

CRONICA TRIBUTARIA

Boletín de Actualidad 9/2010



INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES

SUMARIO

Blanco García, Álvaro Jesús del y Castro Pacheco, Leoncio Ángel: La subcapitalización y el Derecho Comunitario

Calderón Carrero, José Manuel: El auto del TJUE sobre la compatibilidad comunitaria del artículo 108.2 LMV con la Directiva 69/335/CEE: ¿primer asalto de un combate inacabado?

Carbajo Vasco, Domingo: Un apunte sobre la incidencia de la nueva edición de la *guía de precios de transferencia* en el tratamiento de las operaciones vinculadas en España

Piña Garrido, Lilo: Comentario a la STC 78/2010, de 20 de octubre

LA SUBCAPITALIZACIÓN Y EL DERECHO COMUNITARIO

Álvaro Jesús del Blanco García

Leoncio Ángel Castro Pacheco

Instituto de Estudios Fiscales

1. Introducción

Antes de abordar la cuestión de fondo del presente artículo, hay que tener en cuenta una serie de premisas. En primer lugar, es preciso recordar que, según reiterada jurisprudencia comunitaria, si bien la fiscalidad directa es competencia de los Estados miembros, éstos deben ejercerla respetando el Derecho Comunitario.

Por otro lado, el artículo 18 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (en adelante, TFUE) protege, con carácter general, de situaciones discriminatorias en el ámbito de la Unión Europea (en adelante, UE) por razón de nacionalidad. Esta prohibición de carácter general, se concreta en otras disposiciones, recogidas en el TFUE, que tratan de garantizar: La libre circulación de trabajadores (art. 45), la libertad de establecimiento (art. 49 y 54), la libre circulación de servicios (art. 56) y la libre circulación de capitales (art. 63).

El Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (en adelante, TJCE) ha reiterado en numerosas ocasiones que el principio recogido en el artículo 18 (antiguo art. 12 del TUE), esto es, el principio general que prohíbe cualquier discriminación por razón de nacionalidad, está destinado a aplicarse de manera independiente sólo en situaciones regidas por el Derecho Comunitario para las cuales el TFUE no prevea normas específicas que prohíban la discriminación.

Además, a pesar de que los preceptos antes mencionados hablan de *nacionales*, el TJCE viene admitiendo su invocación para proteger de situaciones discriminatorias por motivos impositivos en función de la *residencia*. A tal efecto, podemos traer al caso el *Asunto Avoir Fiscal* (1986) donde se reconoció por primera vez que el Derecho Comunitario puede limitar la competencia de los Estados Miembros para distinguir el tratamiento fiscal de residentes y no residentes, si en algún aspecto concreto del impuesto existe discriminación.

Posteriormente, el *Asunto Schumacker* (1995) declaró la admisibilidad de tratamientos fiscales diferenciados en función de la residencia, siempre que nos encontremos ante situaciones que puedan calificarse como de “no comparables”.

Toda empresa para financiarse opta por diferentes formas, ya sea por aportación de capital o por endeudamiento. El concepto de subcapitalización lo tenemos que ubicar al analizar la forma de financiación que utilizan las empresas de un mismo grupo económico que se hallan integradas y bajo un control común. La subcapitalización consiste en disfrazar una aportación real de capital bajo la figura del préstamo. Esto genera distorsiones no sólo en el ámbito jurídico-tributario, sino también en el mercantil.

La subcapitalización provoca un cambio en la estructura de la participación patrimonial y esto hace que se diluya el riesgo empresarial. Los socios son los que, aportando el capital, obtienen como beneficio societario por su aporte las utilidades si la empresa

obtiene resultados positivos. En cambio, si lo que se coloca en la sociedad es aportación en calidad de préstamo, éste va a cobrar un rendimiento independiente del resultado de la empresa.

La subcapitalización otorga un tratamiento fiscal más favorable ya que el que una sociedad opte por financiarse vía préstamo produce las siguientes ventajas fiscales:

- a) Se evita el pago del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados en su modalidad de Operaciones Societarias (actualmente 1 por 100¹).
- b) Posibilidad de deducir los intereses al calcular la base imponible del Impuesto de Sociedades.
- c) Se evitan problemas de doble imposición económica.
- d) En el marco de las operaciones internacionales: Con Convenio para evitar la Doble Imposición se obtiene reducción del importe de la retención en el país de la fuente. Sin Convenio para evitar la Doble Imposición: Se obtiene la exención si reside en la UE (art. 14 TR Ley Impuesto Renta No Residentes).

2. Jurisprudencia del TJCE sobre subcapitalización

A) Asunto Lankhorst-Hohorst

Sobre este asunto el Tribunal de Justicia de Luxemburgo dictó sentencia el 12 de diciembre de 2002, de la cual no existe jurisprudencia anterior sobre el mismo supuesto. En ella se declara la incompatibilidad de la norma alemana de subcapitalización con la libertad de establecimiento. Incompatibilidad que ya se venía anunciando por un gran sector doctrinal (así Calderón Carrero, Villar Ezcurra, Palao Taboada, Cordón Ezquerro, Gutiérrez Lousa, Vega Borrero y García Prats) para el caso español, que contenía una norma de subcapitalización muy similar a la alemana.

El supuesto de hecho se concreta en un préstamo concedido a una sociedad alemana por una sociedad holandesa vinculada con ésta última: En 1996 LT BV concede un préstamo a LH GmbH de 3.000.000 de marcos alemanes a reembolsar en 10 años con un tipo de interés variable. Como consecuencia de dicho préstamo, LH GmbH pudo reducir el préstamo e intereses con una entidad financiera, logrando una mejor situación financiera. Pero la Administración tributaria alemana considero que el pago de intereses, los cuales estaban siendo objeto de deducción de LH GMBH, eran equiparables a una distribución de beneficios encubierta.

El artículo 8 bis KStG establecía que si una sociedad residente retribuye a otra sociedad que participa sustancialmente a la primera y que “carece de crédito” por razón de haber obtenido de dicha sociedad no residente un préstamo, los pagos de intereses se considerarán un reparto de beneficios, de manera que tales pagos no podían deducirse de la Base Imponible, sino que debían someterse al IS alemán al 30 por 100 de Tipo de Gravamen.

LH GmbH alegó que la finalidad del artículo 8 bis era impedir fraude fiscal, no evitar una mejor gestión financiera de las sociedades. Entendiendo además que la norma era discriminatoria al tratar de forma distinta situaciones idénticas.

A lo que la Administración tributaria alemana respondió con la claridad de la norma, alegando además que las normas de subcapitalización vienen exigidas por coherencia

¹ Art. 26 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre.

del sistema fiscal, de ahí su aplicación en muchos países para hacer ineficaces determinadas maniobras defraudadoras.

Respecto a los fundamentos jurídicos, el Tribunal de Luxemburgo determinó la existencia de un obstáculo a la libertad de establecimiento, prohibido por el artículo 43 TCE (actual 49 TFUE) por diferencia de trato entre filiales residentes en función del domicilio de su sociedad matriz. Ello debido a que dicha disposición desmotiva a sociedades domiciliadas en otros Estados miembros a adquirir, crear o mantener filiales en el Estado miembro que adopte tal disposición.

En cuanto a su justificación, el Gobierno alemán sostuvo que la disposición que se examina está destinada a luchar contra la evasión fiscal. Pero la normativa contempla cualquier situación en la que la sociedad matriz tenga su domicilio fiscal fuera de la RFA sea por el motivo que sea, no sólo por evasión fiscal. Situación que no implica en sí un riesgo de evasión fiscal, ya que la sociedad en cuestión estará sujeta de todos modos a la legislación fiscal del Estado de establecimiento.

Así la sentencia expresa que las disposiciones del artículo 8 bis KStG son contrarias al Derecho comunitario por conllevar una discriminación prohibida en los Tratados Constitutivos y concretamente por ir contra la libertad de establecimiento reconocida en el artículo 43 TCE (Actual 49 TFUE).

Ello por considerar que existe una desigualdad de trato fundamentada en motivos de residencia fiscal, tratando de forma distinta situaciones comparables, de la que deviene una desventaja fiscal para el no residente. Desigualdad que no resulta justificada por razones suficientes, por lo que el Tribunal de Justicia entendió que el artículo 8 bis KStG era claramente discriminatorio y contrario a la libertad de establecimiento.

Es obvia la desventaja fiscal para la sociedad a la que se le exige un pago tributario adicional, que además será un sobregravamen porque los rendimientos del capital mobiliario percibidos por LT BV ya fueron gravados por el Estado holandés, lo que acarrea un riesgo de doble imposición si no existe coordinación entre ambos países.

Una desigualdad de trato que no tiene justificación alguna por causa razonable, ya que se rechaza argumentar la lucha contra el fraude fiscal porque tiene una finalidad claramente más recaudatoria. Ni tampoco puede justificarse por razones de coherencia del sistema fiscal pues no se otorga ninguna ventaja fiscal a la matriz extranjera que pueda compensarla por el tratamiento desigual recibido.

Por último tampoco pueden argumentarse razones de control tributario porque, aunque la norma de subcapitalización pudiera permitir a las autoridades alemanas controlar el importe de ingresos imposables, existen otros medios para llevar a cabo dicho control como son la colaboración administrativa o el intercambio de información.

Así, como conclusión podemos declarar que el TJCE se opone a la norma fiscal de subcapitalización contemplada en el artículo 8 bis KStG por la que se recalifican ciertos pagos de intereses como distribución encubierta de beneficios cuando la empresa prestamista no es residente en Alemania, recalificación que no operaría igual si la empresa fuera residente.

Consecuencia para la normativa alemana y española

1. Alemania

El régimen alemán sobre subcapitalización fue modificado por la Ley de 22 de diciembre de 2003. La modificación vino motivada por la STJCE en el *Asunto Lankhorst-Hohorst* en virtud de la cual se estableció la incompatibilidad de las normas

de subcapitalización de la legislación alemana con el principio de libertad de establecimiento.

Con anterioridad, el artículo 8 KStG² se aplicaba exclusivamente en relación con los préstamos otorgados por una persona o entidad residente en el extranjero. A partir de diciembre de 2003, se incorporaron una serie de medidas de adaptación para que la norma de subcapitalización pueda aplicarse indistintamente a los préstamos aportados por personas residentes y no residentes.

- a) Sólo cabe la recalificación de los intereses cuando el importe devengado supere los 250.000€
- b) Se excluyen los préstamos a corto plazo.
- c) El coeficiente de subcapitalización pasa a ser de 3:1 a 1,5:1.

2. España

Ante la STJCE en el *Asunto Lankhorst-Hohorst*, el legislador español entendió aconsejable la modificación del artículo 20 del TRLIS donde se regula la subcapitalización. Para llevar a cabo dicha modificación el legislador español añadió un apartado 4 a la mencionada norma, mediante la incorporación de la Ley 62/2003, por la cual: “Lo previsto en este artículo no será de aplicación cuando la entidad vinculada no residente en territorio español sea residente en otro Estado miembro de la Unión Europea, salvo que resida en un territorio calificado reglamentariamente como paraíso fiscal”.

Por tanto, a partir del 1 de enero de 2004, el régimen de subcapitalización no será de aplicación entre entidades residentes en la UE, salvo, claro está, que se trate de un paraíso fiscal. Haciendo evidente cómo las modificaciones operadas por España distan mucho de ser parecidas a las operadas por Alemania, pese a ser consecuencia de la misma STJCE.

B) Test Claimants in the Thin Cap:

Cuya sentencia comunitaria data del 13 de marzo de 2007, la cual viene a concretar la doctrina asentada por la sentencia *Lankhorst-Hohorst* cuando existen montajes puramente artificiales. El litigio surge a raíz de que una sociedad residente en Reino Unido, que es propiedad en al menos un 75 por 100 de una sociedad matriz no residente, obtiene un préstamo de ésta.

Por tanto, el supuesto del asunto gira en torno a la existencia de una restricción a la libertad de establecimiento que el artículo 43 TCE reconoce a los nacionales comunitarios y que el artículo 48 TCE reitera al establecer el derecho a ejercer su actividad en el Estado miembro de que se trate por medio de una filial, sucursal o agencia. Admitir que el Estado miembro de establecimiento de una filial pueda aplicar libremente un trato distinto a esta filial por el mero hecho de que el domicilio de su sociedad matriz se halle en otro Estado miembro privaría de contenido el artículo 43 TCE.

Además calificar de beneficios distribuidos los intereses abonados a una sociedad vinculada puede agravar la carga tributaria de la sociedad prestataria, no sólo por no poder reducirse el beneficio imponible, sino también por la calificación de éstos como beneficios distribuidos lo que aumenta el pago del IS. Así, las disposiciones nacionales relativas a la subcapitalización introducen una diferencia de trato entre sociedades

² Los pagos de intereses serán tratados como posibles dividendos cuando los recursos ajenos tripliquen durante el ejercicio el valor de la participación del socio.

prestatarias residentes en función de que la sociedad vinculada prestamista esté o no domiciliada en el mismo Estado.

Sobre la justificación de la restricción a la libertad de establecimiento; Con lo que respecta a consideraciones relativas a la lucha contra la evasión fiscal, el Gobierno de Reino Unido señala que, a diferencia de la controvertida legislación alemana en el asunto que dio lugar a la sentencia *Lankhorst-Hohorst*, las disposiciones nacionales en el presente caso relativas a la subcapitalización contemplan una forma particular de evasión fiscal consistente en la aplicación de dispositivos artificiales destinados a eludir la legislación tributaria del Estado de residencia de la sociedad prestataria.

Las disposiciones de Reino Unido sólo califican de beneficios distribuidos la parte de los intereses que exceden de los que se habría abonado en el marco de una transacción celebrada en condiciones de libre competencia y que se aplican con flexibilidad, en particular, al establecer procedimiento de comprobación previa.

Conforme a reiterada jurisprudencia, una medida nacional que restrinja la libertad de establecimiento puede estar justificada cuando tenga por objeto específico los montajes puramente artificiales cuyo objetivo sea eludir la aplicación de la legislación del Estado miembro de que se trate. Pero a diferencia de la sentencia de *Lankhorst-Hohorst* en la que la legislación alemana no cumplía con dicha exigencia, contemplando en general cualquier situación en la que la sociedad matriz tenga su domicilio en otro Estado miembro sea cual fuere el motivo, la legislación de un Estado miembro, en este caso Reino Unido, puede estar justificada por motivos relativos a la lucha contra las prácticas abusivas cuando establece que los intereses abonados por una filial residente a una sociedad matriz no residente se calificaran como beneficios distribuidos únicamente si superan lo que dichas sociedades habrían acordado en condiciones de libre competencia.

En esta sentencia el TJCE consideró la compatibilidad con el Derecho Comunitario (en cuanto a libertad de establecimiento) de la legislación del Reino Unido en materia de subcapitalización. Posicionándose en el sentido de que el principio de plena competencia sobre el que se fundamenta la legislación de los diferentes países sobre subcapitalización constituye un principio antiabuso que previene montajes puramente abusivos o totalmente artificiales de transferencia de beneficios de una jurisdicción fiscal, que resulta justificada desde el punto de vista comunitario. Entendiendo, por tanto, que es perfectamente posible diseñar cláusulas antiabuso pensadas o que ataquen operaciones internacionales exclusivamente, sin que tenga sentido la extensión de estas cláusulas a operaciones nacionales.

C) *Lammers & Van Cleeff NV*:

El TJCE se pronunció mediante sentencia sobre este caso el 17 de enero de 2008, cuyo supuesto de hecho del litigio nace a consecuencia de un crédito concedido por la sociedad matriz con domicilio social en los Países Bajos (BV Lammers & Van Cleeff) a una filial belga, la cual le abonó intereses. La administración tributaria belga consideró parte de dichos intereses como dividendos y los sometió como tales a tributación.

EL TJCE declaró que los artículos 43 y 48 TCE (actuales 49 y 54 TFUE) se oponen a una normativa nacional como la belga en el presente caso, según la cual los intereses abonados por una sociedad residente de un Estado miembro a un administrador que sea una sociedad establecida en otro Estado miembro se recalifican como dividendos y se someten como tales a tributación siempre que, al inicio del periodo impositivo, el importe total de los anticipos generadores de intereses sea superior al capital desembolsado incrementado por las reservas sujetas a tributación, mientras que, en las

mismas circunstancias, si dichos intereses se abonan a un administrador que sea una sociedad establecida en el propio Estado miembro, no se recalifican como dividendos ni se someten como tales a tributación.

Lo que conlleva una diferencia de trato en función de que la sociedad prestataria tenga o no su domicilio en Bélgica, recibiendo un trato fiscal desfavorable en caso de que el administrador no lo tenga, lo cual atenta directamente contra el principio de libertad de establecimiento al no estar suficientemente justificada dicha discriminación, y que sólo podría admitirse en la medida que tenga por objeto específico los montajes puramente artificiales cuyo objetivo sea eludir la aplicación de la legislación del estado miembro de que se trate.

3. Resolución del Consejo de 8 de junio de 2010

Por último cabe destacar, en materia de subcapitalización, la resolución que el 8 de junio de 2010 fue aprobada por el Consejo Europeo sobre la coordinación de las normas sobre transparencia fiscal internacional y subcapitalización en la Unión Europea, por la que se invitaba a los Estados miembros a establecer una serie de indicadores que hicieran estimar una posible atribución artificial de beneficios, pero ello siempre que el sujeto pasivo pueda presentar pruebas de la ausencia de abuso.

Tales indicadores son: un coeficiente de endeudamiento excesivo; que el importe del interés neto pagado por la sociedad supere un determinado umbral de beneficios antes de intereses e impuestos; o que la deuda se presente como excesiva en cuanto a la comparación entre el porcentaje de patrimonio neto de la sociedad y la del grupo en todo el mundo.

Pero dicha resolución ha sido objeto de diversas críticas doctrinales, no dando aún por cerrada la regulación en materia de subcapitalización ni a nivel interno ni a nivel comunitario.

4. Conclusión

A la vista de la Jurisprudencia Comunitaria examinada y teniendo en cuenta la modificación operada por el legislador español, cabe preguntarse si las operaciones artificiosas llevadas a cabo por entidades residentes en la UE escaparían sin más del control tributario al no encuadrarse dentro del supuesto de hecho del artículo 20 del TRLIS. O, si por el contrario, dado que esas operaciones escapan de la regulación del art. 20 TRLIS, podrían recalificarse³ por la Administración Tributaria como aportaciones de capital y, por tanto, sus rendimientos ser considerados como dividendos sin tener en cuenta el *safe harbour* regulado en dicho artículo.

A su vez, podría plantearse si cabría aplicar el procedimiento regulado en el art. 15 de la Ley General Tributaria, esto es, conflicto en aplicación de la norma tributaria, cuando se abusaran de las formas jurídicas de tal manera que se acudiera a financiación ajena cuando lo que en realidad subyace es una aportación de capital.

Estamos ante un nuevo interrogante que el transcurso del tiempo resolverá. No obstante, ya empiezan a aparecer comentarios y resoluciones de tribunales económico-administrativos a favor de tal posicionamiento. Si bien la jurisprudencia comunitaria ha dejado clara su doctrina en materia de subcapitalización, las diversas regulaciones de los Estados Miembros abren una serie de interrogantes que deberán ser abordados por el TJCE.

³ Art. 13 Ley General Tributaria.

Bibliografía

- Almudí Cid, J.M. y Serrano Antón, F. (2003): “Comentario a la STJCE 12.12.2002, *Asunto Lankhorst-Hohorst*”, en Herrera Molina, P.M. (director): *Comentarios de Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas. Año 2002*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.
- Calderón Carrero, J.M. (1995): “Estudio de la normativa española sobre subcapitalización de sociedades a la luz del principio de no discriminación: análisis de su compatibilidad con los convenios de doble imposición y con el ordenamiento comunitario, *Crónica Tributaria*, nº 76.
- Cordón Ezquerro, T. y Gutiérrez Lousa M. (2007): “La subcapitalización: tratamiento jurídico-tributario y su compatibilidad con el principio de no discriminación”, en Cordón Ezquerro, T. (director): *Manual de Fiscalidad Internacional*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.
- Palao Taboada, C. (2005): “Subcapitalización” en Serrano Antón, F.: *Fiscalidad Internacional*, 2.^a edición, Centro de Estudios Financieros, Madrid.
- Villar Ezcurra, M. (1998): “El tratamiento tributario de la subcapitalización en España frente a las exigencias de no discriminación del Derecho Comunitario”, *Carta Tributaria* n.º 300.

**EL AUTO DEL TJUE SOBRE LA COMPATIBILIDAD COMUNITARIA
DEL ARTÍCULO 108.2 LMV CON LA DIRECTIVA 69/335/CEE:
¿PRIMER ASALTO DE UN COMBATE INACABADO?**

José Manuel Calderón Carrero
Universidad de La Coruña

1. Consideraciones preliminares sobre el auto del TJUE sobre el artículo 108 LMV

El Tribunal de Justicia de la UE, a través de su Auto de 6 de octubre de 2010, C-487/09, ha respondido a la cuestión prejudicial planteada por el Tribunal Supremo español, el 14 septiembre de 2009, admitiendo la compatibilidad del artículo 108.2 de la Ley 24/1988, del Mercado de Valores (LMV en adelante) con la Directiva 69/335/CEE, relativa a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales en supuestos de compraventa de acciones¹.

A través de esta nota tratamos de exponer el pronunciamiento del TJUE y ofrecer algunas consideraciones sobre su alcance e implicaciones.

2. Antecedentes del caso enjuiciado por el Tribunal Supremo y la cuestión prejudicial planteada ante el TJUE

La cuestión prejudicial se suscita en el marco de un litigio entre un contribuyente (INMOGOLF) y la Administración tributaria autonómica murciana. En concreto, mediante escritura otorgada el 20 de agosto de 1993, INMOGOLF, accionista de Inmobiliaria La Manga, S.A., adquirió de otro accionista 49 acciones de esta última sociedad por un precio de 49.000 ESP, obteniendo de este modo una participación superior al 50 por 100 en el capital social de ésta. La escritura fue presentada el 22 de abril de 1997 en el Servicio Territorial de Cartagena de la Dirección General de Tributos de la Consejería de Economía y Hacienda de la Comunidad Autónoma de Murcia, acompañada de la autoliquidación por el impuesto de transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados. En ésta se declaraba una base imponible de 972.999.989 ESP, que correspondía al valor total del patrimonio inmobiliario de Inmobiliaria La Manga, S.A., y una cuota de 58.378.799 ESP, si bien se hacía constar que se practicaba con carácter cautelar, dado que la transmisión estaba exenta de conformidad con el artículo 108, apartado 1, de la Ley 24/1988. El 31 de diciembre de 1997, INMOGOLF solicitó la liquidación definitiva del impuesto y la devolución del importe pagado, alegando la aplicación de la exención establecida en el artículo 108,

¹ En concreto el TJUE falló que: “La Directiva 69/335/CEE del Consejo, de 17 de julio de 1969, relativa a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales y, más concretamente, sus artículos 11, letra a), y 12, apartado 1, letra a), no se oponen a una normativa de un Estado miembro, como la establecida en el artículo 108, apartado 2, de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores, en su versión modificada por la Ley 18/91, de 6 de junio, que, a fin de impedir la elusión fiscal en el marco de la transmisión de bienes inmuebles mediante la interposición de sociedades, sujeta las transmisiones de valores al impuesto sobre transmisiones patrimoniales cuando dichas transmisiones de valores representan participaciones en el capital social de sociedades cuyo activo está constituido al menos en su 50 por 100 por inmuebles y el adquirente obtiene como resultado de la referida transmisión una posición tal que le permite ejercer el control sobre la entidad de que se trate, incluso en los supuestos en que, por un lado, no hubo intención de eludir el impuesto y, por otro, dichas sociedades son plenamente operativas y los inmuebles no pueden disociarse de la actividad económica desarrollada por dichas sociedades”.

apartado 1, de la Ley 24/1988. Esta solicitud fue denegada mediante resolución de la Dirección General de Tributos de la Consejería de Economía y Hacienda de la Comunidad Autónoma de Murcia de 17 de abril de 1998. Mediante resolución de 30 de abril de 1998, la Administración practicó una liquidación complementaria por importe de 28.910.297 ESP en concepto de recargo de mora. Al haber sido desestimadas las reclamaciones interpuestas contra dichas resoluciones, al igual que los subsiguientes recursos contra la desestimación de dichas reclamaciones, INMOGOLF interpuso finalmente un recurso de casación ante el órgano jurisdiccional remitente, en el que invoca la infracción de los artículos 11, letra a), y 12 de la Directiva.

Por considerar que la resolución del litigio de que conoce requiere una interpretación de la Directiva 69/335/CEE, el Tribunal Supremo decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las cuestiones prejudiciales siguientes:

«1) Habida cuenta de que la Directiva [...] prohibía en el art. 11a) el gravamen de la circulación de acciones, participaciones y títulos análogos, autorizando exclusivamente el art. 12.1a) a los Estados Miembros para percibir impuestos sobre la transmisión de valores mobiliarios, liquidados estimativamente o no, y dado que el art. 108 de la Ley 24/1988 [...], no obstante establecer una regla general de exención, tanto en el Impuesto sobre el Valor Añadido, como en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales para la transmisión de valores, sujeta estas operaciones al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas, siempre que representen partes del capital social de entidades cuyo activo esté constituido al menos en su 50 por 100 por inmuebles y cuando el adquirente, a consecuencia de dicha transmisión, obtenga una posición tal que le permita ejercer el control de la entidad, sin distinguir entre sociedades patrimoniales y sociedades que desarrollan una actividad económica[, ¿prohíbe la Directiva] la aplicación de forma automática de normas de Estados Miembros, como el artículo 108.2 de la Ley 24/1988 [...], que grava determinadas transmisiones de valores que encubren transmisiones de inmuebles, aunque no se haya buscado eludir la tributación?

2) En el caso de que no sea necesario el ánimo elusorio[, ¿prohíbe la Directiva] la existencia de normas como la ley [...] 24/1988, que establece un gravamen por la adquisición de la mayoría del capital de sociedades cuyo activo está mayoritariamente integrado por inmuebles, aunque sean sociedades plenamente operativas y aunque los inmuebles no puedan disociarse de la actividad económica desarrollada por la sociedad?»

3. Pronunciamiento del Tribunal de Justicia de la UE

El TJUE consideró que de su jurisprudencia podía deducirse claramente la respuesta a la cuestión prejudicial planteada y, en tal sentido, se pronunció a través de un auto.

El Tribunal de Justicia inicia su auto recordando que los arts.11 letra a) y 12.1.a) de la Directiva 69/635/CEE², establecen una clara distinción entre una “*emisión de valores mobiliarios*”, la cual no puede estar sujeta a ningún impuesto o gravamen distinto del derecho de aportación, y la “*transmisión de tales valores*”, que, por el contrario, sí puede ser sometida a imposición³.

² Debe indicarse que la Directiva 69/635/CEE fue derogada por la Directiva 2008/7/CE, de 12 de febrero, que refunde las disposiciones comunitarias en materia de impuestos indirectos sobre concentración de capitales, de manera que las referencias que realiza el TJUE a las disposiciones de la Directiva 69/635/CEE deben trasladarse al contexto de la actual Directiva 2008/7/CE.

³ STJUE de 1 de octubre de 2009, *HSBC Holdings y Vidacos Nominees*, C-569/07, Rec.p.I-9047, apartado

Una vez establecida esta distinción, el TJUE excluyó, en primer lugar, que el impuesto establecido por el art.108.2 LMV gravara una “emisión de valores” en el sentido del art.11.a) de la referida Directiva y, por ello, rechaza que exista incompatibilidad entre ambas disposiciones.

En segundo lugar, el Tribunal de Justicia analizó la normativa nacional controvertida a la luz del art.12.1.a) de la Directiva 69/335/CEE. El TJUE salió al paso al argumento esgrimido por los gobiernos español y húngaro en el sentido de que el gravamen previsto en el art.108.2 LMV en realidad y desde un punto de vista económico grava el patrimonio inmobiliario subyacente en los valores mobiliarios, indicando que el hecho imponible de tal impuesto viene constituido por la transmisión de valores mobiliarios y, en tal sentido, se proyecta sobre una operación específica contemplada por el art.12.1.a) de la Directiva 69/335/CEE. Es decir, el TJUE excluyó la procedencia, a estos efectos, de un enfoque económico del impuesto previsto en el art.108.2 LMV que situaría la cuestión controvertida extramuros del ámbito de aplicación de la referida Directiva comunitaria.

En tercer lugar, el TJUE destacó que, de acuerdo con la jurisprudencia comunitaria⁴, el art.12.1.a) de la Directiva 69/335/CEE, los Estados miembros pueden percibir un impuesto en caso de transmisión de valores mobiliarios, con independencia de que la sociedad emisora de dichos valores mobiliarios esté o no autorizada a cotizar en Bolsa y de que la transmisión de éstos tenga lugar en la Bolsa o directamente entre el transmitente y el adquirente. Igualmente, se indica que el referido art.12.1.a) de la mencionada Directiva comunitaria deja a los Estados miembros la posibilidad de determinar libremente el tipo de los impuestos que contempla.

En cuarto lugar, el TJUE aplicó estos principios al caso controvertido alineándose con los argumentos esgrimidos por los gobiernos español, neerlandés y húngaro, así como con la propia Comisión. Todos ellos mantuvieron que el artículo 12, apartado 1, letra a), de la Directiva no se opone a un impuesto como el establecido en el art.108.2 LMV, en la medida en que el tenor literal de dicha disposición comunitaria no precisa las condiciones en las que los Estados miembros pueden percibir impuestos sobre la transmisión de valores mobiliarios y además, tal Directiva tan solo llevó a cabo una armonización exhaustiva de los supuestos en los que los Estados miembros pueden someter la concentración de capitales a impuestos indirectos⁵. Así las cosas, se llega a la conclusión

34. En esta sentencia delimita el concepto de “emisión” del art.11.a) de la Directiva 69/335/CEE frente al de “transmisión” del art.12.1.a) recogido en la misma, estableciéndose que: “(32) (...) autorizar la percepción de un impuesto o de un gravamen sobre la primera adquisición de un título nuevamente emitido supondría en realidad gravar la propia emisión del citado título en la medida en que forma parte integrante de una operación global relativa a la concentración de capitales. En efecto, una emisión de títulos no basta por sí misma, sino que solo tiene sentido a partir del momento en que los citados títulos encuentran adquirentes. (33) Por lo tanto, el efecto útil del artículo 11, letra a, de la Directiva implica que la emisión, en el sentido de esta disposición, debe incluir la primera adquisición de títulos que se efectúe en el marco de la emisión de éstos. (35) Por lo tanto, no puede considerarse que la primera adquisición de títulos en el marco de su emisión constituya una transmisión, en el sentido del artículo 12, apartado 1, letra a, de la Directiva y, por lo tanto, un impuesto que grave esta primera adquisición no puede hallarse comprendido dentro del ámbito de aplicación de la excepción que figura en dicha disposición”.

⁴ SSTJUE de 7 de septiembre de 2006, *Organon Portuguesa*, C-193/04, Rec.p.I-7271, de 17 de diciembre de 1998, *Coda*, C-236/97, Rec.p.I-8679, y auto de 5 de febrero de 2004, *SONAE*, C-357/02. En la sentencia sobre el asunto *Organon*, el TJUE afirmó que “(21) el artículo 12, apartado 1, letra a) de la Directiva 69/335 permite que se perciba un impuesto en caso de transmisión de valores mobiliarios con independencia de que la sociedad emisora de dichos valores esté o no autorizada a cotizar en bolsa y de que la transmisión de éstos tenga lugar en bolsa o directamente entre el transmitente y el adquirente”.

⁵ STJUE de 1 de octubre de 2009, *HSBC Holdings y Vidacos Nominees*, C-569/07, Rec.p.I-9047, apartado 25.

de que, como demuestra precisamente el artículo 12, apartado 1, letra a), de la Directiva, una transmisión de valores mobiliarios, como la contemplada en esta disposición, no constituye, como tal, una operación de concentración de capitales, que el legislador de la Unión tenía intención de someter a una normativa de la Unión con la adopción de la Directiva. Es decir, el TJUE resuelve la, cuando menos aparente, contradicción entre los arts.11.a) y 12.1.a) de la Directiva 69/335/CEE, admitiendo la posibilidad de que los Estados miembros sometan a imposición las transmisiones de valores mobiliarios que no constituyan en sí mismas una operación de concentración de capitales (*v.gr*, una transmisión de acciones de una sociedad cuyo principal activo son inmuebles).

En quinto y último lugar, el Tribunal de Justicia matizó su pronunciamiento limitando su alcance a establecer la compatibilidad de la normativa nacional controvertida con la Directiva 69/335/CEE en un contexto fáctico como el resultante de los hechos del litigio que provocaron el planteamiento de la cuestión prejudicial por parte del Tribunal Supremo. Así, el TJUE enfatizó cómo, aun cuando el artículo 12.1.a) de la Directiva no se opone, como tal, a al impuesto establecido en el art.108.2 LMV, los Estados miembros deben ejercer la competencia establecida en dicha disposición respetando las libertades fundamentales garantizadas por el Tratado de Funcionamiento de la UE (TFUE)⁶. No obstante, en la medida en que la petición de decisión prejudicial no tiene por objeto la interpretación de las libertades fundamentales ni contiene precisiones en cuanto a una eventual aplicación de las normas que consagran dichas libertades a una situación como la del litigio principal, el TJUE se consideró incompetente para pronunciarse sobre una interpretación de dichas libertades en el marco de la presente remisión prejudicial.

4. Algunas consideraciones sobre el Auto del TJUE

A nuestro modesto entender, el auto del TJUE no zanja totalmente la cuestión relativa a la compatibilidad comunitaria del impuesto establecido en el art.108.2 LMV, dado que se limita a realizar un análisis muy preliminar de la cuestión abordando únicamente uno de los supuestos cubiertos por tal cláusula. En gran medida, tal enfoque podría obedecer a que la propia cuestión prejudicial planteada por el Tribunal Supremo se formula en términos muy genéricos y sobre un caso que posiblemente no fuera el más indicado para obtener un pronunciamiento más global. Pensamos, por tanto, que seguimos estando ante un tema que suscita muchas dudas y en tal sentido podría volver a plantearse tal cuestión de incompatibilidad comunitaria respecto de operaciones distintas (que puedan ser calificadas como operaciones de concentración de capitales) y/o casos relacionados con operaciones transfronterizas.

Así, en primer lugar, podría plantearse la incompatibilidad del art.108.2 LMV con la normativa comunitaria reguladora del IVA. Se viene argumentando que tal incompatibilidad con el IVA resulta de considerar cómo las disposiciones de la Directiva 2006/112/CE, relativa al sistema común del IVA establecen la exención de la transmisiones de valores⁷, así como la exención de las segundas y ulteriores transmisiones de edificaciones (si bien existe la posibilidad de renunciar a tal exención cuando concurren una serie de condicionantes). No obstante, no puede perderse de vista que la Comisión UE –la Unidad de Control de la aplicación de la normativa comunitaria y de las ayudas estatales/impuestos indirectos– se pronunció, el 29 de enero de 2009, a

⁶ Véase concretamente, en este sentido, la sentencia de 5 de marzo de 2009, *UTECA*, C-222/07, Rec. p. I-1407, apartado 18 y jurisprudencia citada en el mismo.

⁷ Las operaciones relativas a las participaciones en sociedades están exentas del IVA ex art.135.1.f) Directiva 2006/112/CE, exceptuando las relativas al depósito y la gestión de participaciones.

favor de la compatibilidad entre la normativa comunitaria reguladora del IVA y el art.108.2 LMV, aunque con argumentos no del todo convincentes. Así, por un lado, se reconoció que someter a los empresarios o profesionales a tributación por el TPO en la transmisión de valores mobiliarios, sin darles opción de tributar por el IVA, podría no tener mucho sentido. Sin embargo, se matizó que la renuncia a la exención del IVA que contempla el art.135.1f) de la Directiva 2006/112/CE (y la tributación por tal impuesto) constituye simplemente una opción concedida a los Estados miembros de acuerdo con el art.137.1.a) de la referida Directiva comunitaria, de manera que España no estaría incumpliendo tal regulación comunitaria por no permitir la renuncia a la exención del IVA en tal supuesto. Por otro lado, la incompatibilidad entre el art.108.2 LMV y el IVA debe analizarse, según la Comisión, desde la óptica del art.401 de la Directiva 2006/112/CE, de suerte que esta disposición sólo prohíbe gravar tales operaciones relativas a participaciones en sociedades con un impuesto que tenga la naturaleza y características de un impuesto sobre el volumen de negocios, y no parece que el impuesto de transmisiones patrimoniales que articula el art.108.2 LMV posea tales características a la luz de la propia jurisprudencia del TJUE⁸.

En segundo término, también podría cuestionarse la compatibilidad del art.108.2 LMV respecto de casos donde resultaran de aplicación las libertades fundamentales del Tratado FUE (posiblemente la libertad de establecimiento) por tratarse de operaciones transfronterizas. En este sentido, si el TJUE calificara el art.108.2 LMV como una cláusula antielusión fiscal⁹, ciertamente, bien podría cuestionarse su compatibilidad comunitaria con las libertades fundamentales teniendo en cuenta que la jurisprudencia comunitaria sólo viene aceptando las restricciones fiscales generadas por este tipo de cláusulas cuando en la práctica únicamente se proyectan o capturan montajes puramente abusivos o totalmente artificiales cuya finalidad principal es evitar la imposición normalmente aplicable (*targeted rules versus blanket rules*)¹⁰.

En tercer lugar, cabría cuestionar la compatibilidad del gravamen establecido en el art.108.2 LMV con la Directiva 2008/7/CE sobre impuestos indirectos que gravan la

⁸ En contra de la incompatibilidad entre la normativa del IVA y el art.108.2 LMV véanse la RTEAC de 16 de febrero de 2005, la STSJ Cataluña de 28 de mayo de 2004, y la STSJ del País Vasco de 7 de marzo de 2005.

⁹ El TJUE en este auto parece asumir la caracterización del art.108.2 LMV como cláusula antielusión fiscal siguiendo el planteamiento realizado por el Tribunal Supremo. Nótese, no obstante, que por un lado, tal caracterización no es debatida o analizada pormenorizadamente en el auto y, además, el Tribunal de Justicia examina la redacción del art.108 LMV anterior a la reforma operada por la ley 36/2006. La mayoría de la doctrina, y la jurisprudencia nacional viene calificando el art.108 LMV como una cláusula antielusión específica que pivota sobre una ficción jurídica y se proyecta sobre toda operación donde se adquiere el control de entidades cuyo activo principal son inmuebles situados en territorio español a través de un negocio traslativo, y todo ello dejando al margen de que tal operación se realice con un propósito comercial, económico o empresarial o para abusar de la exención del ITP e IVA en operaciones de transmisión de participaciones. Nótese, no obstante, que tras la reforma operada por la Ley 36/2006 en el art.108 LMV puede concurrir el presupuesto de aplicación de esta cláusula mediante la toma de control sin que medie negocio traslativo.

¹⁰ Véanse entre otras las SSTJUE en los casos *Cadbury Schweppes C-196/04*, *Test Claimants in the Thin Cap C-524/04*, *Lammers & Van Cleeff C-105/07*, *Test Claimants in the CFC and Dividend Group C-202/05*, *X e Y II C-436/00*, y *Lasteyrie du Saillant C-09/02*. En este mismo orden de cosas, cabría igualmente mencionar la propia jurisprudencia del Tribunal Constitucional español sobre cláusulas antiabuso que, debido a sus presupuestos, se proyectan sobre situaciones que no son expresivas de capacidad económica, esto es, la norma tributaria presupone tal capacidad económica y se gravan situaciones donde ésta resulta inexistente o ficticia (SSTC 221/92, 214/94 y 194/2000, entre otras). Ciertamente, no puede afirmarse que el art.108.2 LMV se proyecte en todo caso sobre situaciones de este tipo, pero no cabe excluir que ello pueda acontecer tras la reforma operada por la Ley 36/2006.

concentración de capitales. Debe recordarse que actualmente la Comisión europea está tramitando un procedimiento de infracción frente a España que versa precisamente sobre la compatibilidad comunitaria del art.108 LMV¹¹ con esta Directiva CE. La Comisión mantiene que el art.5 de la Directiva 2008/7/CE, sobre impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales, excluye que los Estados miembros puedan gravar determinadas operaciones de aportación de capital con un impuesto adicional al impuesto (*capital duty*) establecido en tal Directiva, cuyo tipo de gravamen máximo es el 1 por 100 sobre tales aportaciones (OS). Por tanto, la Comisión defiende que la Directiva 2008/7/CE excluye la aplicación del impuesto establecido en el art.108.2 LMV en estos casos (ampliación de capital por parte de socio que obtiene una posición de control sobre la entidad que posee, directa o indirectamente, los activos inmobiliarios, o que una vez obtenido tal control aumenta su participación en la entidad)¹². Posiblemente, este procedimiento de infracción frente a España termine

¹¹ *The European Commission formally requests Spain to abolish its transfer tax on certain contributions to capital* (IP/10/83, Brussels 28 January 2010). El legislador español, a través de la Ley 11/2009, de 26 de octubre, por el que se regulan las Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario, de forma un tanto llamativa se ha hecho eco del referido procedimiento de infracción en su disposición adicional tercera, denominada “Revisión de las reglas de aplicación del artículo 108 de la ley 24/1988, de 17 de julio, del Mercado de Valores” estableciendo que “El Gobierno analizará, a la vista de la resolución del expediente de infracción, abierto por la Comisión Europea, la adecuación del artículo 108 de la ley 24/1988, de 17 de julio, del Mercado de Valores a la normativa europea que armoniza el Impuesto sobre la concentración de capitales y la del IVA, previa consulta a las comunidades autónomas, en su condición de Administraciones tributarias gestoras y a quienes corresponden los ingresos del ITP y AJD.”

¹² Nos referimos, por ejemplo, a una operación en la que una sociedad (cuyos principales activos son inmobiliarios) amplía capital, el cual es suscrito por una entidad o persona física en ejercicio de derechos de suscripción preferente adquiridos a los socios preexistentes y de esta forma se hace con una participación superior al 50 por 100 del capital de la referida sociedad inmobiliaria. Aquí resultaría de aplicación el ITP ex art.108.2 LMV y también podría gravarse la ampliación de capital en la modalidad de operaciones societarias. El corazón del debate sobre la compatibilidad del art.108.2 LMV con la Directiva 2008/7/CE reside en determinar si tal impuesto estaría prohibido por el art.5.2.a) de tal Directiva –que excluye el gravamen, entre otras operaciones, de la *creación, emisión y puesta en circulación de acciones o participaciones u otros valores*–, resultando únicamente autorizado el impuesto sobre aportaciones de capital al tipo del 1 por 100 (art.7.1 de la referida Directiva), o por el contrario, el gravamen del art.108.2 LMV constituye un “impuesto sobre la transmisión de valores mobiliarios” y, por tanto, autorizado por el art.6.1.a) de la Directiva 2008/7/CE. Podría mantenerse que no resulta aplicable este último precepto sobre la base de dos argumentos. Por un lado, algunos comentaristas (Pérez-Bustamante y Bastida, en *RCT CEF* n.º331/2010) han observado que si se considerase que la adquisición de valores como consecuencia de aportaciones efectuadas al capital constituye una transmisión de valores, la excepción del art.6.1.a) de la Directiva siempre entraría en juego y los Estados miembros estarían habilitados para imponer gravámenes indirectos adicionales a las operaciones de concentración de capitales, es decir, de alguna forma se estaría vaciando la prohibición de gravamen establecida en el art.5.2.a) de la Directiva. Por otro lado, y en la misma línea de pensamiento podría argumentarse a favor de un concepto estricto de “transmisión” en el ámbito del art.6.1.a) de la Directiva vinculado intrínsecamente a la “cesión de las participaciones” (STJUE 7 octubre de 2006, *C-193/04, Organon Portuguesa*), siguiendo cierta jurisprudencia comunitaria que considera que la emisión de nuevas acciones en el marco de una operación de ampliación de capital constituye una operación de concentración de capitales, de suerte que la operación de emisión comprende igualmente la primera adquisición del título nuevamente emitido (STJUE de 1 de octubre de 2009, *C-569/07, HSBC Holdings plc*). En este tipo casos, el TJUE consideró que no puede exaccionarse un impuesto que grave la primera adquisición de las participaciones, al margen del impuesto que grava las aportaciones de capital. La cuestión clave, por tanto, reside en determinar si el art.108.2 LMV establece o no un impuesto cuyo hecho imponible comprende el gravamen de la primera adquisición de acciones en casos de aportaciones de capital con emisión de nuevas acciones. Ya hemos visto como el auto del TJUE de 6 de octubre de 2010 (*C-487/09*) considera que el art.108.2 LMV establece un gravamen cuyo hecho imponible lo constituye la transmisión de valores, pero cabe observar que tal pronunciamiento se realizó enjuiciando una operación

constituyendo el objeto de un recurso por incumplimiento ante el TJUE, el cual tendrá que volver a enfrentarse con el art.108.2 LMV.

Finalmente, cabe destacar igualmente cómo la AEDAF ha presentado una denuncia ante la Comisión cuestionando la compatibilidad con el Derecho de la UE utilizando argumentos que parecen alinearse con los expuestos, habiendo sido admitida a trámite tal denuncia el 7 de septiembre de 2010. Esta denuncia puede contribuir a fortalecer la posición de la Comisión e impulsar el procedimiento de infracción abierto respecto del art.108.2 LMV desde una perspectiva distinta.

En suma, a nuestro modesto entender, el auto del TJUE no resuelve definitivamente la cuestión relativa a la compatibilidad comunitaria del art.108.2 LMV, en la medida en que siguen existiendo supuestos que plantean dudas sobre tal compatibilidad. Así las cosas, habrá que esperar a futuros pronunciamientos del TJUE, donde se examine esta cuestión con un enfoque distinto y/o respecto de operaciones transfronterizas, para resolver todos estos interrogantes en un sentido u otro.

En todo caso, cabe manifestar un cierto escepticismo a la hora de depositar todas las esperanzas de racionalización de esta cláusula en una suerte de “panacea comunitaria”, esto es, en que los pronunciamientos del TJUE sirvan para reconfigurar sustancialmente esta disposición. Lo más adecuado sería que el legislador –superando la óptica puramente recaudatoria– se hiciera eco de los problemas que genera el amplísimo ámbito de aplicación del art.108 LMV, su falta de neutralidad y los obstáculos que crea para el normal desenvolvimiento de las operaciones de reestructuración empresarial en un buen número de sectores económicos, y reordenara tal cláusula de manera que, por ejemplo, se proyectase únicamente sobre auténticas transmisiones de inmuebles encubiertas (y no sobre transmisiones de acciones de sociedades activas).

de transmisión de acciones y además se analizaba la versión del referido precepto anterior a la reforma de la ley 36/2006, de suerte que ésta amplía el ámbito de aplicación del art.108 LMV más allá de una “transmisión de valores”. Por tanto, a nuestro juicio, este auto del TJUE no ha zanjado la cuestión de la compatibilidad del art.108.2 LMV con la Directiva 2008/7/CE en los términos expuestos.

UN APUNTE SOBRE LA INCIDENCIA DE LA NUEVA EDICIÓN DE LA “GUÍA DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA” EN EL TRATAMIENTO DE LAS OPERACIONES VINCULADAS EN ESPAÑA

Domingo Carbajo Vasco

Agencia Estatal de Administración Tributaria

1. Nota previa

Desde que la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal (*Boletín Oficial del Estado*; en adelante, *BOE*, de 30), con efectos, en principio, a partir del 1 de diciembre de 2006 (véase al respecto de la compleja incidencia temporal de esta norma, su disposición adicional séptima)^{1 2}, modificó la redacción del artículo que, en el sistema tributario español, constituye la clave de bóveda en el tratamiento de las operaciones vinculadas, es decir, el artículo 16 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, *TRLIS*), puede decirse que ha comenzado una nueva era en nuestro Ordenamiento Financiero Español respecto de esta prolija problemática fiscal, cuya incidencia, durante mucho tiempo, parecía quedar extramuros de nuestra actividad diaria como profesionales tributarios, tanto en el campo de la asesoría privada como en lo relativo a los procedimientos de aplicación de los tributos, en especial, del procedimiento de inspección tributaria.

Bien porque se entendía que se trataba de un problema exclusivamente ligado a las grandes empresas transnacionales (en adelante, *ETN*), cuya normativa esencial eran los respectivos Convenios de Doble Imposición Internacional sobre la Renta y el Patrimonio (en adelante, *CDI*), en especial, lo dispuesto en el artículo 9 del Modelo de Convenio de la OCDE sobre “empresas asociadas”, bien porque la aplicación práctica de la anterior redacción del artículo 16 *TRLIS*, vigente durante el largo período 1996 (entrada en vigor de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades; en adelante, *IS*) a 2006, apenas había producido supuestos de interés, dadas las dificultades para su aplicación y su ámbito reducido: necesidad de prueba por parte de la Administración Tributaria de que se había producido una minoración de la carga tributaria o de un diferimiento de la misma en el conjunto de las operaciones llevadas a cabo entre las entidades vinculadas, exclusividad de la iniciación de oficio del

¹ Sobre la problemática de los precios de transferencia, en general, nos remitimos a: Carbajo Vasco, Domingo; Vázquez Torres, Ángel Luis. *Guía sobre operaciones vinculadas. Especial consideración de las pequeñas y medianas empresas españolas (PYMES)*, Asociación Española de Asesores Financieros y Tributarios, Madrid, 2010.

Asimismo, *vid.* VVAA. *Las operaciones vinculadas. Análisis contable y fiscal*, Carta Tributaria, colecc. A Fondo, Valencia, agosto de 2009.

² En relación, por ejemplo, a las obligaciones de documentación que incorpora para estas operaciones la nueva redacción del artículo 16.2 *TRLIS*, se refería a su incidencia temporal el apartado 2 de la disposición adicional séptima de la citada Ley 36/2006, al indicar:

“...serán exigibles a partir de los tres meses siguientes a la entrada en vigor de la norma que las desarrolle. Hasta dicha fecha resultarán de aplicación las disposiciones vigentes a la entrada en vigor de esta Ley en materia de documentación de las operaciones vinculadas y régimen sancionador, y no serán constitutivas de infracción tributaria las valoraciones efectuadas por los contribuyentes cuando apliquen correctamente alguno de los métodos de valoración previstos en el apartado 4 del artículo 16 del citado texto refundido según la redacción dada por esta Ley.”.

procedimiento, ausencia de medidas de documentación específicas, falta de experiencia entre los funcionarios encargados de aplicar la norma, ajuste bilateral, etc.³; lo cierto es que el tema de los precios de transferencia hasta el ejercicio 2006 quedaba reducido, en nuestra práctica tributaria, a los comentarios de los expertos de la fiscalidad internacional sobre la relevancia de esta materia en la tributación de las ETN y, por lo tanto, se centraba en el estudio de los CDI, los Comentarios a los mismos y la que puede denominarse la “Biblia” en materia de operaciones vinculadas: *La Guía de Precios de Transferencia* publicada por la propia OCDE, cuya última edición oficial se remontaba al lejano año 1999⁴.

En todo caso, la doctrina española era insistente sobre la necesidad de adecuar nuestra normativa de precios de transferencia a lo expuesto por la doctrina internacional, la cual contaba ya en el ejercicio 2006 (fecha de publicación de la precitada Ley 36/2006) con dos fuentes normativas de disposiciones y prácticas: las de la OCDE, a partir de la *Guía* mencionada y los trabajos, expuestos en diferentes Recomendaciones, del denominado Foro de Precios de Transferencia de la UE⁵.

Podría argumentarse, frente a lo expuesto con anterioridad que, antes de 1996, la normativa española del IS, desde la Reforma Fiscal de 1978 y con diversos avatares, ya conoció un tratamiento de las operaciones vinculadas con valoraciones de las operaciones realizadas entre las mismas a precio de mercado, con carácter de normas imperativas o de *ius cogens*; que el problema de las operaciones vinculadas y que su valoración no sólo incidía en el ámbito del IS, sino que disponía (y dispone) de rasgos propios en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, IRPF) y en el Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, IVA)⁶ o que la “vinculación” se daba, en mayor o menor medida, tanto entre entidades residentes y no residentes como entre las primeras entre sí.

Lo cierto, sin embargo, es que, por un lado, el alejamiento de la redacción del artículo 16 TRLIS vigente antes del 1.12.2006 del rasgo de disposición imperativa, de norma de valoración obligada, a precios de mercado, entendiéndose por éste, “...aquel que se habría acordado por personas o entidades independientes en condiciones de libre competencia...”, tal y como indica la redacción de este concepto jurídico indeterminado, artículo 16.1, 1.º, TRLIS; la ausencia clamorosa de normas similares en el IRPF, las pocas actuaciones de la Administración Tributaria en este terreno y la falta de reflejo de normas contable similares en el anterior Plan General de Contabilidad de 1990, pueden encontrarse detrás del hecho incontestable de que, salvo en el área del Derecho Internacional Tributario o en materia de las reflexiones teóricas de Derecho Financiero, la problemática de las operaciones vinculadas estuviera muy alejada de las preocupaciones diarias de nuestras empresas, asesores fiscales y funcionarios de la Administración Tributaria.

³ Sanz Gadea, Eduardo. “Operaciones vinculadas. Perspectivas contable y fiscal”, *La Ventana de la Agencia Tributaria*, coleccion. Monografías, números 13 y 14.

⁴ OECD. *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, Ed. OECD, París, 2010. Para un estudio periódico de los cambios en este terreno, véase: www.oecd.org, pestaña: “Transfer pricing issues”.

⁵ Por todos, Calderón Carrero, José Manuel; Martín Jiménez, Adolfo. “Problemas de la normativa española en materia de operaciones vinculadas/precios de transferencia y líneas para su reforma”, *Crónica Tributaria*, n.º 116/2005 y García Prats, Francisco Alfredo. “Los precios de transferencia: su tratamiento tributario desde una perspectiva europea”, Instituto de Estudios Fiscales, coleccion. *Documentos de Trabajo*, n.º 9/05.

⁶ Falcón Tella, Ramón. “El nuevo tratamiento de las operaciones vinculadas en el IS y en el IVA”, *Quincena Fiscal*, n.º 22/2006.

2. El nuevo entorno. La reforma del artículo 16 trlis y su incidencia

La situación ha cambiado radicalmente desde la entrada en vigor de la Ley 36/2006, la cual se produjo, de forma general, el 1 de diciembre de 2006 (téngase en cuenta que aspectos relevantes de las operaciones vinculadas, supuesto de las obligaciones de documentación⁷, se aplicaron posteriormente; siendo estos diferentes instantes de entrada en vigor de diversas cuestiones vinculadas al nuevo régimen de operaciones vinculadas, una de las causas significativas de la confusión y dudas producidas en este terreno).

Tras la publicación de la Ley se ha producido, asimismo, una catarata de disposiciones legislativas de desarrollo; la primera, fundamentalmente, el desarrollo reglamentario de esta Ley, por medio del Real Decreto 1793/2008, de 3 de noviembre (*BOE* de 18 y 19 de diciembre), que modificó el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, RIS) y, la última, hasta ahora, concretada en la segunda reforma RIS en este terreno, aprobada por el Real Decreto 897/2010, de 9 de julio, por el que se modifica el RIS, en materia de las obligaciones de documentación de las operaciones vinculadas⁸; las cuales han alterado, modulado e, incluso, retrasado en el tiempo la implantación del novedoso régimen fiscal⁹ (paralelo y “convergente”^{10 11} con el nuevo régimen contable que, para las operaciones vinculadas, deriva de la entrada en vigor del modelo contable de las Normas Internacionales de Contabilidad/Normas Internacionales de Información Financiera, NIC/NIFF, desde el día 1 de enero de 2008¹²).

Tras estos complejos avatares, parecería que el nuevo modelo de fiscalidad de las operaciones vinculadas en España, convergente en materia contable con las NIC/NIFF y

⁷ Martínez Alfonso, Antonio; Borrás Amblar, Fernando. “Registro contable y régimen fiscal de las operaciones vinculadas. Casos prácticos”, *Carta Tributaria*, monografías, n.º 8/2010, 2.ª quincena de abril.

⁸ Carbajo Vasco, Domingo. “Las últimas modificaciones en el tratamiento fiscal de las operaciones vinculadas”, *Boletín Fiscal Quantor*, n.º 209, septiembre 2010, págs. 1 a 7.

⁹ La Nota n.º 7/07, de 25 de abril de 2007, de la Subdirección General de Ordenación Legal y Asistencia Jurídica del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT, establecía expresamente la entrada en vigor el día 1 de diciembre de 2006 de las nuevas modificaciones en materia de precios de transferencia, con la única excepción de las obligaciones de documentación a que se refiere la nueva redacción del apartado 2 del artículo 16 TRLIS, cuya implantación se retrasaba a partir de los tres meses siguientes a la introducción de la norma reglamentaria que las desarrollase (conforme a lo dispuesto en la Disposición Adicional Séptima de la citada Ley 36/2006).

En todo caso, la vigencia temporal de las nuevas normas no es tan clara, pues aspectos significativos, supuesto del nuevo régimen de infracciones y sanciones, es más que dudoso pueda conceptuarse que se aplicaron desde el mencionado día 1 de diciembre de 2006.

Vid. Calderón Carrero, José Manuel; Martín Jiménez, Adolfo. “El procedimiento de comprobación del valor normal de mercado de las operaciones vinculadas”, *Carta Tributaria*, n.º 5/2009, 1.ª quincena de marzo.

¹⁰ Sobre las complejas relaciones entre las normas contables y fiscales relativas a las operaciones vinculadas, puede verse: Sanz Gadea, Eduardo. *Operaciones vinculadas. Perspectivas contable y fiscal*, *op. cit.*

¹¹ De hecho, la Exposición de Motivos de la mencionada Ley 36/2006, III, párrafo decimotercero, utiliza las voces “*mismo criterio*”, lo que, a nuestro entender, es causa de confusión, porque identifica totalmente las regulaciones contable y fiscal de las operaciones vinculadas.

El citado párrafo dice lo siguiente:

“...*En definitiva, el régimen fiscal de las operaciones vinculadas recoge el mismo criterio de valoración que el establecido en el ámbito contable. En tal sentido la Administración tributaria podría corregir dicho valor contable cuando determine que el valor normal de mercado difiere del acordado por las personas o entidades vinculadas, con regulación de las consecuencias fiscales de la posible diferencia entre ambos valores.*”

¹² Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea (*BOE*, de 5).

en el área de la fiscalidad internacional con las reglas y normas emanadas de la OCDE y del Foro de Precios de Transferencia de la UE, había alcanzado en este ejercicio 2010 su mayoría de edad y una cierta estabilidad normativa, más que necesaria si atendemos, por un lado, a su radical novedad respecto a lo que estaban acostumbradas a aplicar la mayoría de nuestras empresas en sus operaciones ordinarias antes de la aparición de la Ley 36/2006 y a la escasa experiencia que la propia Administración Tributaria tenía en este terreno.

Todos estos factores a favor de una cierta estabilidad de las normas de vinculación venían reforzados, por un lado, por la necesidad de dotar de seguridad jurídica a reglas que, como la propia *Guía de precios de transferencia* de la OCDE se encarga de repetir, no son “una Ciencia exacta”¹³, centradas en el concepto jurídico indeterminado de “precio de mercado” y cuya concreción probatoria, las denominadas “obligaciones de documentación”, suponen una indudable carga indirecta para los obligados tributarios; por más que las disposiciones más recientes: Real Decreto-Ley 6/2010, de 9 de abril, de medidas para el impulso de la recuperación económica y el empleo (*BOE* de 13) y el precitado Real Decreto 897/2010, de 9 de julio, que modifica el RIS, se hayan centrado en simplificar las mismas, específicamente, para las PYME.

Sin embargo, dudamos que se logre la citada estabilidad, por diversos factores. Por un lado, desde un punto de vista puramente interno, nos encontramos con la presión de determinados sectores económicos que pretenden seguir reduciendo sus cargas indirectas y la capacidad de la Administración Tributaria para controlar unas operaciones de indudable impacto en las deudas tributarias de las empresas.

Asimismo, ciertos colectivos de asesores fiscales, en especial, la Asociación Española de Asesores Fiscales siguen insistiendo en la necesidad de mayores simplificaciones¹⁴ y en el denominado “Foro de Grandes Empresas” se ha constituido un Grupo de Trabajo dedicado específicamente a este asunto, por lo que cabe esperar nuevos cambios en este terreno, especialmente, si consideramos que sólo a partir de este año puede decirse que la Administración Tributaria empezará a exigir con rigor las obligaciones de documentación e información que el nuevo régimen de precios de transferencia conlleva y, por lo tanto, a proponer ajustes y plantear sanciones tributarias en esta área.

Pero existe otra razón para augurar modificaciones inminentes en el tratamiento de las operaciones vinculadas en la imposición sobre la renta en España y nos referimos a la propia evolución del contexto y de la regulación internacional de esta materia, especialmente, los recientes cambios habidos en la que podemos conceputar como la Biblia en este campo: la *Guía de precios de transferencia* de la OCDE, la cual ha sufrido una importante reforma en el ejercicio 2010, los variados trabajos del Foro de Precios de Transferencia de la Unión Europea¹⁵ y las constantes innovaciones que en

¹³ “...It should also be recalled at this point that transfer pricing is not an exact science but does require the exercise of judgment on the part of both the tax administration and taxpayer.” OECD. *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, Ed. OECD, París, 1995, I-12 “in fine”. En la edición actualizada de la *Guía* para 2010, este párrafo es, ahora, el 1-13.

¹⁴ Pueden verse, al respecto, las observaciones de la Asociación Española de Asesores Fiscales al “proyecto de Real Decreto xx/2010, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, en materia de obligaciones de documentación de las operaciones vinculadas”, elaboradas por el Gabinete de Estudios de la AEDAF con fecha 9 de junio de 2010.

¹⁵ Que, por ejemplo, está a punto de publicar una nueva Recomendación sobre el tratamiento de las prestaciones intragrupo; sin ningún género de dudas, uno de los asuntos más debatidos, junto con el de los acuerdos de costes, en el ya de por sí polémico mundo de los precios de transferencia.

otros Ordenamientos internacionales se están produciendo al respecto, singularmente, en materias específicas, de indudable importancia para la fiscalidad de las ETN, caso de los acuerdos de coste en los Estados Unidos¹⁶ e, incluso, en otras zonas geográficas, supuesto de Brasil¹⁷.

3. La nueva redacción de la guía de precios de transferencia de la ocde y su impacto sobre la normativa española

Indicamos, en primer término, que la nueva edición, 2010, de la *Guía de Precios de transferencia* de la OCDE ha de conllevar un impacto directo e inmediato en la normativa española, pues el propio legislador, según la Exposición de Motivos de la Ley 36/2006, considera a la misma, junto con los trabajos del Foro de Precios de Transferencia de la UE, como un medio de interpretación de la normativa española¹⁸.

Sin embargo, en nuestra opinión, el contenido de la *Guía*, que actualiza el viejo texto de 1999 (que había sufrido modificaciones poco relevantes durante este dilatado espacio temporal, a pesar del auge del problema y de la doctrina y experiencias internacionales en este terreno), no sólo implica utilizarla como mecanismo de interpretación a la hora de aplicar los métodos de valoración, las obligaciones de documentación y el procedimiento específico de aplicación de los tributos que establece el RIS, sino que supone, en determinadas cuestiones, una clara contradicción con lo regulado en el artículo 16 TRLIS y, por lo tanto, si aceptamos las intenciones del legislador español acerca de la necesidad de seguir en materia de operaciones vinculadas lo dispuesto por la OCDE, supondría la necesaria modificación normativa en tales aspectos contradictorios.

No podemos, en estas breves páginas, entrar en un análisis exhaustivo de los cambios que incorpora la nueva edición de la *Guía* 2010 (aunque sí queremos manifestar que el desarrollo dado en la misma a los procedimientos de valoración basados en el reparto de beneficios manifiesta el crecimiento del campo de los escépticos, entre los que me encuentro, sobre las bondades de un mecanismo de precios que pretende equiparar a las empresas vinculadas con entidades independientes).

Las alteraciones en la misma se centran, básicamente¹⁹, en dos aspectos de su contenido, el análisis de comparabilidad²⁰, nuevo Capítulo III²¹ y el también novedoso Capítulo IX, relativo a las operaciones vinculadas y las reorganizaciones empresariales²².

¹⁶ Sobre estos últimos, puede verse: Rosembuj, Tulio. “Precios de transferencia. Los acuerdos de coste”, *Crónica Tributaria*, n.º 130/2009, págs. 89 a 120.

¹⁷ Haret, Florence. “Presunciones y precio de transferencia. Estudio sobre la constitucionalidad de los métodos de precios de transferencia en los artículos 18 a 24 de la Ley n.º 9430/96, de Brasil”, en *Crónica Tributaria*, n.º 136/2010, págs. 127 a 136.

¹⁸ Exposición de Motivos, III, párrafo decimocuarto:

“...El segundo objetivo (de la reforma del régimen de precios de transferencia) es adaptar la legislación española en materia de precios de transferencia al contexto internacional, en particular a las directrices de la OCDE sobre la materia y al Foro europeo sobre precios de transferencia, a cuya luz debe interpretarse la normativa modificada...”.

¹⁹ *Passim*. Campo Azpiazu, Carolina del. “Novedades en la fiscalidad internacional: 2010”, mimeo, 29/09/2010.

²⁰ Jones Rodríguez, Luis. “Precios de transferencia: comparabilidad y métodos del beneficio; últimos avances de la OCDE”, *Carta Tributaria*, n.º 18/2010, 2.ª quincena de octubre.

²¹ Lucas Mas, Mayra. “OECD Proposed Revision of Chapters I-III of the OECD Transfer Pricing Guidelines: Business Comments on Selected Issues”, *International Transfer Pricing Journal*, July/August 2010, págs. 239 a 248.

Pues bien, el primero, tras una redacción, a mi entender confusa, elimina prácticamente la tradicional jerarquía en lo que se refiere a la aplicación de los métodos de valoración reconocidos. Mientras que en la edición anterior se establecía lo que era una aplicación jerárquica rigurosa de los cinco métodos de determinación del valor de mercado; calificando siempre como subsidiarios y de segundo orden a los vinculados a la distribución de resultados, a saber, el método del margen neto del conjunto de operaciones o TNMM y método de la distribución del resultado o *profit split*, prefiriendo siempre (se supone que por su mayor aproximación al precio de mercado) los métodos de precio de libre competencia o CUP, método del coste incrementado o *cost plus* y método del precio de reventa o *resale method* y, dentro de los tres últimos, optando decididamente por el primero, el *comparable unitary price*.

Lo cierto es que, ahora, con una redacción mucho más abierta, pero también más confusa, la OCDE recomienda, en principio, buscar entre los métodos de valoración el que mejor resultados dé, sin rechazar los vinculados al reparto de beneficios y no expresando una jerarquía clara entre los cinco métodos.

Ciertamente, nuestra legislación, artículo 16.4 TRLIS (a pesar de ciertos comentarios doctrinales), ya había previsto tales cambios, pues permite, sin orden aparente de importancia, la aplicación de cualquiera de los tres métodos de aproximación al valor de mercado (el inicio del artículo 16.4 TRLIS, dice expresamente: “...se aplicará alguno de los siguientes métodos...”), pero coloca siempre en segundo orden, punto 2º del citado artículo 16.4 TRLIS, a los sistemas de distribución de beneficios, jerarquía que ya no es tan rígida en la nueva edición de la *Guía de Precios de transferencia* de la OCDE.

Pero donde de verdad, a nuestro entender, tiene incidencia la nueva *Guía* es en la necesidad de introducir normas específicas en materia de precios de transferencia en las reorganizaciones empresariales, simplemente, porque el artículo 16 TRLIS nada dice al respecto, aunque, lógicamente, se pueden aplicar a las mismas principios generales del Ordenamiento Financiero, caso de la simulación, artículo 16 de la Ley General Tributaria, dada la relevancia concedida por el citado Capítulo IX de la *Guía* a la existencia de un motivo económico válido para estas operaciones.

Por ello, esperamos que, al hilo de aplicar este novedoso Capítulo IX de la *Guía* y en el marco de una profunda reforma de nuestra absurda, enemiga de la justicia tributaria y favorecedora de la elusión fiscal internacional más descarada, norma de subcapitalización²³, artículo 20 TRLIS (no entramos a analizar el debatido asunto de la naturaleza de esta norma y su relación con las operaciones vinculadas), se aproveche para reforzar la necesidad de un motivo económico válido en las reorganizaciones empresariales internacionales y nacionales.

Asimismo, Centre for Tax Policy and Administration. Committee on Fiscal Affairs. *Review of Comparability and of Profit Methods: Revision on Chapters I-III of the Transfer Pricing Guidelines*, CTPA/CFA(2010)55, 22-23 June 2010 y *Transactional profit methods: discussion draft for public comment*, CTPA/CFA(2007)72, 29-30 January 2008.

²² El borrador en: OECD. *Transfer Pricing Aspects of Business Restructuring. Discussion Draft for Public Comment*, September 2008.

Sobre este asunto versará uno de los paneles del Congreso de la International Fiscal Association, IFA, a celebrar en París el año 2001, de acuerdo con el texto “*Cross Border Business Restructuring . Directives for Branch Reports.*”

²³ *Passim*. Sanz Gadea, Eduardo. “La ubicación de la carga financiera en los grupos multinacionales, *Crónica Tributaria*, n.º 136/2010, págs. 169 a 182.

COMENTARIO A LA STC 78/2010, DE 20 DE OCTUBRE

Lilo Piña Garrido

Instituto de Estudios Fiscales

1. Supuesto de hecho de la sentencia

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea –TJUE- dictó una sentencia el 7 de mayo de 1998 (asunto *C-124/96*) declarando que España incumplía la Sexta Directiva de IVA al regular la exención prevista para determinadas prestaciones relacionadas con el deporte y la educación física de manera más restrictiva, estableciendo requisitos que no se contemplaban en la norma comunitaria. El legislador español, a través de la Ley 50/1998, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social, adaptó su Ley 37/1992 –art. 20.1.13– a lo que se disponía en la sentencia y, de paso, reformó también la Ley 20/1991 –art. 10.1.13– reguladora del Impuesto General Indirecto Canario –IGIC–, impuesto que –como es sabido– se exige en las Islas Canarias en lugar del IVA, y sigue de cerca su estructura y disposiciones. Canarias no forma parte del territorio europeo a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido y no está sujeta, por ello, a las normas europeas de armonización de este tributo, pero el legislador español optó desde el inicio por crear para esa Comunidad Autónoma una figura muy similar y adaptar sus normas a la evolución que siguen las del IVA europeo.

Algunos sujetos pasivos que no pudieron aplicarse la exención prevista en la Directiva del IVA, por la inadecuada incorporación que hizo en un primer momento el legislador español, decidieron exigir la devolución de ingresos indebidos. Y concretamente el Club Natación Metropole, que desarrollaba su actividad económica en Canarias, decidió exigir la devolución del IGIC. Ante la negativa del Gobierno canario a proceder a la misma –resolución de la Consejería de Economía y Hacienda del Gobierno de Canarias de 11 de noviembre de 1999–, el Club de Natación acude a los tribunales y consigue que el TSJ Canarias –en sentencia de 28 de mayo de 2004– le dé la razón, considerando aplicable la STJUE con la que comenzábamos las explicaciones de este apartado, aun siendo consciente de que esa sentencia se refería a la ley española de IVA y no a la ley reguladora del IGIC canario, argumentando que “es tan obvia la semejanza entre este y el IVA, y, en particular, entre los art. 10.1.13 de la Ley 20/1991, reguladora de aquel impuesto, y el 20.1.13 de la Ley 37/1992, del IVA, del que aquél no es sino una mera reproducción, que carecería de sentido introducir distinciones interpretativas entre dos normas idénticas en función del ámbito territorial objeto de aplicación de cada una de ellas” –antecedente 2.b STC. El TSJ Canarias ordena, de este modo, al Gobierno canario devolver al sujeto pasivo las cantidades “indebidamente” ingresadas, con sus intereses de demora.

2. Fallo de la sentencia: cambio de doctrina respecto a las Ss TC 58/2004, de 19 de abril, y 194/2006, de 19 de junio

El Gobierno canario acude ante el Tribunal Constitucional planteando un recurso de amparo, alegando que se han vulnerado (1) su derecho a un proceso con todas las garantías, en el que no se le cause indefensión, art. 24.2 CE y (2) su derecho a obtener una resolución motivada y fundada en Derecho o derecho a la tutela judicial efectiva, art. 24.1 CE.

El TC, reunido en Pleno –pues ya anuncia desde el primer fundamento jurídico que pretende cambiar la doctrina sentada en su Sentencia 194/2006, en la que se aplicaba la

doctrina general de la Sentencia 58/2004, en un supuesto muy similar al que ahora nos ocupa, que implicaba también a un club deportivo, el Real Club Náutico de Gran Canarias–, falla que (1) no se ha vulnerado el derecho a un proceso con todas las garantías y (2) el Gobierno de Canarias no es titular del derecho a la tutela judicial efectiva en un caso como este, de modo que tampoco cabe apreciar que tal derecho se haya vulnerado. Así pues, deniega el amparo.

1. Derecho a un proceso con todas las garantías:

El TSJ Canarias, en el caso de autos, resuelve a favor del contribuyente inaplicando una ley, la Ley 20/1991 reguladora del IGIC, al considerar relevante para el caso la doctrina sentada por el Tribunal de Luxemburgo sobre una ley distinta, la Ley 37/1992, reguladora de un impuesto diferente, el IVA, este sí sometido a las Directivas armonizadoras de la Unión Europea –no lo está el impuesto canario, recordemos–. Y lo hace, alega el Gobierno Canario en su recurso de amparo, sin plantear ni una cuestión de inconstitucionalidad –podría haber argumentado ante el TC sobre la posible vulneración del principio de igualdad, que se produciría entre sujetos pasivos gravados por IVA y sujetos sometidos al IGIC, tal vez injustificable dada la intención del legislador español de mantener las dos regulaciones paralelas y darles efectos fundamentalmente similares–, ni una cuestión prejudicial ante el Tribunal de Luxemburgo, para que sea este quien decida si la ley aplicable a Canarias también vulnera el Derecho Comunitario.

El Tribunal Constitucional sólo se ocupa de la queja relativa a la falta de planteamiento de una cuestión prejudicial ante el TJUE y mantiene que (a) es evidente que el Derecho Comunitario en materia de armonización de IVA –y en concreto la Sexta Directiva– no rige en Canarias, (b) la STJUE de 7-mayo-1998 no es aplicable al caso de autos, porque se refiere a la ley del IVA, ley diferente a la reguladora del IGIC, de modo que esa sentencia no puede justificar la inaplicación de esta última ley, y (c) que en el caso “no puede entenderse procedente el planteamiento de la cuestión prejudicial, de suerte que su omisión no puede generar indefensión, ni vulneración del derecho a un proceso con todas garantías” –FJ 5–.

2. Derecho de tutela judicial efectiva:

El Gobierno canario mantiene que la sentencia del TSJ realiza una interpretación del Derecho “jurídicamente infundada e irrazonable, no se ha ajustado al sistema de fuentes vigente al dejar de aplicar una norma en vigor con rango de ley por considerarla contraria al Derecho Comunitario”, e “incurre en exceso de jurisdicción” ya que “al inaplicar parcialmente el art. 10.1.13 de la Ley 20/1991, el órgano de instancia, extralimitándose en sus funciones y con vulneración de lo dispuesto en el art. 117.3 y 4 de la Constitución, ha venido a sustituir la función del legislador modificando uno de los elementos esenciales del tributo y estableciendo una exención que la normativa en vigor no preveía...” –antecedente 3 STC–.

En estas alegaciones el Ejecutivo autonómico no estaba más que recogiendo lo que habían sido argumentaciones del propio Tribunal Constitucional en su sentencia 194/2006. Sin embargo, ahora el TC no entra en ellas, optando por una argumentación de tipo procesal que termina con la denegación del amparo, la siguiente: “... la Administración recurrente en este caso no es titular del derecho fundamental invocado” –el derecho fundamental a obtener una resolución motivada y fundada en Derecho– “pues... las personas jurídico-públicas sólo son titulares del derecho a la tutela judicial efectiva en toda su extensión cuando “su situación procesal es análoga a la de los particulares” (STC 175/2001, de 26 de julio, FJ 8); situación que no concurre en el

supuesto que ahora se examina, ya que la pretendida vulneración constitucional se produjo en un supuesto en el que la Administración acudió al proceso contencioso-administrativo en defensa de un acto dictado en el ejercicio de una de las potestades que como poder público ostenta”.

Con estos sorprendentes razonamientos, el Tribunal se aparta de la doctrina –y del fallo– de su sentencia 194/2006, en la que un supuesto tremendamente similar, defendió tanto la necesidad de plantear una cuestión de inconstitucionalidad si un juez considera que no puede interpretar y aplicar una ley postconstitucional de forma acorde con la Constitución –aunque no se extiende en este punto, porque el órgano judicial *a quo* no basa la inaplicación de la ley del IGIC en su posible vulneración del principio de igualdad–, como la obligatoriedad de acudir con una cuestión prejudicial ante el Tribunal de Luxemburgo para poder dejar inaplicada una ley interna por supuesta contradicción con el Derecho comunitario, obligatoriedad que considera “imprescindible para el respeto al sistema de fuentes establecido como garantía inherente al principio de legalidad, al que están sometidas las actuaciones de la Administración –art. 103 CE– y de los Tribunales –art. 117.1 CE–. Es más, en la medida en que la actuación de los Tribunales de Justicia no encuentra otro límite normativo que el constituido por las normas de rango legal, la sujeción y el respeto a este límite configuran la frontera de la competencia judicial en la cual el Juez encuentra su legitimidad democrática” –FJ 5–. La inaplicación sin más de la ley vulnera “el sistema de fuentes relativo al control de las normas”.

Y esto –decía el TC en la S 194/2006– supone tanto una lesión del “derecho al proceso debido (que) genera auténtica indefensión” –FJ 4–, como del derecho a la tutela judicial efectiva –se acuerda así en el fallo, aunque el TC no razona expresamente sobre este punto en los fundamentos jurídicos–.

El Tribunal Constitucional considera evidente que la sentencia del TJUE de 7 de mayo de 1998 “no puede justificar la inaplicación de una Ley en un territorio en el cual la Directiva no despliega sus efectos”, lo cual “resulta si cabe más incontrovertible cuando estamos en presencia de una Ley distinta de la declarada contraria al Derecho Comunitario. Que su contenido material sea idéntico no supone sino el ejercicio de la libertad de configuración del legislador que, incluso cuando opera con un margen de actuación distinto, puede optar por introducir allí donde tiene tal margen (Canarias) la misma regulación que donde no lo tiene (territorio peninsular)... Ahora bien, la constatación de que el legislador ha establecido una regulación homogénea de la misma exención en ambos tributos (IVA e impuesto general indirecto canario) no autoriza al órgano judicial para dejar de aplicar un precepto legal vigente sin acudir a los instrumentos que el Ordenamiento jurídico arbitra para el control de su acomodación a la Constitución o al Derecho comunitario” –FJ 5–.

Y es que en la STC 58/2004 –cuya doctrina general se aplica en la sentencia que acabamos de resumir en relación con el IVA y el IGIC– el Tribunal había establecido que el órgano judicial *a quo* no podía decidir él mismo la inaplicación de una ley –en el caso eran dos, una ley estatal y otra autonómica–, pues lo impide “la protección de los principios básicos de un sistema democrático encarnados en la dignidad de unas leyes aprobadas por unos Parlamentos, estatal y autonómico, que representan la voluntad del pueblo, español y catalán”; que estas leyes hayan sido inaplicadas por un Tribunal ordinario sin acudir al proceso establecido al efecto “legítima activamente a la Administración recurrente para impetrar la defensa de su limitado derecho a la tutela judicial efectiva, así como la defensa de su derecho a un proceso con todas las garantías” –FJ 5–.

Aunque en relación con el necesario planteamiento de cuestiones de inconstitucionalidad –extremo menos relevante para nosotros ahora, dado que la razón por la que el TSJ Canarias inaplica la ley del IGIC no es, como hemos indicado, que considere que vulnere la Constitución, sino el Derecho Comunitario–, el TC realiza en esta sentencia unas consideraciones muy interesantes sobre el valor de la ley y el respeto que los jueces la deben –tomando las referencias de la doctrina establecida por el mismo en la STC 173/2002, 9 de octubre y otras–:

“(E)n un sistema democrático la ley es expresión de la voluntad popular... y es principio básico del sistema democrático y parlamentario hoy vigente en España... Ello adquiere especial significación en materia tributaria, visto, de un lado, el deber general de los ciudadanos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su riqueza y mediante un sistema tributario justo (art. 31.1 CE) y, de otra parte, la existencia de una reserva legal en la materia (art. 31.3 CE), que no significa otra cosa que dar cumplimiento a la finalidad última del límite constitucional de asegurar el principio democrático y la supremacía financiera del Parlamento mediante la participación de los ciudadanos en el establecimiento del sistema tributario”.

“(F)orma parte, sin duda, de las garantías consustanciales a todo proceso judicial en nuestro Ordenamiento el que la disposición de ley que, según el juzgador, resulta aplicable en aquel no pueda dejar de serlo, por causa de su posible invalidez, sino a través de la promoción de una cuestión de inconstitucionalidad mediante resolución motivada –art. 163 CE– y con la audiencia previa que prescribe el art. 35 LOTC”, de modo que el hecho de “ignorar estas reglas, constitucionales y legales, supone, en definitiva, no sólo menoscabar la posición ordinamental de la ley en nuestro Derecho y soslayar su singular régimen de control, sino privar también al justiciable de las garantías procedimentales... sin cuyo respeto y cumplimiento la ley aplicable al caso no puede dejar de ser, en ningún supuesto, inaplicada o preterida” –FJ 8¹–.

Y en relación con el –en algunos casos– necesario planteamiento de una cuestión prejudicial ante el Tribunal de Luxemburgo, el TC indica que “... también debe apreciarse en este caso la lesión del derecho de la Administración demandante de amparo a un proceso con todas las garantías –art. 24.2 CVE–. Y ello porque... la decisión de inaplicar el Derecho interno... por su supuesta incompatibilidad con el Derecho Comunitario... sin haber planteado previamente la cuestión prejudicial... adoptada por un órgano judicial cuya resolución no es susceptible de ulterior recurso ordinario supone desconocer las garantías que integran el contenido del proceso debido,

¹ Esa vulneración del sistema de fuentes, por la falta de planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad, y el desconocimiento de la eficacia de una norma legal plenamente aplicable vulneran el derecho al proceso debido y causan indefensión –la recurrente no tuvo “la oportunidad u ocasión de prever tal preterición, dado el sometimiento judicial al imperio de la ley, ni pudo hacer uso del trámite de alegaciones previsto en el art. 35 LOTC” –FJ 8–. Y es que los órganos judiciales están obligados a plantear cuestiones de inconstitucionalidad en relación con leyes postconstitucionales, ya que “(1)a depuración del ordenamiento legal, vigente la Constitución, corresponde forma exclusiva al Tribunal Constitucional”.

El Tribunal, en ese caso, llega a afirmar que la resolución judicial impugnada es una resolución “aparente o formalmente motivada”, “no fundada en Derecho” y “lesiva de las garantías del proceso debido” –FJ 7–.

Es más, “al extender el órgano judicial los efectos de nuestra declaración de inconstitucionalidad hecha para una figura tributaria (el gravamen complementario) a otra totalmente distinta (la tasa fiscal del juego), se está arrogando una competencia que no le corresponde, incurriendo, también en este caso, en un exceso de jurisdicción” –FJ 7–. Y esto es muy parecido a lo que el TSJ Canarias hace en el supuesto que ahora nos ocupa, extiende los efectos de una sentencia del TJUE referente al IVA a otra figura tributaria distinta, el IGIC.

pues esta otra preterición del sistema de fuentes era absolutamente imprevisible para la demandante de amparo...” –FJ 9–.

Y es que, de acuerdo con el Derecho Comunitario, los tribunales estatales pueden o deben plantear este tipo de cuestión según los casos. Deben si son el máximo órgano judicial, contra cuya decisión no cabe recurso. Pueden, en los demás supuestos, si lo estiman necesario porque tienen dudas acerca de la compatibilidad de la norma interna con el Derecho europeo. Ahora bien, explica el TC –FJ 11–, “el eventual juicio de incompatibilidad de una norma legal interna con el Derecho comunitario no puede depender exclusivamente de un juicio subjetivo del aplicador de Derecho, esto es, de su propia autoridad, sino que debe estar revestido de ciertas cautelas y garantías...”. “Debe tenerse en cuenta... que la existencia o inexistencia de una duda –a los efectos ahora considerados– no puede entenderse en términos de convicción subjetiva del juzgador sobre una determinada interpretación del Derecho comunitario –una apreciación subjetiva– sino como inexistencia objetiva, clara y terminante, de duda alguna en su aplicación. No se trata, pues, de que no haya dudas razonables sino, simplemente, de que no haya duda alguna” –FJ 13–.

En el caso que entonces se dilucidaba el tribunal ordinario había decidido no plantear la cuestión, aunque su interpretación de la norma se apartaba de la línea jurisprudencial sentada por otros órganos judiciales. El TC consideró que este comportamiento vulnera el sistema de fuentes de control de normas. En su opinión, “... es indudable que cuando se trata de inaplicar una ley, el planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad, si contradice la Constitución española, o el de la cuestión prejudicial, si es contraria al Derecho Comunitario –eso sí, siempre y cuando... se den las circunstancias para tal planteamiento– debe convertirse en una de las garantías comprendidas en el derecho al proceso debido frente a inaplicaciones judiciales arbitrarias o insuficientemente fundadas de la ley española basadas en una pretendida inconstitucionalidad de la misma o utilizando como excusa la primacía del Derecho Comunitario” –FJ 14–.

En definitiva, “... el art. 117.3 CE no faculta al Juez, una vez seleccionada la única norma legal aplicable al caso concreto, simplemente a inaplicarla, soslayando el procedimiento expresamente establecido para ello en nuestro ordenamiento jurídico tanto para el planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad prevista en el art. 163 CE como para el de la cuestión prejudicial recogida en el art. 234 TCE. Tal actuación es contraria al principio de legalidad inherente al Estado de Derecho que la Constitución enuncia en su título preliminar –art. 9.3 CE–, y que se instituye en un límite no sólo de la actuación administrativa –art. 103.1 CE– sino también de la judicial –art. 117.1 CE...” –FJ 14–.

En la sentencia a la que dedicamos estas líneas, la STC 78/2010, se da un giro notable a esta doctrina, como hemos podido comprobar.

3. La inaplicación de una ley interna por supuesta vulneración del Derecho Comunitario por parte de nuestros jueces y tribunales

Da la impresión de que el Tribunal Constitucional está más preocupado por sentar una doctrina nueva sobre los casos y circunstancias en que los tribunales españoles pueden o deben plantear cuestiones prejudiciales al Tribunal de la Unión Europea, que por entrar en el fondo de las pretensiones del Gobierno de Canarias, en el recurso de amparo que le plantea, y resolver en justicia y con base en nuestra Constitución.

En efecto, dedica su FJ 2 a explicar las diferencias que existen entre la cuestión de inconstitucionalidad y la prejudicial y a señalar que el planteamiento de esta última es

algo cuya conveniencia y necesidad deben apreciar los tribunales ordinarios –cuando tenga “dudas razonables” sobre la solución de la cuestión–, intentando, en nuestra opinión, limitar los pronunciamientos de la STC 58/2004 –en la que se liberaba al juez de la obligación de presentarla sólo en los supuestos en los que no tuviese “ninguna duda”, desde una perspectiva no puramente individual y subjetiva–. Y después de analizar los hechos y llegar a la indiscutible conclusión de que el Derecho Comunitario no era aplicable al caso –ni la Sexta Directiva armonizadora de IVA, ni la STJUE de 7 de mayo de 1998–, considera –él– que no era necesario –ni procedente– plantear cuestión prejudicial alguna y que no se vulneran los derechos del art. 24 CE por no hacerlo.

Lo sorprendente y criticable de esta resolución es que el Tribunal Constitucional acepta con estas consideraciones que el TSJ Canarias ha actuado de forma absolutamente contraria a Derecho –es más, ha ignorado la doctrina sentada por el propio TC en su S 194/2006– y, sin embargo, no ampara al Gobierno de Canarias. Y no lo hace aduciendo que esta “Administración” “acudió al proceso contencioso-administrativo en defensa de un acto dictado en el ejercicio de una de las potestades que como poder público ostenta” y no es titular, por ello, del derecho a la tutela judicial efectiva. No explica más el Tribunal su argumento, con lo cual no resulta fácil su interpretación. En primer lugar, no parece distinguir entre el Ejecutivo –que plantea el recurso de amparo– y la Administración que dirige –que es la que exige y recauda el IGIC–; en segundo lugar, no parece prestar atención al hecho de que el Gobierno de Canarias defiende la aplicación de una ley, defiende, por tanto, una norma que procede el Poder Legislativo –es más, del Parlamento del Estado, aunque con participación también del Parlamento canario ex DA 3.^a CE–; y en tercer lugar, parece estar negando en todo caso a las Administraciones Públicas la titularidad del derecho del 24.1 CE, puesto que las Administraciones siempre actúan ejercitando potestades, en el ámbito de sus competencias y en defensa de intereses públicos –en otro caso, estarían actuando al margen del ordenamiento jurídico–.

Pero sobre todo la pregunta que finalmente queda abierta tras la lectura de esta sentencia es ¿y entonces? ¿realmente puede un tribunal ordinario, como el TSJ Canarias –que ya había recibido la advertencia contraria por parte del propio TC en su Sentencia de 2006– inaplicar una ley española vigente por su propia decisión, bajo la excusa de que vulnera el Derecho Comunitario, incluso cuando es evidente para todos –también para el TC incluso en esta sentencia de 2010– que no esto no es cierto, pues el Derecho Comunitario no es aplicable al caso? Desde luego no debería ser así, porque esto supondría no sólo reconocer a los jueces ordinarios el poder de ignorar el sistema de fuentes relativo al control de normas previsto en nuestro sistema –constitucional y comunitario–, y el valor de la ley y su posición en nuestro sistema –art. 9.3, 103.1 y 117.1 CE–, como se dice en las otras dos sentencias que hemos traído aquí a colación del TC, las Ss 58/2004 y 194/2006. Supondría también dotar de efecto directo a las Directivas comunitarias incluso en territorios y respecto a figuras tributarias no sometidos a ellas.

Y es que, no lo olvidemos, en el caso de autos se trata de conseguir una devolución por ingresos “indebidos” correspondientes a períodos anteriores al cambio que el legislador introdujo tanto en la ley del IVA, como en la del IGIC a través de la Ley 50/1998, tras la sentencia del TJUE. Esta petición podría estar justificada jurídicamente en el caso del primer impuesto, pero ¿en cuanto al segundo? Si el TSJ Canarias estaba convencido de que debía darse el mismo trato al contribuyente canario que al peninsular debía, ineludiblemente, haber intentado el planteamiento de cuestión de inconstitucionalidad –principio de igualdad–, pero nunca inaplicar sin más la ley.