los Tributos, añade: "El régimen de estimación indirecta de bases tributarias será subsidiario de los regímenes de determinación directa o estimación objetiva singular de bases, así como del régimen de determinación objetiva singular de cuotas en el IVA y se aplicará cuando la Administración no pueda conocer los datos necesarios para la estimación completa de las bases imponibles o de las cuotas o rendimientos por alguna de las siguientes causas;... c) Que el sujeto pasivo haya incumplido sustancialmente sus obligaciones contables".

Cuarto.- Ninguna duda hay de que resulta procedente el régimen de estimación indirecta, pues no resultan aceptables las alegaciones de la actora de que las anomalías contables se derivaban del fallecimiento repentino del auditor, sin embargo la Inspección misma admite, que los cálculos efectuados para la determinación de las Bases imponibles se efectuaron únicamente con base en los datos que durante la Inspección efectuada, se tomaron del ordenador del coordinador de las tiendas Sr. Pedro Miguel. Así lo reconoce también el funcionario del Cuerpo de Inspectores de Hacienda... quien además reconoce que el Sr. Pedro Miguel se opuso a que accedieran a su ordenador.

Si como se ha dicho, la información obtenida de este ordenador fueron los únicos datos tenidos en cuenta por la Inspección para la determinación de la base imponible, si a ello se añade que el Sr. Pedro Miguel mostró su oposición en el curso de una inspección efectuada sin autorización judicial, en presencia exclusivamente de los empleados de la empresa Sr. Oscar y Sr. José, la primera de las cuales así lo puso de relieve en esta sede judicial y sin autorización de los legales representantes de la misma, cuyo consentimiento era el único que podía suplir la falta de autorización judicial y que llegaron, según consta en el propia Acta de la Inspección a las 11 horas, cuando ya se había intervenido la documentación, sin que conste que a posteriori hubieran prestado el consentimiento, debe concluirse que la prueba ilícitamente obtenida, consistente en la documentación del Sr. Pedro Miguel, única en la que se basaron las actuaciones de la Inspección, precisamente por ser la única que permitió la actuación de ésta, determina al estar

ilícitamente obtenida la anulación de las actuaciones inspectoras. No se trata, pues, de apreciar una infracción del art. 18 de la Constitución, que por sí sola no comportaría la estimación del recurso, sino de que dicha infracción determina que la única prueba obtenida es ilícita, lo que exige la estimación del recuso interpuesto.

FALLAMOS

En atención a lo expuesto, la Sala ha decidido:

Primero: Estimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto ... contra resolución del TEAC de 7 Feb. 2001, debiendo anular la misma y las liquidaciones a que se contrae, por ser ajustadas a derecho.

■ Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha

■ Sentencia de 16 de mayo de 2003

■ Ponente: Ilmo. Sr. D. Jaime Lozano Ibáñez

IRPF. Prejubilación: cantidades percibidas mensualmente: no tienen la consideración de rentas irregulares.

Las cantidades percibidas mensualmente en virtud de contrato de prejubilación que se calculan, con independencia del número de años que el empleado haya trabajado en la empresa y se perciben mensualmente, no tienen la consideración de rendimientos con período de generación superior a dos años por lo que no cabe atribuirles el régimen de rentas irregulares.

Fundamentos de Derecho

Primero.- *Los presupuestos o antecedentes de hecho sobre los que gira la controversia tienen su origen en el cese de la relación laboral que vinculaba al actor con la Cía Telefónica, y que se produce al acogerse aquél voluntariamente al sistema de prejubilaciones previsto en Convenio Colectivo ... se pactaba a cargo de la empresa una compensación a percibir por el empleado consistente en una cantidad global que se fijaba según Convenio, pero que se abonaría en forma renta mensual a través del Cía de Seguros Antares S.A., conforme a una liquidación que se adjuntaba, y calculada en un porcentaje de la retribución fija acreditada en el momento de la baja...*

La resolución del TEAR entiende que las cantidades abonadas al actor en virtud del contrato de prejubilación deben considerarse rendimientos indirectos del trabajo que carecen del carácter irregular propugnado porque se producen de forma regular –mensualmente– y por el hecho

de que para la determinación de su monto no se toma en consideración en modo alguno un período de producción...

Frente a dicha resolución el actor sostiene en síntesis que la gratificación recibida como consecuencia de su prejubilación deriva del trabajo personal del sujeto pasivo por los años de servicio en la empresa,... que encaja en el concepto de rendimientos irregulares por tener un período de generación superior a dos años y no obtenerse de forma periódica o recurrente, al tiempo que descarta que se trate de rendimientos obtenidos de forma irregular en el tiempo...

Como es sabido las rentas o rendimientos irregulares son aquellos que o bien se producen de forma esporádica o no continúa en el tiempo o bien tienen un ciclo o período de producción que no coincide en el tiempo con el período impositivo y se prolonga o dilata a lo largo de un período temporal más amplio, lo que provoca las naturales distorsiones en el caso de un impuesto con una tarifa progresiva como es del IRPF...

La nueva Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas cambia el tratamiento fiscal en el impuesto de este tipo de rendimientos irregulares del trabajo y a diferencia de la Ley de 1991 que conceptuaba como tales los que tuvieran un período de generación superior a un año o que se obtuvieran de forma notoriamente irregular en el tiempo; ahora califica en el artículo 17 de rendimientos irregulares del trabajo los rendimientos con período de generación superior a dos años o aquellos que dentro del concepto de percibidos de forma irregular taxativamente o de forma limitativa enumera el Reglamento del Impuesto de la Renta de las Personas Físicas (Real Decreto 214/1999, de 5 febrero)...

De manera pues que existen dos tipos de rendimiento irregular del trabajo: los que tengan un período de generación superior a dos años y los que se califiquen reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo...

La demanda descarta de entrada que las cantidades percibidas por el sujeto pasivo recurrente puedan entenderse incluidas en este supuesto; lo cual era obvio ya que no se imputan a un único período impositivo sino a los que medien hasta la edad de jubilación voluntaria a los 60 años.

Por tanto, debemos examinar si como sostiene la demanda las referidas cantidades se encuentran incluidas dentro del concepto de rendimientos generados a lo largo de un período superior a dos años.

No define la ley de manera precisa que se entiende por período de generación pero sí precisa que no deben obtenerse forma periódica o recurrente.

...

Cumple por tanto la compensación una función semejante al salario o mejor, como el trabajador cesa en la prestación de servicios activos, cumple una función equivalente a los haberes pasivos o sistemas alternativos, percepciones que como es sabido en la regulación del Impuesto de la Renta de las Personas Físicas siempre han tenido el tratamiento de rendimientos del tra-

bajo de carácter regular y tributan a medida que van devengándose dentro del período impositivo, sin que pueda sostenerse que se trata también de rendimientos irregulares porque la causa última de su prestación resida en sistemas de previsión social que se han ido articulando a lo largo de un número de años en servicio activo del trabajador o personal en cuestión.

Por ello la naturaleza y función de este tipo de compensaciones hace aconsejable que se contemplen en el impuesto del mismo modo que las rentas o rendimientos cuya función vienen materialmente a sustituir ... De lo contrario se produciría una situación injusta y discriminatoria ante el distinto trato fiscal de percepciones con funciones equiparables, carente de justificación objetiva y razonable, y contraria al derecho constitucional consagrado por el artículo 14 de la CE...

Partiendo pues de la caracterización de estas prestaciones, debe rechazarse ante todo que se trate de rendimientos generados en un período de generación anterior, pues lo que determina su reconocimiento y abono no son los años de servicio o antigüedad en la empresa que en ningún caso consta que se hubiera computado a efectos de calcular el importe a percibir, sino la celebración de un convenio voluntario entre la empresa y el empleado, del que derivan entre otras obligaciones la del pago de dicha compensación a cambio de la extinción de la relación laboral.

En otras palabras, el derecho al percibo de la prestación en forma de renta no nace y se consolida durante el tiempo que duró la relación laboral, sino que nace ex-novo a raíz del acuerdo realizado entre las partes para llevar a cabo dicha extinción...

Por otro lado tampoco podemos aceptar que el devengo de la prestación o rendimiento se produzca unitariamente, como sostiene la demanda, aunque de forma fraccionada. En efecto, ... no resulta exigible hasta que no transcurre dicho lapso mensual, de tal forma que el abono o exigibilidad periódica de la compensación hace que se convierta en un rendimiento regular cuya función económica en nada se diferencia de otras rentas percibidas de forma ordinaria a lo largo del período impositivo, siendo aplicable la excepción prevista en el artículo 17.2 a) para la aplicación de la reducción del 30 % al tratarse de rendimientos que se obtienen de forma periódica o recurrente.

En otras palabras, las rentas mensuales no son fracciones de una única prestación que se haya devengado, sino percepciones que se van sucediendo periódicamente a lo largo de un período de tiempo delimitado.

Por todo lo expuesto se impone la desestimación del recurso sin que concurran circunstancias especiales que aconsejen una expresa imposición de las costas procesales... ■

REVISTA TÉCNICA TRIBUTARIA



Unión Europea



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



**Selección de Jurisprudencia
del TJCE**



Asociación Española de
Asesores Fiscales



UNIÓN EUROPEA

Sección dirigida y coordinada por: Luis Docavo Alberti

Abogado. Miembro de la AEDAF

SENTENCIA 2 OCTUBRE DE 2003

■ **Asunto C-147/01**

■ **Partes:** Weber's Wine World Handels-GmbH, Ernestine Rathgeber, Karl Schlosser, Beta-Leasing GmbH / Abgabenberufungskommission Wien
Fiscalidad

■ **Síntesis:** “Impuestos indirectos – Impuesto sobre la venta de bebidas alcohólicas – Incompatibilidad con el Derecho comunitario – Devolución del impuesto”
(Sala Quinta)

I. Comentario. Legislación española.

I.1 Comentario

En este asunto y a propósito de la declaración de ser contraria al Derecho Comunitario la exigencia de un impuesto sobre bebidas, en el que se plantea la cuestión de si para proceder a su devolución, se podían establecer por el derecho nacional normas procesales más rigurosas para prevenir los efectos que pudiera tener una Sentencia del Tribunal de Justicia, que declare que el Derecho Comunitario se opone al mantenimiento de un tributo nacional, que se les exige en el derecho nacional; y también declara ser contrario al Derecho Comunitario el exigir para la devolución, que se justifique que no se ha producido un enriquecimiento injusto para el sujeto pasivo, por el hecho de haber repercutido el impuesto; si bien la apreciación de esta incompatibilidad entre el derecho nacional y el comunitario, corresponde apreciarlo al Juez nacional.

I.2 Legislación española

Esta doctrina sería aplicable igualmente en el derecho español.

2. Antecedentes de hecho

Mediante resolución de 23 de marzo de 2001, El Verwaltungsgerichtshof planteó una cuestión prejudicial sobre la interpretación del artículo 5 del Tratado CE (actualmente artículo 10 CE) y del punto 3 del fallo de la sentencia del Tribunal de Justicia de 9 de marzo de 2000, EKW y Wein & Co (C-437/97, Rec. p. I-1157; en lo sucesivo, "sentencia EKW").

2.1 El litigio principal

Weber's Wine World Handels-GmbH es un comerciante de vinos, mientras que los demás demandantes del litigio principal explotan cada uno de ellos en un restaurante.

Por este motivo, estaban sujetos, en virtud de la Wiener Abgabenordnung (Código de impuestos de Viena; en lo sucesivo, "WAO"), al impuesto sobre las bebidas. Dado que éste es un impuesto "autoliquidable", es el propio sujeto pasivo el que calcula e ingresa, a más tardar el día 15 de cada mes, el impuesto debido correspondiente al mes anterior, sin liquidación previa de la administración tributaria. Posteriormente, cada sujeto pasivo envía, a más tardar el 15 de febrero de cada año, una declaración tributaria sobre la deuda fiscal del año anterior.

Los demandantes del litigio principal calcularon e ingresaron ellos mismos el impuesto sobre las bebidas alcohólicas y no alcohólicas. Posteriormente, no obstante, revocaron de sus declaraciones fiscales invocando la ilegalidad de dicho tributo en relación con el Derecho comunitario y solicitaron su devolución.

En 1998, los demandantes del litigio principal presentaron ante la Abgabenbehörde erster Instanz (autoridad tributaria competente en primera instancia para el cobro de los impuestos) solicitudes de devolución del impuesto sobre las bebidas en relación con determinados períodos comprendidos entre 1995 y 1998, y alegaron que dicho impuesto era contrario a la Directiva 92/12 y que había sido recaudado indebidamente.

La Abgabenbehörde erster Instanz declaró que los demandantes del litigio principal eran sujetos pasivos del impuesto tanto sobre las bebidas alcohólicas como sobre las no alcohólicas y desestimó las reclamaciones de reembolso que se le plantearon, dado que, según ella, las cantidades que habían sido ingresadas por los sujetos pasivos correspondían al importe imponible.

Los demandantes del litigio principal recurrieron estas decisiones ante la administración tributaria, que, mediante decisiones de 6 de septiembre de 2000, modificó la cuantía del impuesto sobre las bebidas fijado en primera instancia, porque, conforme a la sentencia EKW, sólo debía gravarse la venta de bebidas no alcohólicas.

Sin embargo, la administración tributaria desestimó las reclamaciones de devolución de los impuestos ya ingresados al apreciar que de la instrucción resultaba que éstos habían sido repercutidos definitivamente por los sujetos pasivos sobre el consumidor final.

Los demandantes del litigio principal interpusieron un recurso ante el Verwaltungsgerichtshof contra las decisiones de 6 de septiembre de 2000, en la medida en que éstas desestimaban

las reclamaciones de reembolso del impuesto sobre las bebidas alcohólicas del período comprendido entre 1995 y 1998.

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

“El artículo 10 CE (antiguo artículo 5 del Tratado CE) y el apartado 3 del fallo de la sentencia [EKW], según el cual las disposiciones del artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12/CEE no pueden invocarse en apoyo de demandas relativas a un tributo como el impuesto sobre las bebidas alcohólicas, que se haya pagado o devengado antes de la fecha de dicha sentencia, salvo por los demandantes que hayan iniciado una acción judicial o hayan presentado una reclamación equivalente antes de esta fecha, ¿se oponen a la aplicación del artículo 185, apartado 3, de la Wiener Abgabenordnung (WAO), introducido mediante la Ley de modificación de la WAO de 2 de marzo de 2000 [...], y aplicable también a las deudas tributarias nacidas con anterioridad a la publicación de dicha Ley de modificación, según el cual no existe derecho a la devolución de un tributo cuando éste haya sido soportado económicamente por un tercero distinto del sujeto pasivo?”

3. Fundamentos de derecho

3.1 Sobre la cuestión prejudicial

3.1.1 Sobre el artículo 10 CE

Por lo que respecta al impuesto sobre las bebidas alcohólicas, es necesario recordar que el Tribunal de Justicia declaró, en el apartado 50 de la sentencia EKW, que el artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12 se opone al mantenimiento de dicho impuesto.

Asimismo ha de recordarse que el artículo 185 de la WAO, en su versión anterior a la Ley modificativa, no supeditaba las reclamaciones de devolución de los impuestos recaudados ilegalmente a ningún requisito específico. También consta que la introducción en el artículo 185 de la WAO de una disposición que pasó a ser el apartado 3 de este artículo estuvo precedida de numerosos debates en el Parlamento del Estado federado de Viena, durante los cuales se hizo referencia a las conclusiones del Abogado General Saggio presentadas en el asunto que dio lugar a la sentencia EKW, así como a las desastrosas consecuencias que tendría para las finanzas de los municipios austriacos una sentencia del Tribunal de Justicia que declarase el impuesto sobre las bebidas incompatible con el Derecho comunitario. Además, la modificación de la WAO se produjo una semana antes de que se dictara la citada sentencia.

Del conjunto de estas circunstancias resulta que la inserción del apartado 3 en el artículo 185 de la WAO pretenda prevenir los efectos de la sentencia EKW, en caso de que el impuesto sobre las bebidas alcohólicas fuese declarado contrario al Derecho comunitario y dicha sentencia no limitara sus efectos en el tiempo.

Sin embargo, estas circunstancias no bastan por sí solas para acreditar que el artículo 185, apartado 3, de la WAO tenga por objeto reducir específicamente las posibilidades de ejercer una acción de devolución del impuesto sobre las bebidas alcohólicas recaudado indebidamente. El *Verwaltungsgerichtshof* señala en su resolución de remisión que la WAO en modo alguno se refiere únicamente a la devolución de impuestos cuya percepción era ilegal con arreglo al Derecho comunitario. Además, las partes del litigio principal, los Gobiernos austriaco e italiano y la Comisión defienden, sobre este particular, tesis opuestas. No obstante, no corresponde al Tribunal de Justicia resolver un aspecto litigioso referido exclusivamente a la interpretación del Derecho nacional, ya que esta misión corresponde a los órganos jurisdiccionales nacionales.

3.1.2 Sobre la vinculación entre la repercusión del impuesto sobre las bebidas alcohólicas y el enriquecimiento sin causa

El Tribunal de Justicia señaló que, aunque la legislación nacional concibe los impuestos indirectos para ser repercutidos sobre el consumidor final y, habitualmente, en el comercio, estos impuestos indirectos se repercuten parcial o totalmente, no puede afirmarse con carácter general que, en todos los casos, el impuesto sea efectivamente repercutido. En efecto, esta repercusión efectiva, total o parcial, depende de varios factores que son propios de cada transacción comercial y la diferencian de otros casos situados en otros contextos. En consecuencia, la repercusión o no repercusión en cada caso de un impuesto indirecto constituye una cuestión de hecho que debe examinar el juez nacional, quien puede apreciar libremente las pruebas que se le sometan.

El Tribunal de Justicia precisó que es más o menos probable, según la estructura del mercado, que la repercusión tenga lugar. Sin embargo, los numerosos factores que determinan la estrategia comercial varían mucho según los casos, de modo que es prácticamente imposible determinar la parte respectiva de su influencia efectiva en la repercusión.

El Tribunal de Justicia ha declarado también que, incluso cuando se demuestra que la carga del tributo recaudado indebidamente ha sido repercutida total o parcialmente sobre terceros, la devolución de éste al operador económico no implica necesariamente un enriquecimiento sin causa.

En efecto, aun en el caso de que el impuesto se incluyera por completo en el precio exigido, el sujeto pasivo podría sufrir un perjuicio económico debido a una disminución del volumen de sus ventas.

Por ello, la existencia y la medida del enriquecimiento sin causa que obtendría el sujeto pasivo a través de la devolución de un tributo recaudado indebidamente desde la perspectiva del Derecho comunitario sólo podrán determinarse tras un análisis económico que tenga en cuenta todas las circunstancias pertinentes.

Por consiguiente, el Derecho comunitario se opone a que un Estado miembro se niegue a devolver a un operador económico un impuesto recaudado en contra del Derecho comunitario basándose en que este impuesto haya sido integrado en el precio de venta

minorista fijado por este operador y, por tanto, haya sido repercutido sobre terceros, de modo que la devolución del impuesto generaría necesariamente un enriquecimiento sin causa del citado operador.

3.1.2 Sobre los principios de equivalencia y de efectividad

El principio de equivalencia sólo se opone a la aplicación de disposiciones nacionales que permitan a los sujetos pasivos obtener la devolución de un impuesto recaudado indebidamente si éstas prevén, cuando la acción de devolución se base en una declaración de inconstitucionalidad dictada por un órgano jurisdiccional nacional, condiciones más ventajosas que las aplicables a los operadores económicos que, a raíz de una sentencia del Tribunal de Justicia, soliciten la devolución de un impuesto percibido en contra del Derecho comunitario.

Aunque la administración tributaria y el Gobierno austriaco sostienen que la carga de la prueba recae enteramente sobre la autoridad nacional, de la resolución de remisión se desprende asimismo que la administración tributaria llegó a la conclusión de que el impuesto sobre las bebidas alcohólicas no había sido soportado económicamente por los demandantes del litigio principal al considerar meramente que el precio facturado a los consumidores de estas bebidas incluía este impuesto. Esta forma de actuar podría constituir una presunción de repercusión del citado impuesto sobre terceros, así como un enriquecimiento sin causa de los sujetos pasivos, que puede hacer imposible o al menos excesivamente difícil la devolución del impuesto recaudado indebidamente, lo que es contrario al Derecho comunitario.

Corresponde al juez nacional determinar si, a falta de una presunción establecida por la ley, la práctica de la administración tributaria no tiene por efecto crear tal presunción de enriquecimiento sin causa.

4. Fallo

El Tribunal de Justicia decidió:

“1) La adopción por un Estado miembro de una normativa, como la Wiener Abgabenordnung, que establece normas procesales más restrictivas en materia de devolución de lo pagado indebidamente, para prevenir los efectos que pudieran tener una sentencia del Tribunal de Justicia que declara que el Derecho comunitario se opone al mantenimiento de un tributo nacional, sólo es contraria a este Derecho, y, más concretamente, al artículo 5 del Tratado CE (actualmente artículo 10 CE), en la medida en que la normativa se refiera específicamente a dicho tributo, cuestión que corresponde verificar a los órganos jurisdiccionales nacionales.

2) Las normas del Derecho comunitario relativas a la acción de devolución de lo pagado indebidamente deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa nacional que niegue, cuestión que corresponde verificar al juez nacional, la devolución de un impuesto incompatible con el Derecho comunitario, por la sola razón de que éste haya sido repercutido sobre terceros, sin exigir que se determine la medida del enriquecimiento sin causa originaria para el sujeto pasivo la devolución de este impuesto.

3) *El principio de equivalencia se opone a una normativa nacional que establece modalidades procesales menos favorables para las reclamaciones de devolución de un impuesto recaudado indebidamente desde la perspectiva del Derecho comunitario que las aplicables a acciones de reembolso similares basadas en determinadas disposiciones de Derecho interno. Corresponde al juez nacional verificar, sobre la base de una apreciación completa del Derecho nacional, si es cierto que, por una parte, sólo los demandantes que ejerciten una acción de reembolso basada en el Derecho constitucional interno puedan invocar el "AnlaBfallwirkung", y si, por otra parte, las normas que regulan la devolución de impuestos declarados incompatibles con el Derecho constitucional interno son más favorables que las aplicables a las acciones de reembolso relativas a tributos declarados contrarios al Derecho comunitario.*

4) *El principio de efectividad se opone a una legislación o a una práctica administrativa nacionales que hagan imposible en la práctica o excesivamente difícil el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico comunitario al establecer una presunción de enriquecimiento sin causa a partir del mero hecho de la repercusión del impuesto sobre terceros."*

5. El Abogado General presentó sus conclusiones en audiencia pública de la Sala Quinta el 20 de marzo de 2003.

Propuso al Tribunal de Justicia que respondiera del modo siguiente:

"Una disposición de Derecho interno que impide que un tributo declarado incompatible con el Derecho comunitario se reembolse a un sujeto pasivo cuando el tributo haya sido repercutido sobre un tercero no vulnera el Derecho comunitario, aunque se aplique a situaciones ocurridas antes de su promulgación y a partes cuyo derecho a invocar la incompatibilidad del impuesto no quedaba excluido por una limitación temporal de los efectos de la sentencia del Tribunal de Justicia de la que se deduce tal incompatibilidad, siempre que cumpla los principios de equivalencia (no debe ser menos favorable que las normas que rigen el reembolso en situaciones internas estrictamente equivalentes) y efectividad (no debe hacer prácticamente imposible o excesivamente difícil el ejercicio de los derechos conferidos por el Derecho comunitario).

Con el fin de cumplir el principio de efectividad, la disposición no debe, en particular:

- hacer el reembolso prácticamente imposible o excesivamente difícil en lo que respecta a cualquier parte de la carga económica que haya sido soportada por el sujeto pasivo, bien porque no haya repercutido el importe íntegro del tributo o bien porque haya soportado de otro modo un perjuicio económico como consecuencia de su imposición;
- entrañar, en la práctica, una presunción de que la carga económica ha sido soportada por un tercero o un requisito de que el demandante pruebe lo contrario;
- establecer una obligación de presentación de pruebas que sean prácticamente imposibles o excesivamente difíciles de conseguir en el momento de entrada en vigor de la disposición."

SENTENCIA 23 OCTUBRE DE 2003

■ **Asunto C-109/02**

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

■ **Síntesis:** “Incumplimiento de Estado – Sexta Directiva IVA – Legislación nacional por la que se establece un tipo impositivo reducido para los conjuntos musicales y para los solistas, siempre que estos últimos organicen ellos mismos”
(Sala Quinta)

I. COMENTARIO. Legislación española.

I.1 Comentario

En este asunto se planteó la cuestión de si un Estado miembro (en este caso como Alemania) estaba autorizado para aplicar a determinadas prestaciones de servicios mencionadas en el Anexo H de la Directiva, un tipo reducido, facultad reconocida según el Tribunal a los Estados miembros, a condición de que no se viole el principio de neutralidad del IVA, y por ello entienden que la locución “artistas e intérpretes” del Anexo H, no puede entenderse en el sentido de aplicar el tipo reducido a los conjuntos musicales que ofrecen directamente al público o a su organizador conciertos; y en cambio aplica el tipo general a los solistas que trabajan para su organizador; y más tratándose de prestaciones si no idénticas, si similares, según ha reconocido la Jurisprudencia del Tribunal, por ser contrario al art. 12 apartado 3) letra a) párrafo Tercero de la Directiva 77/388/CE de 17 de mayo de 1977 en su versión resultante de la Directiva 1999/49/CE de 25 de mayo de 1999, que modifica los tipos del IVA.

I.2 Legislación española.

El art. 9 uno. 2 apartado 6, aplica el tipo reducido del 7%, a los servicios prestados por los intérpretes artistas. Esta doctrina sería aplicable en el derecho español.

2. Antecedentes de hecho

Mediante escrito presentado en la Secretaría del Tribunal de Justicia el 22 de marzo de 2002, la Comisión de las Comunidades Europeas interpuso un recurso con objeto de que se declare que la República Federal de Alemania ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 12, apartado 3, letra a), párrafo tercero, de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva, al aplicar un tipo reducido del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, “IVA”) a las prestaciones que los conjuntos musicales ofrecen directamente en público o para un organizador de conciertos y a las ofrecidas direc-

tamente en público por solistas, y al aplicar, en cambio, el tipo general de dicho impuesto a los servicios prestados por solistas que trabajan para un organizador.

Por lo que se refiere al primer motivo de oposición alegado por el Gobierno alemán, procede señalar que el artículo 12, apartado 3, letra a), párrafo tercero, de la Sexta Directiva autoriza a los Estados miembros a aplicar un tipo reducido de IVA a determinadas mercancías y a determinadas prestaciones de servicios mencionadas en el anexo H de esa misma Directiva. La decisión de ejercer ese derecho es, pues, competencia de los Estados miembros.

No obstante, al ejercer dicha competencia, los Estados miembros deben atenerse al principio de neutralidad fiscal.

La versión alemana de la octava categoría del anexo H de la Sexta Directiva, que emplea, como hacen por otra parte la mayoría de las otras versiones lingüísticas, el artículo indeterminado para el sustantivo correspondiente a "artistas intérpretes", no puede desvirtuar la afirmación anterior en la medida en que se trata de un matiz lingüístico que no puede interpretarse, ni siquiera en alemán, en el sentido de que el legislador nacional tiene la facultad de hacer, a su arbitrio, distinciones entre las personas así designadas y de restringir libremente el círculo de aquellas cuyas prestaciones están sometidas a un tipo reducido.

Por otra parte, ningún elemento permite considerar que las prestaciones de los solistas y las de los conjuntos musicales no constituyen prestaciones que, si no son idénticas, al menos son similares en el sentido de la jurisprudencia pertinente.

3. Fallo

El Tribunal de Justicia decidió:

"1) Declarar que la República Federal de Alemania ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 12, apartado 3, letra a), párrafo tercero, de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, en la versión resultante de la Directiva 1999/49/CE del Consejo, de 25 de mayo de 1999, por la que se modifica, en lo que respecta al tipo impositivo normal, la Directiva 77/388, al aplicar un tipo reducido del impuesto sobre el valor añadido a los servicios que los conjuntos musicales prestan directamente al público o a un organizador de conciertos, así como a los prestados directamente al público por solistas, y al aplicar, en cambio, el tipo general de dicho impuesto a los servicios prestados por solistas que trabajan para un organizador.

2) Condenar en costas a la República Federal de Alemania."

4. El Abogado General no presentó sus conclusiones.

Oído el Abogado General, el Tribunal de Justicia (Sala Quinta) adoptó la decisión de que el asunto sea juzgado sin conclusiones.

SENTENCIA 6 NOVIEMBRE DE 2003

■ **Asunto C-45/01**

■ **Partes:** Christoph-Dornier-Stiftung für Klinische Psychologie /Finanzamt
GieBen
Fiscalidad
Prejudicial

■ **Síntesis:** “IVA – Artículo 13, parte A, apartado 1, letras b) y c), de la Sexta Directiva 77/388/CEE – Exención – Tratamientos psicoterapéuticos dispensados en un ambulatorio de una fundación privada, declarada de utilidad pública, por psicólogos titulados que no poseen la condición de médico – Efecto directo> (Sala Quinta)

I. Comentario. Legislación española.

I.1. Comentario

En este asunto se plantearon diversas cuestiones a propósito de la interpretación del art. 13, parte A, apartado 1, letras b) y c) de la Sexta Directiva 77/388/CEE en relación con una Fundación privada declarada de utilidad pública, que disponía de un ambulatorio en el que psicólogos titulados que poseían habilitación para ejercer como psicoterapéuticos, contratados por la Fundación para dispensar tratamientos psicoterapéuticos.

El Tribunal empieza por examinar la tercera cuestión planteada a propósito de la interpretación del art. 13, parte A, apartado 1, letras b) y c), que proclama la exención a la asistencia a personas físicas realizadas en el ejercicio de las profesiones médicas y sanitarias definidas como tales por los Estados miembros, ya que esta cuestión había sido ya tratada por el Tribunal, declarando que la aplicación de la exención no depende de la forma jurídica del sujeto pasivo que preste la asistencia médica, ya que la exención pudiera aplicarse lo mismo cuando los psicoterapéuticos actúan como empleados de la fundación o como profesionales independientes, por exigirlo así el principio de neutralidad del IVA.

En la primera cuestión, se planteaba si sería aplicable la exención prevista en el citado art. 13, parte A, apartado 1, letras b) y c) referentes a las prestaciones de servicios de hospitalización y asistencia sanitaria directamente relacionados con los mismos, realizados por Entidades de Derecho Público u otros establecimientos de hospitalización, realizados por psicólogos autorizados, pero que no son médicos, declarando el Tribunal que los tratamientos psicoterapéuticos dispensados en un ambulatorio de una Fundación privada por psicólogos titulados que no poseen la condición de médico, no constituyen “prestaciones relacionadas directamente” con servicios de hospitalización o asistencia sanitaria, salvo si estos tratamientos son efectivamente dispensados como prestaciones accesorias a la hos-

pitalización de los destinatarios o a la asistencia sanitaria recibida por estos últimos y dicha hospitalización o asistencia constituyen la prestación principal.

Sin embargo, la expresión “asistencia sanitaria” empleada en esta disposición debe ser interpretada en el sentido de que comprende el conjunto de prestaciones de asistencia a personas físicas a que se refiere la letra c) del mismo apartado, en particular las prestaciones efectuadas por personas que no poseen la condición de médico pero que realizan prestaciones paramédicas como los tratamientos de psicoterapia dispensados por psicólogos titulados.

En la segunda cuestión se planteaba la interpretación de si la expresión “otros establecimientos de la misma naturaleza debidamente reconocidos” presupone la existencia de un procedimiento formal, de reconocimiento, en este caso de una Fundación privada, entendiéndose el Tribunal que corresponde al órgano jurisdiccional remitente determinar, habida cuenta del conjunto de estos elementos, si la denegación del reconocimiento de la Fundación a efectos de la exención prevista en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva implica o no una violación del principio de igualdad de trato respecto a otros operadores que efectúan las mismas prestaciones en situaciones comparables, el solo hecho de que las instituciones de seguridad social no se hagan cargo de la totalidad del coste de estas prestaciones no justifica una diferencia de trato entre prestadores por lo que respecta a la sujeción del IVA.

En la cuarta cuestión, se plantea si el sujeto pasivo puede invocar en su asunto principal las disposiciones de la Sexta Directiva, en su artículo 13, parte A, apartado 1, letras b) y c), ante el juez nacional, para exigir la aplicación de una normativa de derecho interno, incompatible con el artículo y apartado citados. A lo que el Tribunal responde afirmativamente, con lo que viene a reconocer una vez más el efecto directo de la Directiva, y que es un principio fundamental del Derecho Comunitario, proclamado por el Tribunal en reiteradas ocasiones.

1.2. Legislación española.

El artículo 20 uno, apartado 2, recoge la exención de las prestaciones de “servicios de hospitalización o asistencia sanitaria, y demás relacionados directamente con las mismas, realizados por entidades de derecho público, o por entidades o establecimientos privados, en régimen de precios autorizados o comunicados.

Se consideran directamente relacionados con la hospitalización y asistencia sanitaria las prestaciones de servicios de alimentación, alojamiento quirófono, suministros de medicamentos y material sanitario y otros análogos prestados por clínicas, laboratorios, sanatorios y demás establecimientos de hospitalización y asistencia sanitaria”.

Por otra parte, el número 3 del art. 20 citado, recoge la exención de la asistencia a personas físicas, por profesionales médicos o sanitarios, cualquiera que sea la persona destinataria de estos servicios.

A efectos de este impuesto tendrán la consideración de "profesionales médicos o sanitarios, los considerados como tales en ordenamiento jurídico y los psicólogos, logopedas y ópticos, diplomados en centros oficiales o reconocidos por la Administración".

Como este precepto, coincide con los términos de los que hemos comentado de la Sexta Directiva, entendemos que la jurisprudencia que se proclama en la Sentencia, es plenamente aplicable al derecho español en los supuestos que se contemplan.

2. Antecedentes de hecho

Mediante resolución de 14 de diciembre de 2000, el Bundesfinanzhof planteó cuatro cuestiones prejudiciales sobre la interpretación del artículo 13, parte A, apartado 1, letras b) y c), de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977.

2.1. Litigio principal y cuestiones prejudiciales

Dornier es una fundación privada, declarada de utilidad pública, con domicilio social en Marburg (Alemania). Conforme a la resolución de remisión, su objeto social consiste en la promoción de la psicología clínica. Pretende contribuir a mejorar los métodos de tratamiento mediante la investigación fundamental y aplicada en materia de psicología clínica. Con este fin, dispone de un ambulatorio en el que psicólogos titulados, contratados por esta fundación, dispensan tratamiento psicoterapéutico.

Los psicólogos empleados por Dornier en 1990 no eran médicos. Sin embargo, poseían una habilitación para ejercer concedida con arreglo a la Heilpraktikergesetz (Ley relativa a los fisioterapeutas) y habían recibido formación como psicoterapeutas.

En 1990, más del 40% de las prestaciones efectuadas por Dornier tuvieron como destinatarios a asegurados del seguro social obligatorio, perceptores de asistencia social o beneficiarios de una pensión de jubilación. Por otra parte, las funciones de dirección y de los directivos las llevaban a cabo psicoterapeutas autorizados a ejercer como fisioterapeutas (Heilpraktiker).

El Finanzamt aplicó el tipo impositivo reducido previsto en el artículo 12, número 8, de la Ustg para determinar el IVA correspondiente a las prestaciones realizadas por Dornier en 1990. Estimó, a diferencia de Dornier, que dichas prestaciones no estaban exentas del pago de dicho impuesto con arreglo al artículo 4, número 16, letra c), de la Umsatzsteuergesetz 1980 (Ley del impuesto sobre el volumen de negocios, en lo sucesivo, "Ustg").

Dornier recurrió ante el Hessisches Finanzgericht Kassel (Alemania) la liquidación correspondiente al ejercicio de 1990.

El Hessisches Finanzgericht consideró que ni el artículo 13, parte A, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva ni consideraciones propias del Derecho constitucional exigían una aplicación del artículo 4, número 16, letra c), de la Ustg que fuera más allá del tenor de esta disposición. Por tanto, desestimó el recurso interpuesto ante él.

En estas circunstancias, Dornier interpuso un recurso de casación ante el Bundesfinanzhof, que decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las cuatro cuestiones prejudiciales.

2.2 Sobre las cuestiones prejudiciales

Procede comenzar señalando que la tercera cuestión planteada, relativa a la interpretación del artículo 13, parte A, apartado 1, letra c), de la Sexta Directiva, es esencialmente idéntica a una cuestión sobre la que el Tribunal de Justicia ya se ha pronunciado. La respuesta a esta pregunta reviste interés para el examen de la primera cuestión, que se refiere a la interpretación de la letra b) del mismo apartado. En estas circunstancias, procede responder en primer lugar a la tercera cuestión.

2.2.1 Sobre la tercera cuestión

Mediante su tercera cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pregunta al Tribunal de Justicia si los tratamientos psicoterapéuticos dispensados por Dornier pueden acogerse a la exención del IVA prevista en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra c), de la Sexta Directiva, habida cuenta, por una parte, del principio de neutralidad inherente al sistema común del IVA y, por otra, del hecho de que los mismos tratamientos habrían podido acogerse a dicha exención si hubieran sido dispensados por psicoterapeutas empleados por Dornier que no actuasen en calidad de tales sino como sujetos pasivos ejerciendo de manera autónoma.

A este respecto, el Tribunal de Justicia ya ha declarado que la exención prevista en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra c), de la Sexta Directiva no depende de la forma jurídica del sujeto pasivo que presta la asistencia médica o sanitaria mencionada en dicha disposición.

2.2.2 Sobre la primera cuestión

Mediante su primera cuestión, el órgano jurisdiccional remitente desea saber esencialmente si la exención del IVA prevista en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva se aplica a tratamientos psicoterapéuticos dispensados en el ambulatorio de una fundación privada que emplea a psicólogos titulados que poseen una habilitación para efectuar estos tratamientos, pero que no están autorizados a ejercer como médicos.

En el presente caso, consta que los tratamientos psicoterapéuticos dispensados en el ambulatorio de Dornier por psicólogos titulados constituyen generalmente prestaciones ofrecidas a sus destinatarios como un fin en sí mismas y no como un medio para que estos últimos disfruten en las mejores condiciones de otras prestaciones. En la medida en que estos tratamientos no revisten carácter accesorio respecto a una hospitalización o a servicios de asistencia sanitaria, no constituyen “prestaciones” [...] relacionadas directamente” con las prestaciones exentas en virtud del artículo 13, parte A, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva.

En consecuencia, procede considerar que los tratamientos psicoterapéuticos dispensados en el ambulatorio de una fundación privada por psicólogos titulados que no poseen la condición de médico sólo están comprendidos en el concepto de “prestaciones [...] relacionadas directamente” con servicios de hospitalización o asistencia sanitaria a efectos del artículo 13, parte A, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva si estos tratamientos son efectivamente dispensados como prestaciones accesorias a la hospitalización de los destinatarios o a la asistencia sanitaria recibida por estos últimos y dicha hospitalización o asistencia constituyen la prestación principal.

La expresión “asistencia sanitaria” que figura en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva debe ser interpretada en el sentido de que comprende el conjunto de prestaciones de asistencia a personas físicas a que se refiere la letra c) del mismo apartado, en particular las prestaciones efectuadas por personas que no poseen la condición de médico pero que realizan prestaciones paramédicas como los tratamientos de psicoterapia dispensados por psicólogos titulados.

2.2.3 Sobre la segunda cuestión

Mediante su segunda cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, por una parte, si la expresión “otros establecimientos de la misma naturaleza legalmente reconocidos” que figura en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva presupone la existencia de un procedimiento formal de reconocimiento del ambulatorio de una fundación privada o si el reconocimiento de un establecimiento de este tipo también puede resultar; por ejemplo, del hecho de que las instituciones de seguridad social se hagan cargo de los gastos de los tratamientos dispensados en dicho establecimiento con arreglo a las normas aplicables, asimismo, a los establecimientos hospitalarios, centros de cuidados médicos y otros establecimientos y, por otra parte, si el hecho de que las instituciones de seguridad social no reembolsen los gastos en que han incurrido los destinatarios de dichos tratamientos o sólo los reembolsen parcialmente justifica que se suprima la exención.

En el asunto principal, en consecuencia, corresponde al órgano jurisdiccional remitente determinar, habida cuenta del conjunto de estos elementos, si la denegación del reconocimiento de Dornier a efectos de la exención prevista en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva implica o no una violación del principio de igualdad de trato respecto a otros operadores que efectúan las mismas prestaciones en situaciones comparables.

El hecho de que las instituciones de seguridad social no reembolsen los gastos en que hayan incurrido los destinatarios de los tratamientos psicoterapéuticos o sólo los reembolsen parcialmente ha de tomarse en consideración en este contexto. Si la situación de Dornier es comparable en este sentido a la de otros operadores que efectúan los mismos tratamientos, el solo hecho de que las instituciones de seguridad social no se hagan cargo de la totalidad del coste de estas prestaciones no justifica una diferencia de trato entre prestadores por lo que respecta a la sujeción del IVA.

2.2.4 Sobre la cuarta cuestión

Mediante su cuarta cuestión, el órgano jurisdiccional remitente desea saber si, en circunstancias como las del asunto principal, el sujeto pasivo puede invocar las disposiciones del artículo 13, parte A, apartado 1, letras b) y c), de la Sexta Directiva ante el juez nacional para obtener la exención de las prestaciones que ha efectuado.

En el presente caso, de la respuesta dada a la segunda cuestión resulta que las normas nacionales relativas al reconocimiento de un establecimiento a efectos de concederle la exención prevista en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva incluyen una restricción incompatible con el tenor literal de esta disposición. Por lo tanto, el sujeto pasivo puede invocar directamente el artículo 13, parte A, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva ante el órgano jurisdiccional nacional para oponerse a la aplicación de la norma de Derecho interno que exige que las prestaciones se efectúen bajo supervisión médica. Sin embargo, de la respuesta a la segunda cuestión resulta asimismo que, para ser calificado de "otro establecimiento de la misma naturaleza legalmente reconocido" y poder así acogerse a la exención prevista en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva, el órgano jurisdiccional nacional debe determinar si el sujeto pasivo reúne los requisitos de aplicación de dicha exención a la vista del conjunto de elementos pertinentes, y concretamente de las circunstancias de hecho del litigio principal.

3. Fallo

El Tribunal de Justicia declaró:

"1) Los tratamientos psicoterapéuticos dispensados en el ambulatorio de una fundación privada por psicólogos titulados que no poseen la condición de médico no constituyen "prestaciones [...] relacionadas directamente" con servicios de hospitalización o asistencia sanitaria a efectos del artículo 13, parte A, apartado 1, letra b), de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre volumen de negocios – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, salvo si estos tratamientos son efectivamente dispensados como prestaciones accesorias a la hospitalización de los destinatarios o a la asistencia sanitaria recibida por estos últimos y dicha hospitalización o asistencia constituyen la prestación principal. Sin embargo, la expresión "asistencia sanitaria" empleada en esta disposición debe ser interpretada en el sentido de que comprende el conjunto de prestaciones de asistencia a personas físicas a que se refiere la letra c) del mismo apartado, en particular las prestaciones efectuadas por personas que no poseen la condición de médico pero que realizan prestaciones paramédicas como los tratamientos de psicoterapia dispensados por psicólogos titulados.

2) El reconocimiento de un establecimiento a efectos del artículo 13, parte A, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva no presupone un procedimiento formal de reconocimiento y este último no debe resultar necesariamente de disposiciones nacionales de carácter fiscal. En la medida en que las normas nacionales relativas al reconocimiento incluyan restricciones que rebasen

los límites de la facultad de apreciación que esta disposición otorga a los Estados miembros, el órgano jurisdiccional nacional debe determinar, a la vista del conjunto de elementos pertinentes, si un sujeto pasivo debe ser considerado, no obstante, "otro establecimiento de la misma naturaleza legalmente reconocido" a efectos de dicha disposición.

3) Dado que la exención prevista en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra c), de la Sexta Directiva no depende de la forma jurídica del sujeto pasivo que presta la asistencia médica o sanitaria mencionada en dicha disposición, los tratamientos psicoterapéuticos dispensados por una fundación privada que emplea a psicoterapeutas pueden acogerse a dicha exención.

4) En circunstancias como las del asunto principal, el artículo 13, parte A, apartado 1, letras b) y c), de la Sexta Directiva puede ser invocado por un sujeto pasivo ante un órgano jurisdiccional nacional para oponerse a la aplicación de una normativa de Derecho interno incompatible con esta disposición."

4. La Abogada General presentó sus conclusiones en audiencia pública de la Sala Quinta el 10 de diciembre de 2002.

Propuso al Tribunal de Justicia que respondiera de la siguiente forma:

"1) El artículo 13, parte A, apartado 1, letra b), de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme, comprende los tratamientos psicoterapéuticos que dispensan en un ambulatorio psicólogos empleados por una fundación que no estén autorizados para ejercer la Medicina, como "prestaciones de asistencia sanitaria" y no como "las demás [prestaciones] relacionadas directamente con las mismas". Corresponde al órgano jurisdiccional nacional determinar, partiendo de las circunstancias pertinentes, si un sujeto pasivo es un "establecimiento de la misma naturaleza legalmente reconocido" a los efectos del artículo 13, parte A, apartado 1, letra b), de la Directiva.

2) La exención prevista en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra c), de la Directiva 77/388 no depende de la forma jurídica del sujeto pasivo que presta la asistencia médica o sanitaria mencionada en dicha disposición.

3) Un sujeto pasivo puede invocar la exención prevista en el artículo 13, parte A, apartado 1, letras b) y c) de la Directiva 77/388/, con el fin de oponerse a una normativa nacional incompatible con dicha disposición."

SENTENCIA 6 NOVIEMBRE DE 2003

■ **Asuntos acumulados C-78/02, C-79/02 y C-80/02**

■ **Partes:** Elliniko Dimosio / Maria Karageorgou, Katina Petrova, Loukas Vlachos

Fiscalidad

Prejudicial

■ **Síntesis:** <Sexta Directiva sobre el IVA – Artículo 21, punto 1, letra c) – Personas obligadas al pago del impuesto – Persona que menciona el impuesto en una factura – Impuesto pagado erróneamente por quien no es sujeto pasivo y que figura en la factura extendida por éste” (Sala Sexta)

I. Comentario. Legislación española.

I.1 Comentario

En este asunto se planteó la cuestión de si una persona creyendo ser un sujeto pasivo por actuar con carácter de independencia factura un IVA y lo menciona así la factura, pero luego entiende que actúa en una relación de dependencia, y por consiguiente no está sujeta a IVA, puede pedir la devolución de lo pagado indebidamente. El Tribunal entiende que sí puede solicitar dicha devolución.

Se trataba de un supuesto en el que una traductora del griego al inglés trabajaba para el Ministerio de Asuntos Exteriores, al que cargaba los recibos, cuya cuota no estaba fijada en función de remuneración íntegra que percibía del Estado, sino en función de la remuneración legal según el cálculo de deducción interna y además el Estado no actúa como sujeto pasivo y el impuesto no es repercutido sobre el consumidor final, siendo el particular el que solicita la traducción de documentos y quién contacta con el Estado.

Por otra, teniendo en cuenta que el Juez nacional remitente consideró que el traductor ejercía una actividad en una relación de subordinación, y por consiguiente que sobre esta premisa no ejerce una actividad económica independiente en el sentido del art. 4, apartado 4, de la Sexta Directiva y por consiguiente no están sujetas a IVA.

Por otra parte, declara el Tribunal que con el fin de garantizar la neutralidad del IVA, los Estados miembros deben de establecer en su ordenamiento jurídico interno, la posibilidad de conseguir cualquier impuesto que se haya facturado indebidamente, y por consiguiente aun cuando como en este caso se haya hecho constar por error en la factura una cantidad como impuesto del valor añadido, cuando no se trata de tal, se puede solicitar su devolución al amparo del art. 21, punto 1 letra c) de la Sexta Directiva.

1.2 Legislación española.

En España se podría conseguir la devolución como ingreso indebido, reconocido en el art. 32 de la nueva Ley General Tributaria (Ley 98/2003) de 17 de diciembre.

2. Antecedentes de hecho

Mediante resoluciones de 31 de enero de 2002, el Dioikitiko Efeteio Athinon (Tribunal de apelación de lo contencioso-administrativo de Atenas) planteó dos cuestiones prejudiciales en cada asunto, formuladas en términos idénticos, sobre la interpretación de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva y, en particular, de la regla establecida en el artículo 21, punto 1, letra c), de esta Directiva, según la cual será deudor del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, "IVA") cualquier persona que mencione el IVA en una factura.

2.1. Los litigios principales y las cuestiones prejudiciales

Mediante resolución del Secretario General del Ministerio de Asuntos Exteriores nº F.093323, de 12 de abril de 1988, se nombró a la Sra. María Karageorgou traductora del griego al inglés para cubrir las necesidades del departamento de traducción de dicho Ministerio.

Después de haber presentado al jefe del Dimosia Oikonomiki Ypiresia (administración tributaria) de Cholargos (Grecia) (en lo sucesivo, "DOY") declaraciones tributarias provisionales y una declaración de liquidación del IVA correspondiente a 1992, revocó las citadas declaraciones mediante su recurso nº 22240 de 29 de diciembre de 1994 y exigió la devolución del IVA que había abonado por haberlo pagado indebidamente.

La Sra. Karageorgou alegó en apoyo de su pretensión de revocación que había presentado las referidas declaraciones como consecuencia de un error de Derecho por su parte, ya que no estaba obligada a pagar el IVA por los ingresos percibidos en el marco de su actividad de traductora.

En su reclamación la Sra. Karageorgou señaló que se hallaba en una relación de subordinación con respecto al Ministerio de Asuntos Exteriores por lo que atañe a sus condiciones de trabajo y a su retribución dado que, por un lado, no fijaba ella misma su retribución y, por otro lado, el Ministerio de Asuntos Exteriores asumía la responsabilidad frente a terceros por sus actos y omisiones como traductora. La Sra. Karageorgou destaca además que no se repercutió sobre el consumidor el IVA que había pagado con sus declaraciones correspondientes a 1992 (dado que ni ella ni el Ministerio percibieron dicho importe de los particulares y de las personas jurídicas destinatarias de tales traducciones), de forma que tal importe constituye una parte de su retribución y no un impuesto.

En su respuesta nº 22240-22241, de 9 de febrero de 1995, el jefe de la DOY de Cholargos desestimó la reclamación de la interesada por cuanto, de un lado, las condiciones de trabajo a que estaba sometida esta última diferían de las de los trabajadores por cuenta ajena y, de otro lado, la Sra. Karageorgou había pagado indebidamente el IVA, ya que había mencionado la cuota en los recibos que había enviado al Ministerio de Asuntos Exteriores y, por consiguiente, no tenía derecho a la devolución del impuesto que había pagado.

En su sentencia nº 275/1995, la Presidenta del Dioikitiko Protodikeio Athinon (Tribunal de lo contencioso-administrativo de primera instancia de Atenas) (Grecia) estimó el recurso de la Sra. Karageorgou y su pretensión de revocación de las declaraciones del IVA correspondientes a 1992, anuló la decisión denegatoria del jefe de la DOY y ordenó la devolución del importe que la interesada había pagado.

El Elliniko Dimosio recurrió en apelación dicha sentencia ante el Dioikitiko Efeteio Athinon, alegando, en particular, como ya había hecho en primera instancia, que la Sra. Karageorgou, sea cual fuere la índole de su trabajo, estaba obligada a pagar el referido impuesto por cuanto lo había mencionado en los recibos que había extendido durante el período de que se trata, conforme al artículo 28, apartado 1, letra d), de la Ley nº 1642/1986.

En su sentencia nº 90/1996, la presidenta del Dioikitiko Efeteio Athinon desestimó el recurso de apelación por infundado y confirmó la sentencia dictada en primera instancia. Sin embargo, no examinó el motivo de apelación basado en que la Sra. Karageorgou estaba obligada a pagar el impuesto controvertido por haberlo mencionado en los recibos que había extendido durante el período de que se trata.

El Elliniko Dimosio, invocando la referida omisión, solicitó al Symvoulio tis Epikrateias (Consejo de Estado) (Grecia) que anulara la resolución del Dioikitiko Efeteio Athinon.

En su sentencia nº 1659/1999, el Symvoulio tis Epikrateias anuló la sentencia del Dioikitiko Efeteio Athinon en la medida en que desestimaba el motivo de apelación basado en la expedición de un recibo en el que se mencionaba el IVA, y consideró que dicho motivo de apelación era esencial, y que el órgano jurisdiccional nacional actuó indebidamente al no examinarlo, y devolvió el asunto al Dioikitiko Efeteio Athinon para que procediera a una nueva apreciación.

En los asuntos C-79/02 y C-80/02, en los que intervienen la Sra. Petrova y el Sr. Vlachos, los hechos y el procedimiento principal son similares a los del asunto C-78/02.

El Dioikitiko Efeteio Athinon decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia en cada uno de los asuntos principales las cuestiones prejudiciales siguientes:

“1) ¿Tiene carácter de IVA en el sentido de la Directiva 77/388/CEE, Sexta Directiva en materia de IVA el importe mencionado en la factura por quien presta servicios al Estado en virtud de una relación de arrendamiento de obra, cuando, por una parte, quien presta los servicios piensa, por error, que los presta en condición de trabajador por cuenta propia, mientras que en realidad existe una relación de subordinación y, a petición de su empresario, carga en los recibos que expide el IVA, cuya cuota no está fijada en función de la remuneración íntegra que percibe legalmente del Estado y que constituye la base imponible legal del IVA, que a continuación es percibido junto con la remuneración legal, sino que se determina en función de la remuneración legal según el método de cálculo de la deducción interna, considerándose que incluye igualmente el IVA devengado, y cuando, por otra parte, el Estado para la remuneración legal previa deducción del IVA, que se considera comprendido en dicha remuneración?

2) ¿Deja de ser aplicable el principio establecido en el artículo 21, punto 1, letra c), de la Sexta Directiva en materia de IVA, del formalismo del impuesto (según el cual, si se menciona la cuota

del impuesto sobre el valor añadido en una factura o en cualquier otro documento que produzca sus efectos, se adeudará dicho impuesto al Estado) cuando el Estado, al ejercer esta actividad como poder público, no actúa como sujeto pasivo en el sentido del artículo 4, apartado 5, de la citada Directiva –en cuyo caso le sería aplicable el mecanismo de la deducción– y cuando dicho impuesto que ha sido pagado no puede ser repercutido y no es repercutido sobre el consumidor final (un particular que solicita la traducción de documentos y que es quien contrata con el Estado), sino que quien presta los servicios solicita la devolución del impuesto que ha pagado a la autoridad tributaria, previa deducción del eventual impuesto soportado, de forma que no hay enriquecimiento del Estado?”

2.2. Sobre la primera cuestión prejudicial

Según las resoluciones de remisión, el órgano jurisdiccional que conoció del asunto principal en primera instancia consideró que los traductores ejercen su actividad en una relación de subordinación con respecto al Ministerio de Asuntos Exteriores por lo que atañe a las condiciones en que realizan su trabajo y a la retribución. En este punto, las sentencias dictadas en primera instancia fueron confirmadas en apelación y las sentencias dictadas en apelación no fueron anuladas cuando fueron recurridas ante el Symvoulío tis Epikrateías. En opinión del órgano jurisdiccional remitente, de ello se desprende que los hechos del presente asunto han quedado acreditados.

El Tribunal de Justicia no puede pronunciarse sobre la índole de las relaciones existentes entre los traductores y el Ministerio de Asuntos Exteriores. Para responder a las cuestiones prejudiciales, debe basarse en la apreciación efectuada por el órgano jurisdiccional remitente según la cual los traductores ejercen su actividad en una relación de subordinación.

Sobre la base de esta premisa, debe deducirse que, en el presente caso, los traductores no ejercen una actividad económica “con carácter independiente” en el sentido del artículo 4, apartado 4, de la Sexta Directiva y, por lo tanto, no son “sujetos pasivos” a efectos del apartado 1 del mismo artículo. Por consiguiente, en virtud del artículo 2, punto 1, de esta Directiva, los servicios que prestan al Ministerio de Asuntos Exteriores helénico no están sujetos al IVA.

2.3. Sobre la segunda cuestión prejudicial

Mediante su segunda cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pide en sustancia que se dilucide si lo dispuesto en el artículo 21, punto 1, letra c), de la Sexta Directiva, según el cual se deberá el IVA al Estado si se menciona la cuota de éste en una factura o en cualquier otro documento que produzca sus efectos, se opone a la devolución de un importe que se haya mencionado por error como IVA en una factura, cuando el Estado no actúe como sujeto pasivo en el sentido del artículo 4, apartado 5, de dicha Directiva y no se haya repercutido el impuesto sobre el consumidor final.

La Sexta Directiva no prevé expresamente el caso de que se mencione por error el IVA en una factura, siendo así que no se debe.

El Tribunal de Justicia ha declarado a este respecto que, para garantizar la neutralidad del IVA, corresponde a los Estados miembros establecer, en sus ordenamientos jurídicos internos, la posibilidad de corregir cualquier impuesto que haya sido facturado indebidamente, en todos los casos en que quien haya extendido la factura demuestre su buena fe. Sin embargo, cuando quien extiende la factura ha eliminado completamente, en su debido momento, el riesgo de pérdida de ingresos fiscales, puede regularizarse el impuesto indebidamente facturado sin que dicha regularización pueda quedar supeditada a la buena fe de quien expide la citada factura.

3. Fallo

El Tribunal de Justicia declaró:

“1) El importe que se menciona como impuesto sobre el valor añadido en la factura extendida por una persona que presta servicios al Estado no debe calificarse de impuesto sobre el valor añadido en el caso de que dicha persona crea por error que presta los servicios como independiente, siendo así que existe en realidad una relación de subordinación.

2) El artículo 21, punto 1, letra c), de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, no se opone a la devolución de un importe que se haya mencionado por error como impuesto sobre el valor añadido en una factura o en cualquier otro documento que produzca sus efectos cuando los referidos servicios no estén sujetos al impuesto sobre el valor añadido y, por consiguiente, el importe facturado no pueda calificarse de impuesto sobre el valor añadido.”

4. El Abogado General presentó sus conclusiones en audiencia pública de la Sala Sexta el 15 de mayo de 2003.

Propuso al Tribunal de Justicia que respondiera del siguiente modo:

“El importe mencionado en la factura por quien presta servicios al Estado en el marco de un contrato de arrendamiento de obra no constituye IVA en el sentido de la Directiva 77/388/CEE, del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, cuando, por una parte, quien presta los servicios piensa, por error, que los presta con carácter independiente, mientras que en realidad existe una relación de subordinación y, a petición de su empresario, carga en las facturas que expide el IVA cuya cuota no se fija en función de los honorarios legales totales que percibe del Estado y que constituyen la base imponible legal del IVA, que a continuación es percibido junto con los honorarios legales, sino que se determina en función de los honorarios legales, según el método de cálculo de la deducción interna, considerando que incluyen igualmente el IVA devengado, y cuando, por otra parte, el Estado paga los honorarios legales previa deducción del IVA, que se considera comprendido en dichos honorarios.”

SENTENCIA 20 NOVIEMBRE DE 2003

■ **Asunto:** C-8/01

■ **Partes:** Assurandor-Societetet / Skatteministeriet

Fiscalidad

Prejudicial

■ **Síntesis:** “Sexta Directiva IVA – Artículo 13, parte A, apartado 1, letra f), y parte B, letra a) – Exención de las prestaciones de servicios realizadas por agrupaciones autónomas que no puedan provocar distorsiones de la competencia – Exención de las operaciones de seguro y de las prestaciones de servicios relativas a las mismas efectuadas por corredores y agentes de seguros – Tasaciones de los daños causados a vehículos de motor efectuadas por una asociación por cuenta de las compañías de seguros miembros de dicha asociación”
(Sala Quinta)

I. Comentario. Legislación española.

En este asunto se plantearon diversas cuestiones, la fundamental era si una Asociación cuyos miembros son pequeñas y medianas compañías de seguros autorizadas para celebrar contratos de seguros de automóviles, y que satisfacen a la Asociación unas cuotas exactamente que equivalen a la parte de gastos que les corresponden, estaban o no exenta de IVA por las actuaciones de valoración que realizaban los peritos contratados por la Asociación para la valoración de los daños de los vehículos siniestrados de los asegurados que son miembros de la Asociación.

El Tribunal declara que estas operaciones no pueden estar exentas de IVA, al amparo del art. 13, parte B), letra a) de la Sexta Directiva, puesto que las que realiza la Asociación, no constituyen prestaciones de servicios de los realizados por corredores o agentes de seguros, porque estas operaciones solo se refieren –dice el Tribunal– a las prestaciones realizadas por profesionales que mantienen simultáneamente una relación con el asegurador y con asegurado, debiendo precisarse que el corredor no es un agente.

La segunda y tercera cuestión, era de si de acuerdo con el art. 13, parte A, apartado 1, letra f), de la Sexta Directiva, para denegar la exención, es necesario que el riesgo de provocar distorsiones en la competencia sea real, dice el Tribunal, y ahora, si es real, puede denegarse la exención, no sólo cuando el riesgo sea inmediato, sino también cuando provocase en el futuro.

En cuanto a la cuarta cuestión, de si se opondría al art. 13, parte A, apartado 1, letra f) de la Sexta Directiva, el hecho de conceder por una legislación nacional una exención temporal, cuando existan dudas de si la concesión de ésta, puede provocar posteriormente distorsiones a la competencia, según ha declarado el Tribunal a esta cuestión, de que dicha exención temporal no es contraria a la Directiva, mientras el interesado cumple con la condición para disfrutar de la exención.

Por último, se planteaba la cuestión, si se podía conceder o no la exención, por el hecho de que en vez de pequeñas compañías aseguradoras, como en el caso que nos ocupa, o por el contrario se tratase de grandes compañías de seguros, que encomienden las tasaciones a peritos empleados suyos, porque esta actividad de tasación no estaría sujeta a IVA, al no tratarse de peritos independientes, y por ello no se alteran las otras cuestiones planteadas.

Y para mejor comprensión, nos remitimos a la lectura del párrafo segundo de la respuesta del Tribunal a la cuestión quinta.

1.1 Legislación española.

La exención a las Asociaciones de carácter empresarial, está reconocida en el art. 20. uno 6º., según el cual están exentos de IVA, los servicios prestados directamente a sus miembros por uniones, agrupaciones o entidades autónomas, incluidas las Agrupaciones de interés económico, constituidas exclusivamente por personas que ejerzan esencialmente una actividad exenta o no sujeta al impuesto, cuando concurren las siguientes condiciones:

- a) Que tales servicios se utilicen directamente y exclusivamente en dicha actividad y serán necesarios para el ejercicio de la misma.
- b) Que los miembros se limiten a rembolsar la parte que corresponda en los gastos hechos en común.
- c) Que se reconozca previamente el derecho de los sujetos pasivos a la exención por la administración tributaria territorial del domicilio fiscal del sujeto pasivo. Este artículo es concorde con la Directiva y la Jurisprudencia del Tribunal, sería aplicable al derecho español.

2. Antecedentes de hecho

Mediante resolución de 20 de diciembre de 2000, el Ostre Landsret planteó cinco cuestiones prejudiciales sobre la interpretación del artículo 13, parte A, apartado 1, letra f), y parte B, letra a), de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme.

2.1. Litigio principal y cuestiones prejudiciales

De la resolución de remisión se deduce que Taksatorringen es una asociación cuyos miembros son pequeñas y medianas compañías de seguros autorizadas para celebrar contratos de seguros de automóviles en Dinamarca. Cuenta aproximadamente con treinta y cinco miembros.

La función de Taksatorringen consiste en tasar los daños ocasionados a vehículos de motor en Dinamarca, por cuenta de sus miembros. Estos últimos están obligados a utilizar los servicios de Taksatorringen para los daños causados a vehículos de motor que se hayan producido en Dinamarca.

Los gastos derivados de la actividad de Taksatorringen se reparten entre sus miembros de tal modo que los pagos efectuados por cada miembro por los servicios de la asociación equivalen exactamente a la parte de los gastos comunes que le corresponde.

Los afiliados pueden retirarse de Taksatorringen con un preaviso de seis meses.

Cuando un vehículo perteneciente a un asegurado ha sufrido daños y debe ser reparado por cuenta de una compañía afiliada a Taksatorringen, el asegurado cumplimenta un parte de siniestro que entrega, junto con el vehículo siniestrado, al taller de reparaciones de su elección. El taller de reparaciones examina el vehículo siniestrado y, tras este examen, solicita un peritaje de un perito tasador (en lo sucesivo, "perito") perteneciente a una de las delegaciones locales de Taksatorringen.

El perito tasa los daños ocasionados al vehículo tras un intercambio de pareceres con el taller de reparaciones. El perito redacta un informe detallado que incluye una descripción de los trabajos que deben realizarse e información sobre la totalidad de los gastos necesarios para llevar a cabo la reparación.

De la resolución de remisión se desprende también que, en un principio, en diciembre de 1992, Taksatorringen recibió de la Told-og Skattestyrelsen (Dirección General de Aduanas e Impuestos) la autorización provisional para ejercer su actividad sin que se le exigiera el registro previo a efectos del IVA. A raíz de las reclamaciones de varias empresas, se le retiró esa autorización provisional el 30 de septiembre de 1993. El órgano jurisdiccional remitente precisa, sin embargo, que se comprobó que las empresas que formularon las reclamaciones no realizaban peritajes de automóviles, ni tenían intención de ofrecer concretamente dicho servicio.

Taksatorringen volvió a solicitar la exención del IVA, pero su solicitud fue denegada por la Told-og Skatteregion Hvidovre (Dirección Regional de Aduanas e Impuestos de Hvidovre) (Dinamarca). Dicha denegación fue confirmada por la Told-og Skattestyrelsen, lo que llevó a Taksatorringen a interponer un recurso ante el Momsnaevnet (Tribunal competente en materia de IVA).

Ante el Momsnaevnet, Taksatorringen alegó que su actividad debía estar exenta del IVA con arreglo al artículo 13, apartado 1, número 20, de la momslov.

Mediante resolución de 4 de abril de 1997, el Momsnaevnet confirmó la decisión denegatoria de la Told-og Skattestyrelsen.

Taksatorringen interpuso un recurso contra la resolución del Momsnaevnet ante el Ostre Landsret.

En estas circunstancias, el Ostre Landsret decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las cinco cuestiones prejudiciales siguientes:

"1) ¿Deben interpretarse las disposiciones de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, y, en particular, su artículo 13, parte

- B, letra a), en el sentido de que las prestaciones de servicios de tasación que una empresa efectúa por cuenta de sus miembros pueden considerarse comprendidas dentro del concepto de "operaciones de seguro" en el sentido de dicha disposición o del concepto de "prestaciones de servicios relativas a las mismas efectuadas por corredores y agentes de seguros"?
- 2) Debe interpretarse el artículo 13, parte A, apartado 1, letra f), de la Sexta Directiva IVA, en el sentido de que procede conceder la exención del IVA a las prestaciones de servicios del tipo de las que una empresa –que por lo demás cumple los requisitos establecidos en dicha disposición para la exención del impuesto- efectúa por cuenta de sus miembros, en caso de que no pueda demostrarse que la exención del impuesto provoca efectivamente una distorsión actual o potencial de la competencia, sino que simplemente exista una posibilidad de que se produzca dicha distorsión?
- 3) Tiene alguna importancia a efectos de la respuesta a la segunda cuestión, el hecho de que la posibilidad de que se produzca una distorsión de la competencia deba considerarse más o menos remota, por ejemplo, en el supuesto de que dicha posibilidad no resulte realista?
- 4) ¿Es incompatible con el artículo 13, parte A, apartado 1, letra f), de la Sexta Directiva IVA el hecho de que, en aplicación de dicha disposición, con arreglo al Derecho nacional sea posible conceder una exención del impuesto de carácter temporal cuando existan dudas sobre si dicha exención es susceptible de provocar posteriormente una distorsión de la competencia?
- 5) A efectos de las respuestas a las cuestiones primera y segunda, ¿tiene alguna importancia el hecho de que, en las grandes compañías de seguros, los servicios de tasación los presten peritos empleados por las propias compañías y, por tanto, dichos servicios estén exentos del impuesto?"

2.2. Sobre la primera cuestión

Hay que señalar que señalar que una asociación, como Taksatorringen, cuyos miembros son compañías de seguros, que realiza tasaciones de daños ocasionados a vehículos de motor por cuenta de sus miembros, no tiene ningún vínculo contractual con los asegurados.

Con respecto a la cuestión de si dichos servicios constituyen "prestaciones de servicios relativas a las mismas efectuadas por corredores o agentes de seguros", debe señalarse que esta expresión sólo se refiere a las prestaciones efectuadas por profesionales que mantienen simultáneamente una relación con el asegurador y con el asegurado, debiéndose precisar que el corredor no es sino un agente.

2.3. Sobre la segunda y la tercera cuestiones

Aunque un examen comparativo de las diferentes versiones lingüísticas del artículo 13, parte A, apartado 1, letra f), de la Sexta Directiva demuestra que la expresión "con la condición de que esta exención no sea susceptible de provocar la exención de inmediato sino también a las que podría provocar en el futuro, es necesario, sin embargo, que el riesgo de que la exención provoque por sí sola distorsiones de la competencia sea real.

De ello se desprende que debe denegarse la concesión de la exención del IVA si existe un riesgo real de que la exención pueda por sí sola, de inmediato o en el futuro, provocar distorsiones de la competencia.

2.4. Sobre la cuarta cuestión

Hay que señalar que nada en la Sexta Directiva conduce a afirmar que una normativa nacional que permita conceder una exención temporal cuando existan dudas sobre si ésta puede provocar posteriormente distorsiones de la competencia es incompatible con el artículo 13, parte A, apartado 1, letra f), de la Sexta Directiva, siempre que la exención sea reconducida mientras el interesado cumpla los requisitos de la citada disposición.

2.5. Sobre la quinta cuestión

Mediante esta cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el hecho de que las grandes compañías de seguros encomienden la realización de las tasaciones de daños ocasionados a vehículos de motor a sus propios peritos, evitando así que se les imponga el IVA, puede influir en la respuesta que deba darse a las cuestiones primera, segunda y tercera.

Hay que señalar a este respecto que, en su análisis en el marco de las respuestas a las cuestiones primera a tercera, el Tribunal de Justicia tuvo en cuenta todos los aspectos de las disposiciones de que se trata así como el sistema del IVA en su conjunto. De ello resulta que no puede tener una incidencia independiente sobre la interpretación del artículo 13, parte A, apartado 1, letra f), y parte B, letra a), de la Sexta Directiva el hecho de que las grandes compañías de seguros encomienden la realización de las tasaciones de daños ocasionados a vehículos de motor a sus propios peritos, evitando así que estas prestaciones de servicios estén sujetas al IVA.

3. FALLO.

El Tribunal de Justicia declaró:

“1) El artículo 13, parte B, letra a), de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, debe interpretarse en el sentido de que las instalaciones de los daños ocasionados a vehículos de motor realizadas por una asociación cuyos miembros son compañías de seguros por cuenta de éstos, no constituyen ni operaciones de seguro ni prestaciones de servicios relativas a las mismas efectuadas por un corredor o un agente de seguros en el sentido de dicha disposición.

2) El artículo 13, parte A, apartado 1, letra f), de la Sexta Directiva 77/388 debe interpretarse en el sentido de que la concesión de una exención del impuesto sobre el valor añadido basada en la citada disposición a una asociación, como aquella de que se trata en el asunto principal, que cumple todos los demás requisitos de dicha disposición, debe denegarse si existe un riesgo real de que la exención pueda provocar por sí sola, de inmediato o en el futuro, distorsiones de la competencia.

3) *Una normativa nacional que permita conceder una exención temporal cuando existan dudas sobre si ésta puede provocar posteriormente distorsiones de la competencia, como la controvertida en el asunto principal, es compatible con el artículo 13, parte A, apartado 1, letra f), de la Sexta Directiva 77/388, siempre que la exención sea reconducida mientras el interesado cumpla los requisitos de la citada disposición.*

4) *El hecho de que las grandes compañías de seguros encomienden la realización de las tasaciones de daños ocasionados a vehículos de motor a sus propios peritos, evitando así que estas prestaciones de servicios estén sujetas al impuesto sobre el valor añadido, no puede influir en las respuestas que deben darse a las cuestiones prejudiciales primera a tercera.”*

5. El Abogado General presentó sus conclusiones en audiencia pública de la Sala Quinta el 3 de octubre de 2002.

Propuso al Tribunal de Justicia que respondiera del siguiente modo:

“- Las disposiciones de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, y, en particular, su artículo 13, parte B, letra a), deben interpretarse en el sentido de que las tasaciones efectuadas por una empresa por cuenta de sus miembros no están comprendidas dentro del concepto de operación de seguro en el sentido de dicha disposición ni del concepto de prestaciones de servicios relativas a las mismas efectuadas por corredores y agentes de seguros.

- El artículo 13, parte A, apartado 1, letra f), de la Sexta Directiva 77/388 debe interpretarse en el sentido de que la exención del impuesto sobre el valor añadido establecida en el mismo únicamente puede denegarse por el hecho de que sea susceptible de provocar distorsiones de la competencia, en el caso de las prestaciones de servicios realizadas por agrupaciones autónomas de personas que ejerzan una actividad exenta o para la cual no tenga la calidad de sujeto pasivo, con objeto de proporcionar a sus miembros los servicios directamente necesarios para el ejercicio de esa actividad, siempre que tales agrupaciones se limiten a exigir a sus miembros el reembolso exacto de la parte que les corresponda en los gastos hechos en común, si resulta, al menos con un alto grado de probabilidad, que, en el caso concreto de que se trate, dicha exención puede excluir por sí sola a los operadores independientes del mercado en el que la agrupación que reivindica la exención ejerce su actividad. La concesión de la exención puede ser meramente temporal.
- El hecho de que las grandes empresas recurran a su propio personal para realizar operaciones que otras empresas de menores dimensiones encargan a agrupaciones que crean al efecto y que, en virtud de ello, y a diferencia de estas últimas, están exentas del impuesto sobre el valor añadido por dichas operaciones no tiene ninguna importancia a efectos de las respuestas que deben darse a las cuestiones primera y segunda.”

SENTENCIA 20 NOVIEMBRE DE 2003

■ **Asunto:** C-212/01

■ **Partes:** Margarete Unterpertinger / Pensionsversicherungsanstalt der Arbeiter

Fiscalidad

Prejudicial

■ **Síntesis:** Sexta Directiva sobre el IVA – Exención de la asistencia a personas físicas realizada en el ejercicio de profesiones médicas y sanitarias – Dictamen médico” (Sala Quinta)

I. Comentario. Legislación española.

En este asunto se solicitó del Tribunal que se pronunciase sobre la interpretación del art. 13 parte A, apartado 1, letra c) de la Sexta Directiva con el fin de determinar el tratamiento fiscal a efectos del IVA de diversos servicios que pueden prestarse en el ejercicio de la profesión médica.

Los servicios médicos a que se refiere esta Sentencia están suficientemente detallados en el fallo de la misma, por lo que a ella nos remitimos.

Lo que aquí nos interesa destacar, es el porqué el Tribunal considera unos servicios exentos al amparo del artículo citado y por el contrario otros los considera sujetos a IVA y para ello, lo que el Tribunal tiene en cuenta es, si los servicios que se prestan tienen por objeto proteger la salud de la persona interesada y entonces estarán exentos, (v.g.: asistencia médica de personas, mediante prevención, diagnóstico, o curación) y no lo estarán aquellos que tienen por objeto un dictamen pericial y no como finalidad la protección de la salud.

I.1. Legislación española.

En el derecho español, el art. 20. uno. Apartado 3º recoge la exención del IVA, respecto de la asistencia a personas físicas por profesionales médicos, quirúrgicos y sanitarios, relativos al diagnóstico, prevención, tratamiento de enfermedades, incluso los análisis clínicos y exploraciones radiológicas.

Por consiguiente, entendemos, que de acuerdo con el criterio de la Sentencia, no estarán exentos los actos que tengan por objeto un dictamen pericial, tendente a acreditar el estado de salud de la persona, por no tener carácter terapéutico.

2. Antecedentes de hecho

Mediante resolución de 9 de mayo de 2001, el Landesgericht Innsbruck planteó dos cuestiones prejudiciales sobre la interpretación del artículo 13, parte A, apartado 1, letra c), de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta **Directiva**.

2.1. Litigio principal y cuestiones prejudiciales

La Sra. Unterpertinger interpuso ante el Landesgericht Innsbruck, constituido como Sala de lo Social, un recurso contra la decisión de la Pensionsversicherungsanstalt der Arbeiter por la que se denegó su solicitud de pago de una pensión de invalidez. El 3 de abril de 2000, el órgano jurisdiccional remitente solicitó que se realizaran diversas pruebas médicas sobre el estado de salud de la demandante en el procedimiento principal y designó a tal fin a un médico especialista en psiquiatría y neurología.

La Sra. Unterpertinger falleció el 10 de febrero de 2001, cuando ya se habían realizado las pruebas y transmitido los dictámenes al Landesgericht Innsbruck. Según la resolución de remisión, desde ese momento el objeto del litigio principal se limitó a la cuestión de las costas, únicamente entre el perito y la Pensionsversicherungsanstalt der Arbeiter.

En consecuencia, el Landesgericht Innsbruck, decidió suspender el curso del procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia, las cuestiones prejudiciales.

2.2 Sobre las cuestiones prejudiciales

Mediante sus dos cuestiones prejudiciales, que procede examinar conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente pide, esencialmente, que se dilucide, habida cuenta en particular de la sentencia D., antes citada, si el artículo 13, parte A, apartado 1, letra c), de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que la exención del IVA prevista en esta disposición se aplica a la prestación de un médico que consista en emitir un dictamen sobre el estado de salud de una persona con el fin de sustentar o de refutar una solicitud de pago de una pensión de invalidez y si la circunstancia de que el perito médico haya sido designado por un órgano jurisdiccional o por un organismo del seguro de pensiones influye a este respecto.

Cuando un servicio consiste en emitir un dictamen médico, resulta que, aunque la prestación de este servicio corresponda a las competencias médicas del prestador y pueda suponer actividades típicas de la profesión de médico, como el reconocimiento físico del paciente o el examen de sus antecedentes sanitarios, la finalidad principal de tal servicio no consiste en proteger, incluido mantener o restablecer, la salud de la persona a que se refiere el dictamen. Tal servicio, cuyo objeto es responder a las preguntas que se formulan con motivo de la solicitud de dictamen, se presta con el fin de permitir que un tercero adopte una decisión que produzca efectos jurídicos con respecto al interesado o a otras personas. Si bien es cierto que un dictamen médico puede asimismo pedirlo el propio

interesado y que indirectamente puede contribuir a proteger su salud, al detectar un nuevo problema o al corregir un diagnóstico anterior; la finalidad principal que persigue todo servicio de este tipo es la de cumplir un requisito legal o contractual previsto en el proceso decisorio de un tercero. Por lo tanto, no se puede aplicar a tal servicio la exención prevista en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra c), de la Sexta Directiva.

Poco importa a este respecto que el dictamen médico se emita a efectos de una acción judicial encaminada a la concesión de una pensión de invalidez, que el perito médico haya sido designado por un órgano jurisdiccional o por un organismo del seguro de pensiones o que, en virtud del Derecho nacional, los gastos del perito vayan a cargo de este organismo. En efecto, aunque tales circunstancias puedan revelar el carácter de interés general de la actividad de peritación controvertida, los términos del artículo 13, parte A, apartado 1, letra c), de la Sexta Directiva no permiten que se aplique la exención establecida por esta disposición a la asistencia médica cuya finalidad no sea la protección de la salud de las personas.

3. Fallo

El Tribunal de Justicia declaró:

“El artículo 13, parte A, apartado 1, letra c), de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, debe interpretarse en el sentido de que la exención del impuesto sobre el valor añadido prevista en dicha disposición no se aplica a los servicios de un médico que consistan en emitir un dictamen relativo a la salud de una persona con el fin de sustentar o de refutar una solicitud de pago de una pensión de invalidez. La circunstancia de que el perito médico haya sido designado por un órgano jurisdiccional o por un organismo del seguro de pensiones no tiene incidencia al respecto.”

5. La Abogada General Sra. C. Stix-Hackl presentó sus conclusiones en audiencia pública de la Sala Quinta el 30 de enero de 2003.

Propuso al Tribunal de Justicia que respondiera del siguiente modo:

A. En el asunto C-212/01

“El artículo 13, parte A, apartado 1, letra c), de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que la exención del impuesto sobre el valor añadido que en él se establece no comprende las actividades de un médico, que actúa en calidad de perito, consistentes en determinar por cuenta de un órgano jurisdiccional o de un organismo del seguro de pensiones la invalidez o no invalidez, la incapacidad profesional o la incapacidad laboral del solicitante de una pensión y que, por consiguiente, tienen una finalidad pericial y no terapéutica.”

B. En el asunto C-307/01

“1) El artículo 13, parte A, apartado 1, letra c), de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que:

- los reconocimientos médicos de personas y
- las extracciones de sangre o las tomas de otras muestras corporales para la detección de virus, infecciones u otras enfermedades, realizados por cuenta de un empresario o de una compañía de seguros, no están exentos del impuesto sobre el valor añadido si no tienen una finalidad terapéutica como la asistencia médica de personas mediante prevención, diagnóstico o curación, sino otros fines como la determinación pericial de informaciones relacionadas con la salud para el empresario o la compañía de seguros.

2) Las actividades médicas

- como la certificación de una aptitud desde el punto de vista de la salud, por ejemplo, para viajar;
- como la expedición de certificados sobre el estado de salud de una persona para determinados fines como el derecho a percibir una pensión de guerra;
- como, en relación con cuestiones de responsabilidad y con la cuantificación de una indemnización de daños para personas que estén considerando la posibilidad de entablar una acción judicial por lesiones corporales, la elaboración de dictámenes médicos a partir de reconocimientos médicos, incluidos estos reconocimientos médicos, o a partir de informes médicos sin la realización de un reconocimiento;
- como, en relación con errores profesionales médicos y concretamente para personas que estén considerando la posibilidad de entablar una acción judicial, la elaboración de dictámenes médicos a partir de informes médicos o a partir de reconocimientos médicos, incluidos dichos reconocimientos médicos, tienen una finalidad pericial y no terapéutica. Por consiguiente, no están comprendidas dentro del ámbito de aplicación del artículo 13, parte A, apartado 1, letra c), de la Sexta Directiva y, por ende, no están exentas del impuesto sobre el valor añadido.”

SENTENCIA 20 NOVIEMBRE DE 2003

■ **Asunto:** C-307/01

■ **Partes:** Peter d'Ambrumenil, Dispute Resolution Services Ltd /

Commissioners of Customs & Excise

Fiscalidad

Prejudicial

■ **Síntesis:** “Sexta Directiva sobre el IVA – Exención de la asistencia a personas físicas realizada en el ejercicio de profesiones médicas y sanitarias”

1. Comentario. Legislación española.

Es idéntico al realizado en el anterior asunto C-212/01, por lo que nos remitimos al mismo.

2. Antecedentes de hecho

Mediante resolución de 6 de junio de 2001, el VAT and Duties Tribunal, London, planteó una cuestión prejudicial sobre la interpretación del artículo 13, parte A, apartado 1, letra c), de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva.

2.1. Litigio principal y cuestión prejudicial

El primer demandante en el procedimiento principal, el Sr. d'Ambrumenil, es licenciado en medicina desde 1975. Tras trabajar para el National Health Service (Servicio Nacional de la Salud) como médico generalista de 1978 a 1987, se estableció por su cuenta y siguió ejerciendo la medicina en su consultorio privado. En el ejercicio de sus actividades profesionales, el Sr. d'Ambrumenil ha intervenido como perito médico ante distintos tribunales y ha declarado en múltiples asuntos relacionados, en particular, con negligencia médica, delitos de lesiones y procedimientos disciplinarios. Ejerce asimismo las actividades profesionales como árbitro y conciliador.

La segunda demandante en el procedimiento principal, DRS, es una sociedad que constituyó el Sr. d'Ambrumenil en 1994. Una parte importante de las actividades profesionales de éste, que cesó en 1997 el ejercicio de la medicina en su consultorio privado, se realiza desde entonces a través de DRS. Las referidas actividades consisten en prestación de servicios que exigen un peritaje tanto jurídico como médico, en particular, servicios de arbitraje y de conciliación.

Mediante resolución notificada al Sr. d'Ambrumenil el 29 de septiembre de 1997, los Commissioners of Customs & Excise consideraron que algunos de los servicios prestados, ya sea conjuntamente por ambos demandantes en el procedimiento principal o bien por

uno de ellos, estaban comprendidos en el ámbito de aplicación del artículo 9, grupo 7, punto 1, de la VATA de 1994 y que, por lo tanto, estaban exentos del IVA.

El Sr. d'Ambrumenil interpuso un recurso contra dicha resolución ante el VAT and Duties Tribunal, London, el cual emplazó a DRS como litisconsorte necesario. Mediante resolución interlocutoria dictada el 16 de marzo de 1999, dicho órgano jurisdiccional propuso plantear al Tribunal de Justicia una cuestión sobre la interpretación que debe darse a la exención prevista en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra c), de la Sexta Directiva, teniendo en cuenta las alegaciones que las partes habían formulado. El planteamiento al Tribunal de Justicia de dicha cuestión fue posteriormente suspendido a la espera de la sentencia de 14 de septiembre de 2000, D., (C-384/98).

Consideró que, a pesar de la aclaración que ha supuesto la sentencia D., antes citada, en cuanto a la sujeción al IVA de los servicios de un médico que efectúa un examen de investigación de paternidad y emite un dictamen sobre el particular, seguía siendo necesaria la interpretación del Tribunal de Justicia para que pudiera resolverse en cuanto al tratamiento fiscal de los servicios a que se refiere el litigio principal.

En estas circunstancias el VAT and Duties Tribunal, London, decidió suspender el curso del procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia una cuestión prejudicial.

2.2. Sobre la cuestión prejudicial

Mediante su cuestión prejudicial el VAT and Duties Tribunal pide al Tribunal de Justicia que la facilite los criterios de interpretación del artículo 13, parte A, apartado 1, letra c), de la Sexta Directiva que le permitan determinar el tratamiento fiscal, con respecto al IVA, de diversos servicios que pueden prestarse en el ejercicio de la profesión médica. Concretamente, el órgano jurisdiccional remitente pretende que se dilucide si la exención prevista en dicha disposición se aplica a las distintas actividades a que se refiere la cuestión prejudicial.

Como ha señalado acertadamente la Abogado General en los puntos 66 a 68 de sus conclusiones, la finalidad de un servicio médico determina si está exento del IVA. Por lo tanto, si se presta asistencia médica en un contexto que permite determinar que su finalidad principal no es la protección, incluido el mantenimiento o el restablecimiento, de la salud sino más bien facilitar un dictamen exigido con carácter previo a la adopción de una decisión que produce efectos jurídicos, no se aplica a este servicio la exención prevista en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra c), de la Sexta Directiva.

En efecto, cuando un servicio consiste en emitir un dictamen médico, resulta que, aunque la prestación de este servicio corresponda a las competencias médicas del prestador y pueda suponer actividades típicas de la profesión de médico, como el reconocimiento físico del paciente o el examen de sus antecedentes sanitarios, la finalidad principal de tal servicio no consiste en proteger, incluido mantener o restablecer, la salud de la persona a que se refiere el dictamen. Tal servicio, cuyo objeto es responder a las preguntas que se formulan con motivo de la solicitud de dictamen, se presta con el fin de permitir que un ter-

cero adopte una decisión que produzca efectos jurídicos con respecto al interesado o a otras personas. Si bien es cierto que un dictamen médico puede asimismo pedirlo el propio interesado y que indirectamente puede contribuir a proteger su salud, al detectar un nuevo problema o al corregir un diagnóstico anterior; la finalidad principal que persigue todo servicio de este tipo es la de cumplir un requisito legal o contractual previsto en el proceso decisorio de un tercero. Por lo tanto, no se puede aplicar a tal servicio la exención prevista en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra c), de la Sexta Directiva.

De ello se deduce que los servicios como los consignados en las letras d) a h) de la cuestión prejudicial, aunque se efectúen en el ejercicio de la profesión médica, no constituyen "asistencia a personas físicas", en el sentido del artículo 13, parte A, apartado 1, letra c), de la Sexta Directiva. En efecto, la finalidad de tales servicios es la emisión de dictámenes sobre el estado de salud de una persona y versan, en particular, sobre las lesiones o las incapacidades que la afectan, para la tramitación de solicitudes administrativas, como las de concesión de una pensión de guerra, o de acciones judiciales de indemnización, como las demandas de indemnización de daños y perjuicios en caso de negligencia médica.

Por lo que respecta a los servicios consistentes en expedir certificados médicos de aptitud, por ejemplo, los certificados de aptitud para viajar, mencionados en la letra c) de la cuestión prejudicial, debe tomarse en consideración el contexto en el que se prestan tales servicios con el fin de determinar su finalidad principal.

Cuando se trata de certificados de aptitud cuya presentación exige un tercero como requisito previo para el ejercicio por el interesado de una actividad profesional concreta o para la práctica de determinadas actividades que exigen una buena condición física, la finalidad principal del servicio prestado por el médico es facilitar a ese tercero un elemento necesario para que adopte una decisión. La finalidad de dichos servicios médicos no consiste principalmente en proteger la salud de las personas que desean desarrollar determinadas actividades y, por lo tanto, no pueden estar exentos, en virtud del artículo 13, parte A, apartado 1, letra c), de la Sexta Directiva.

No obstante, cuando la finalidad de la expedición de un certificado sobre la aptitud física es hacer constar con respecto a terceros que el estado de salud de una persona impone limitaciones a determinadas actividades o exige que éstas se efectúen en condiciones especiales, puede considerarse que la finalidad principal de este servicio es la protección de la salud de la persona de que se trate. En consecuencia, puede aplicarse a tal servicio la exención prevista en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra c), de la Sexta Directiva.

Consideraciones análogas a las formuladas en los apartados anteriores son posibles en lo tocante a los servicios consignados en las letras a) y b) de la cuestión prejudicial. Cuando los reconocimientos médicos así como las extracciones de sangre o tomas de otras muestras corporales se realizan con la finalidad de permitir que un empresario adopte decisiones sobre la selección o las funciones que debe ejercer un trabajador; o bien de permitir que una compañía de seguros fije la prima que debe exigir a un tomador del seguro, la finalidad de las prestaciones de que se trata consiste principalmente en facilitar a ese empresario o a esa compañía de seguros un elemento que baraja al adoptar la decisión. Por lo tanto, tales servicios no

están comprendidos en el ámbito de la “asistencia a personas físicas” exenta en virtud del artículo 13, parte A, apartado 1, letra c), de la Sexta Directiva.

3. Fallo

El Tribunal de Justicia declaró:

“1) El artículo 13, parte A, apartado 1, letra c), de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, debe interpretarse en el sentido de que la exención del impuesto sobre el valor añadido prevista en esta disposición se aplica a los servicios médicos que consistan en:

- reconocimientos médicos de particulares, a petición de empresarios o de compañías de seguros;
- extracción de sangre o toma de otras muestras corporales con el fin de analizar la presencia en ellas de virus, infecciones u otras enfermedades, a petición de empresarios o de compañías de seguros, o
- expedición de certificados médicos de aptitud, por ejemplo de aptitud para viajar, cuando el objetivo de tales prestaciones consista principalmente en proteger la salud de la persona interesada.

2) No se aplica dicha exención a los siguientes servicios, prestados en el ejercicio de la profesión médica:

- expedición de certificados médicos en relación con la concesión de una pensión de guerra;
- reconocimientos médicos para emitir dictámenes relativos a cuestiones de responsabilidad y a la evaluación del daño sufrido por personas que se proponen entablar una acción judicial por un delito de lesiones;
- emisión de dictámenes médicos tras los reconocimientos a que se refiere el guión anterior, así como la emisión de dictámenes médicos basados en informes médicos, sin proceder, no obstante, a reconocimientos médicos;
- reconocimientos médicos con el fin de emitir dictámenes médicos sobre casos de negligencia médica, a petición de personas que se proponen entablar una acción judicial;
- emisión de dictámenes médicos, tras los reconocimientos a que se refiere el guión anterior, y emisión de dictámenes médicos basados en informes médicos, sin proceder, no obstante, a reconocimientos médicos.”

5. La Abogado General presentó sus conclusiones en audiencia pública de la Sala Quinta el 30 de enero de 2003.

Véase el asunto C-212/01 ■