

CRONICA TRIBUTARIA

Boletín de Actualidad 3/2011



INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES

SUMARIO

Longás Lafuente, Antonio: Comentario a la sentencia del TJUE de 6 de mayo de 2010, *Asunto C-94/09, Comisión-Francia*: aplicación de tipos reducidos a aspectos concretos y específicos de las operaciones sujetas a IVA

Martín Román, Javier y Castro Pacheco, Leoncio Ángel: Novedades fiscales para el año 2011

Pérez Bernabéu, Begoña: El régimen de amortización del fondo de comercio: modificación del artículo 12.5 TRLIS por la Ley de Presupuestos Generales del Estado y la nueva decisión de la Comisión de 12 de enero de 2011 en relación con las operaciones extracomunitarias

Piña Garrido, Lilo: Una nueva figura tributaria: la contribución postal

Romero Flor, Luis María: Soluciones alternativas tendentes a la disminución de la litigiosidad tributaria: las actas con acuerdo y el Derecho comparado

**COMENTARIO A LA SENTENCIA DEL TJUE DE 6 DE MAYO DE 2010,
ASUNTO C-94/09, COMISIÓN-FRANCIA: APLICACIÓN DE TIPOS
REDUCIDOS A ASPECTOS CONCRETOS Y ESPECÍFICOS DE LAS
OPERACIONES SUJETAS A IVA**

Antonio Longás Lafuente
Inspector de Hacienda del Estado

1. Doctrina del Tribunal

El TJUE, en la sentencia de 6 de mayo de 2010, *asunto C-94/09, Comisión-Francia*, establece doctrina sobre el artículo 98, apartados 1 y 2 y Anexo III de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del IVA¹, en relación con la facultad de los Estados miembros de aplicar un tipo reducido a aspectos concretos y específicos de una de las categorías de operaciones mencionadas en el Anexo III, determinando los principios a los que debe ajustarse esta facultad.

Concluye en esta sentencia el TJUE con la adecuación de la normativa reguladora del impuesto en Francia, considerando la anterior facultad y principios a los que debe ajustarse, en relación con unas concretas operaciones, las relativas a los servicios prestados por las empresas de pompas fúnebres, así como a las entregas de bienes relacionadas con éstos.

2. Supuesto de hecho

La normativa interna de Francia establece que se aplicará el tipo reducido del IVA al transporte de pasajeros². No obstante, una circular ministerial³ interpreta la aplicación de este tipo para los servicios prestados por empresas de pompas fúnebres⁴ distinguiendo, dentro de las operaciones realizadas por estas empresas, dos tipos: el tipo reducido, con el que se gravan únicamente los servicios de traslado de cadáveres realizados por empresas autorizadas mediante vehículos acondicionados especialmente para ello, así como el transporte de personas en vehículos de acompañamiento para las familiares o para el clero; y el tipo general o el propio que corresponda, que gravará las restantes operaciones que pueden efectuar estas empresas en el marco del servicio exterior de pompas fúnebres o de otras actividades relacionadas.

La Comisión había requerido a Francia en relación con el hecho de que algunas disposiciones nacionales relativas al tipo de gravamen aplicable por estas empresas parecían no ser conformes con la Directiva comunitaria sobre IVA, mostrando Francia en las observaciones posteriores su conformidad con el Derecho comunitario. La Comisión, al no considerar satisfactoria la respuesta anterior, emitió dictamen instando a Francia a adoptar las medidas necesarias para atenerse al mismo, quien reiteró su

¹ Se corresponden con el artículo 12, apartado 3, letra a) y Anexo H de la Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977 en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del IVA: base imponible uniforme.

² Artículo 279 del Code General del Impôts.

³ Número 68, de 14 de abril de 2005 (*Bulletin Officiel des Impôts* 3 C-03-05).

⁴ El artículo L. 2223-19 del Code Général des Collectivités Territoriales define el servicio exterior de pompas fúnebres, como aquel que constituye una misión de servicio público que comprende el conjunto de actividades que se indican en este precepto.

oposición, por lo que la Comisión interpuso el recurso de incumplimiento de Estado que da lugar a la sentencia que se comenta.

3. Fundamentos jurídicos

El TJUE distingue en su sentencia cuatro aspectos en la resolución del conflicto, de forma que comenzando por el aspecto general de la cuestión suscitada, lo va concretando al supuesto específico de las operaciones realizadas por las empresas a que alude la Comisión en su recurso.

Comienza por reiterar la interpretación que con anterioridad había efectuado el TJUE en relación con el artículo 98, apartados 1 y 2 y Anexo III de la Directiva 2006/112/CE. Los artículos 96 a 99 regulan los tipos normal y reducidos del IVA, permitiendo a los Estados miembros la aplicación de uno o dos tipos reducidos únicamente para las entregas de bienes y las prestaciones de servicios de las categorías que figuran en el anterior Anexo⁵ en el artículo 98. De entre los servicios que figuran en el listado del Anexo, por lo que se refiere al supuesto que examina la sentencia, se encuentran el transporte de personas y de sus equipajes y la prestación de servicios por funerarias y servicios de cremación, junto con el suministro de los bienes relaciones con dicha actividad.

El órgano jurisdiccional recuerda la doctrina general que sobre este precepto 98, apartados 1 y 2, ha mantenido hasta ahora:

- Nada en el texto del precepto obliga a interpretarlo en el sentido de que sólo permita aplicar el tipo reducido cuando éste recaiga sobre todos los aspectos de una categoría de operaciones mencionada en el anexo.
- No cabe excluir una aplicación selectiva del tipo reducido.
- El marco en el que puede efectuarse esta aplicación selectiva viene delimitado por dos principios: no puede conllevar riesgo alguno de distorsión de la competencia y debe respetar el principio de neutralidad fiscal inherente al IVA.
- Cuando un Estado miembro hace uso de la facultad de aplicar tipos reducidos a una categoría de las operaciones que aparecen en el Anexo, puede limitar la aplicación del tipo reducido a aspectos concretos y específicos de dicha categoría de operaciones.
- La justificación de esta facultad es clara: al constituir el tipo reducido una excepción, la limitación de su aplicación a aspectos concretos y determinados es coherente con el principio según el cual las exenciones o excepciones deben interpretarse restrictivamente.
- Esta facultad de los Estados miembros, además de enmarcarse en los principios indicados anteriormente, queda sujeta al cumplimiento de dos requisitos a fin de garantizar la correcta aplicación del tipo reducido escogido y la prevención de todo tipo de fraude, evasión o abuso: 1) desglosar únicamente, a efectos de la aplicación del tipo reducido, aspectos concretos y específicos de la categoría de operaciones de que se trate; y 2) respetar el principio de neutralidad fiscal.

Esta interpretación del artículo 98 de la Directiva o facultad de los Estados miembros de aplicar el tipo reducido a aspectos concretos y específicos de una operación, puede

⁵ Quedan excluidos de estos tipos reducidos los servicios prestados por vía electrónica, que quedarán gravados por el tipo general.

interferir el criterio jurisprudencial relativo al tratamiento fiscal de aquellas operaciones compuestas por varios elementos y su consideración de prestación única o no que permita dar un tratamiento fiscal único o deba ser tratada de manera diferente en función de las prestaciones que puedan diferenciarse.

El TJUE entra a conocer de este conflicto entre los criterios anteriores y la interpretación que acaba de dar del artículo 98, para señalar:

- La finalidad de los criterios delimitadores de la existencia de una prestación única o no, es preservar la funcionalidad del sistema del IVA habida cuenta de la diversidad de transacciones comerciales. A la hora de concretar la existencia de una o varias operaciones diferenciadas el propio órgano jurisdiccional fija dos criterios a tener en cuenta: 1) reconoce la imposibilidad de dar una respuesta exhaustiva a este problema; y 2) deben tomarse en consideración todas las circunstancias en las que se desarrolla la operación de que se trate. De esta forma, estos criterios deben aplicarse en función de cada caso, para evitar que la articulación contractual llevada a cabo por el sujeto pasivo y el consumidor provoque la fragmentación artificial en varias operaciones fiscales de una operación que, desde el punto de vista económico, debe ser considerada única.
- Surge entonces la cuestión sobre la repercusión de estos criterios en la facultad concedida a los Estados miembros para aplicar un tipo reducido a aspectos concretos y específicos de una categoría de operaciones del Anexo III de la Directiva. Para el TJUE dichos criterios no pueden considerarse determinantes para el uso de esta facultad, ya que ésta requiere criterios generales y objetivos, como son los que se han expuesto en la cuestión tratada en primer lugar.

El resto de la sentencia se limita a examinar ya el caso concreto expuesto en el recurso de la Comisión que, por su interés, y considerando los distintos aspectos que tiene en cuenta el TJUE, se expone a continuación, dado el razonamiento que sigue y la trascendencia que tienen para el resto de los supuestos que pudieran plantearse en los Estados miembros.

Establecidos los principios y criterios en los que se enmarca la facultad concedida a los Estados miembros para aplicar un tipo reducido a aspectos concretos de las operaciones del Anexo III, como se indica, el TJUE analiza la aplicación de los mismos al caso concreto planteado por el recurso. Lo hace desde los dos aspectos o requisitos que exigía para utilizar la facultad de aplicar los tipos reducidos en la forma expuesta. En primer lugar examina si los servicios prestados por las empresas de pompas fúnebres deben o no ser considerados una operación única desde el punto de vista del consumidor, o visto desde el ángulo del primero de los principios exigidos, si una parte de los servicios que presta, el traslado de cadáveres en vehículos, constituye un aspecto concreto y específico de la categoría de operaciones comprendida en el Anexo III antes reseñada.

Examina si se el referido traslado es una prestación de servicios identificable, como tal, separadamente del resto de los servicios que prestan estas empresas de pompas fúnebres y concluye que constituye un elemento concreto y específico entre los servicios prestados por las empresas de pompas fúnebres, en base a las siguientes consideraciones:

- El citado traslado, como actividad de transporte, se distingue de otros servicios que puedan prestar estas empresas (utilización de cámaras funerarias, organización de funerales, etc).

- También se diferencia del traslado de cadáveres a hombros de portadores, ya que éste no tiene que ser efectuado necesariamente por una empresa sino que puede ser confiado a personas allegadas al difunto y tiene sobre todo carácter ceremonial.
- En el Estado miembro analizado se aplica una normativa específica al traslado de cadáveres en vehículos, en la medida en que sólo puede ser realizado por empresas autorizadas mediante vehículos acondicionados especialmente para ello.

En segundo lugar, analiza si esta diferenciación específica respeta el principio de neutralidad fiscal, que era el segundo de los requisitos exigidos para que la facultad concedida a los Estados miembros pueda ejercitarse con adecuación a la Directiva comunitaria. El principio de neutralidad se opone a que mercancías o servicios similares, que compiten entre sí, sean tratados de forma distinta desde el punto de vista del IVA y, por ello, debe concretarse si el Estado miembro trata de manera divergente a servicios análogos. Traslado de la carga de la prueba a la Comisión, en cuanto se refiere a la vulneración de este principio, concluye que la norma francesa cumple las exigencias de la Directiva comunitaria y ello por cuanto:

- El traslado de cadáveres en vehículos se diferencia del traslado de cadáveres a hombros de portadores.
- Conforme a la norma francesa el traslado de cadáveres en un vehículo de manera aislada o dentro de la gama de servicios prestados por una empresa funeraria tendrían el mismo tratamiento fiscal, la aplicación del tipo reducido, ya que en el primer caso la norma francesa considera que estamos ante un transporte de personas que está sujeta también al tipo reducido del impuesto.
- Ante la posibilidad de distorsión en la competencia alegada por la Comisión (las empresas de pompas fúnebres podrían verse tentadas a aumentar artificialmente la parte del precio que atribuyen al traslado de cadáveres en vehículos, con objeto de reducir la parte del precio correspondiente a las otras prestaciones, a las que se aplica el tipo general), el TJUE rechaza esta alegación al considerar que la Comisión no aclara cómo tales prácticas origina distorsiones de la competencia ni acredita su existencia. No obstante, el TJUE no quiere dejar la puerta abierta a posibles prácticas abusivas y señala que, en caso de acreditarse prácticas como las señaladas, deben ser las autoridades nacionales competentes las que examinen si son abusivas, con los efectos que ello conlleva⁶.

4. Análisis de la sentencia. Efectos en relación con nuestra ley del IVA

Hemos de recordar en primer lugar que no estamos ante una cuestión novedosa en su integridad, si consideramos los aspectos generales de la facultad otorgada por el artículo 98, apartados 1 y 2 de la Directiva 2006/112/CE a los Estados miembros, puesto que ya

⁶ De acuerdo con la jurisprudencia anterior, entre otras sentencia de 21 de febrero de 2006, *asunto C-255/02, Halifax*, a la que se remite el TJUE, así como las de 21 de julio de 2005, *asunto C-515/03, Eichsfelder Schlachtbetrieb* y de 17 de octubre de 2002, *asunto C-79/01, Payroll* y otros: 1) La comprobación de que existe una práctica abusiva exige: a) a pesar de la aplicación formal de los requisitos establecidos en las disposiciones relevantes de la Directiva IVA y de la legislación nacional de desarrollo, las operaciones de que se trate deben tener como resultado la obtención de una ventaja fiscal cuya concesión sería contraria al objetivo perseguido por estas disposiciones; y b) de un conjunto de elementos objetivos también debe resultar que la finalidad esencial de las operaciones de que se trate debe consistir en obtener una ventaja fiscal, puesto que la prohibición de prácticas abusivas carece de pertinencia cuando las operaciones en cuestión pueden tener una justificación distinta de la mera obtención de ventajas fiscales. 2) Corresponde a los órganos nacionales comprobar, de acuerdo a las normas en materia probatoria internas, siempre que no se amenace la eficacia del Derecho comunitario, si en el supuesto concreto concurren los elementos constitutivos de una práctica abusiva.

había sido analizado por el TJUE, esencialmente en dos sentencias anteriores, en relación con el suministro de gas natural y electricidad y con el suministro de agua⁷.

Nos encontramos ante una cuestión relacionada con la aplicación de tipos reducidos por parte de los Estados miembros a las operaciones comprendidas en el Anexo III de la Directiva, que en nuestro derecho interno se recogen en el artículo 91 de la Ley del IVA. Aunque la Directiva no reconoce expresamente la posibilidad de que los Estados miembros puedan aplicar estos tipos reducidos a parte de las operaciones realizadas por los empresarios o profesionales, el TJUE reitera esta posibilidad siempre y cuando nos encontremos ante aspectos concretos y específicos, separables por tanto, del resto de la operación y en ningún caso contravengan el principio de neutralidad.

Queda claro que esta facultad que tienen los Estados miembros para determinar los tipos impositivos reducidos debe ejercitarse con la aprobación de las normas internas de desarrollo de la Directiva comunitaria. En ningún caso puede atribuirse esta facultad a los sujetos pasivos, de manera que es el legislador interno el que, estableciendo los tipos impositivos reducidos, debe de considerar unos criterios objetivos y generales, no pudiendo contemplar la singularidad de cada caso concreto, esto es, el conjunto de actividades que comprende una operación realizada por un empresario o profesional para un destinatario.

Basta una lectura del artículo 91 de la Ley del IVA para comprobar que nuestro legislador interno no se ajusta a los términos estrictos del Anexo III de la Directiva, siendo en ocasiones más preciso o concreto y, por tanto, menos generalista que el legislador comunitario. Y ello lo hace en función de la facultad que viene apuntándose.

Debe advertirse inmediatamente que respecto de los servicios que se examinan en la sentencia, nuestro legislador interno se ajusta en buena medida a los términos de la Directiva comunitaria, esencialmente por lo que se refiere a los servicios de transporte⁸. Pudiera plantearse alguna discrepancia en relación con los servicios funerarios⁹ ya que nuestro legislador interno limita el tipo impositivo reducido de las entregas de bienes relacionados con los servicios funerarios a aquellos destinatarios que lo sean a su vez de los servicios funerarios, requisito este último que no se desprende de la redacción de la Directiva, o cuando menos, con esta precisión que efectúa nuestro legislador interno¹⁰.

⁷ Se trata de las sentencias de 8 de mayo de 2003, asunto C-384/01, Comisión-Francia y de 3 de abril de 2008, asunto C-442/05, *Zweckverband*. La primera planteaba la posibilidad o no de aplicar un tipo reducido únicamente a la cuota fija de conexión a las redes que dan derecho al suministro o distribución de gas y de electricidad. La segunda se refería a la posibilidad de aplicar el tipo reducido a las instalaciones de la acometida individual a la red de distribución de agua por la que la empresa percibe una remuneración única correspondiente al coste de dicha operación, conservando la empresa la propiedad de la cometida y, aunque la cuestión central versaba sobre la inclusión o no de esta prestación dentro de la de suministro de agua, el TJUE recuerda la posibilidad de los Estados miembros para aplicar un tipo reducido a aspectos concretos y específicos de la actividad de suministro de agua.

⁸ Conforme al Anexo III de la Directiva pueden estar sujetos a tipo reducido el transporte de personas y de sus equipajes (número 5). De acuerdo con el artículo 91.uno.2.1º de la Ley del IVA quedan sujetos al tipo reducido del 8 por 100 los servicios de transporte de viajeros y sus equipajes.

⁹ El Anexo III comprende la prestación de servicios por funerarias y servicios de cremación, junto con el suministro de los bienes relacionados con dicha actividad (número 16); mientras que el artículo 91.uno.2.10º de la Ley del IVA sujeta al tipo del 8 por 100 los servicios funerarios efectuados por las empresas funerarias y los cementerios, y las entregas de bienes relacionados con los mismos efectuadas a quienes sean destinatarios de los mencionados servicios. Debe advertirse que, con carácter general, la DGT ha mantenido que estas empresas son aquellas autorizadas para prestar estos servicios por el ordenamiento jurídico interno.

¹⁰ Conforme a la doctrina de la DGT, entre otras, las entregas de lápidas, jardineras y otros accesorios efectuadas por empresarios a las empresas de servicios funerarios tributarán al tipo general; mientras que

No es tampoco la primera vez que el TJUE llama la atención de la Comisión en relación con la falta de acreditación o de la vulneración de los principios de neutralidad impositiva y de distorsión de la competencia, cuando presentando un recurso de incumplimiento contra un Estado miembro no aporta los suficientes elementos de prueba necesarios para concluir en la conculcación de estos principios.

Planteada la duda en relación con la posibilidad de aplicar tipos reducidos a aspectos concretos o específicos de las operaciones realizadas por los sujetos pasivos, no basta con argumentar la infracción del principio de neutralidad o alegar la existencia de distorsión de la competencia. Deben aportarse los datos fácticos necesarios para que el órgano jurisdiccional se pronuncie. El reproche del órgano jurisdiccional en este sentido es claro: la Comisión argumenta que se produce la distorsión de la competencia en cuanto las empresas pueden verse tentadas a aumentar artificialmente la parte del precio que atribuyen al servicio sujeto a tipo reducido en detrimento de aquellos servicios que deben tributar al tipo general; y el TJUE, a diferencia de ocasiones anteriores¹¹, viene a imponer una mayor exigencia a la Comisión a la hora de denunciar el desarrollo legislativo interno efectuado por los Estados miembros y reprocha a la Comisión que no aclare como esta práctica origina distorsión en la competencia. Debe pues poner de manifiesto los datos fácticos, debiendo acreditarse los mismos, pues no basta su mera exposición, y además la denuncia de la Comisión debe acompañarse de los motivos o causas por las que los datos o prácticas puestas de manifiesto dan lugar a la distorsión en la competencia.

A ello añade que la denuncia por incumplimiento planteada por la Comisión debe referirse a una práctica generalizada que pudiera cometerse, ya que la determinación de la concurrencia de una práctica abusiva en un supuesto concreto corresponde a las autoridades nacionales, remitiendo a su propia doctrina jurisprudencial para delimitar este concepto¹².

La novedad más importante de esta sentencia radica en la colisión que parece plantearse entre los criterios para delimitar cuando nos encontramos ante una operación única o múltiple, esto es, las denominadas operaciones complejas, y la facultad concedida a los Estados miembros para fijar tipos impositivos reducidos a aspectos concretos y específicos de las operaciones realizadas por los sujetos pasivos.

Conforme a una reiterada jurisprudencia del TJUE, la operación constituida por una única prestación de carácter económico no debe descomponerse artificialmente con el fin de no alterar el correcto funcionamiento del sistema del IVA¹³. Es conocido que lo

tributarán al tipo reducido del 8 por 100 cuando se entreguen a los destinatarios de los servicios funerarios (consulta V0184-10 de 8 de febrero de 2010). La publicación de esquelas en nombre propio por empresas de servicios funerarios tributa al tipo reducido del 8 por 100 (consulta V1094-10 de 24 de mayo de 2010).

¹¹ Esencialmente la sentencia de 8 de mayo de 2003, antes citada.

¹² Jurisprudencia referenciada en nota 6.

¹³ Entre otras sentencias, cabe citar las de 2 de mayo de 1996, *asunto C-231/94, Faaborg-Gelting Linien*; de 22 de octubre de 1998, *asuntos acumulados C-308/96 y C-94/97, Madgett y Baldwin*; de 25 de febrero de 1999, *asunto C-349/96, Card Protection Plan*; y de 27 de octubre de 2005, *asunto C-41/04, Levo Verzakeringen BV y OV Bank NV*. Especialmente relevante es esta última sentencia, conforme a la que constituye una prestación única la operación mediante la cual un sujeto pasivo suministra a un consumidor un software estándar previamente desarrollado y comercializado, incorporado en un soporte informático, y la posterior adaptación de dicho programa a las necesidades específicas del comprador, aunque se paguen distintos precios; calificándose de prestación de servicios cuando se ponga de manifiesto que la adaptación de que se trata no es ni menor ni accesoria, sino que, por el contrario, reviste un carácter predominante, lo que ocurre, en particular, cuando a la vista de elementos como su alcance, su coste o su duración, dicha adaptación reviste una importancia decisiva para que el adquirente pueda utilizar un software a medida.

accesorio sigue a lo principal y, por tanto, se da un tratamiento unitario al conjunto de la operación. Basta para ello considerar la composición de la base imponible en las operaciones sujetas a IVA, en concreto nuestro artículo 78 de la Ley para comprender la importancia de la cuestión que ahora se plantea, pues si la prestación accesoria sigue a la principal, comportaría que recibiese el trato fiscal de esta última; al igual que ocurre con todas las partidas que incrementan la base imponible, recogidas en el apartado segundo de este precepto¹⁴, con independencia o al margen de operaciones que son prestadas al sujeto pasivo¹⁵.

Los criterios establecidos por el TJUE al respecto parten de que la cuestión relativa a la extensión de una operación tiene una importancia particular para el IVA, tanto para determinar la localización de las operaciones sujetas, como para aplicar las disposiciones relativas a la exención y, por lo que se refiere a la cuestión planteada en este comentario, para determinar el tipo impositivo aplicable a la operación. En base a ello, el órgano jurisdiccional ha mantenido los siguientes criterios.

- Cuando una operación está constituida por un conjunto de elementos y de actos, procede tomar en consideración todas las circunstancias en las que se desarrolla la operación en cuestión, para determinar, por una parte, si se trata de dos o más prestaciones distintas o de una prestación única y, por otra, si, en este último caso, dicha prestación única debe calificarse como prestación de servicios.
- Considerando que cada operación debe normalmente considerarse distinta e independiente y que la operación constituida por una única prestación desde el punto de vista económico no debe desglosarse artificialmente para no alterar la funcionalidad del sistema del IVA, es importante buscar los elementos característicos de la operación controvertida para determinar si el sujeto pasivo realiza para el consumidor, considerado como un consumidor medio, varias prestaciones principales o una prestación única.
- Se trata de una prestación única, en particular, en el caso de que deba considerarse que uno o varios elementos constituyen la prestación principal, mientras que, a la inversa, uno o varios elementos deben ser considerados como una o varias prestaciones accesorias que comparten el tratamiento fiscal de la prestación principal.
- Otro tanto ocurre cuando dos o varios elementos o actos que el sujeto pasivo realiza para el consumidor, considerado como un consumidor medio, se encuentran tan estrechamente ligados que objetivamente forman una sola prestación económica indisoluble cuyo desglose resultaría artificial.
- Una prestación debe ser considerada accesoria de una prestación principal cuando no constituye para la clientela un fin en sí, sino el medio de disfrutar en las mejores condiciones del servicio principal del prestador.
- El hecho de que se facture un precio único no tiene importancia decisiva. Es cierto que cuando un prestador proporciona a sus clientes una prestación de servicio

¹⁴ En relación con el tipo de empresas que se examinan, la DGT en consultas V0679-07, de 4 de abril de 2007, V1018-07 de 24 de mayo de 2007, ha mantenido la inclusión en la base imponible del importe de los certificados médicos y tasas por “servicios sanitarios” incurridos por estas empresas, cuyo importe, documentado en facturas expedidas a su nombre, forman parte de la base imponible de los servicios de pompas fúnebres prestados por ellas.

¹⁵ Así lo señala la DGT en consulta V0965-05 de 30 de mayo de 2005, al considerar que los servicios de embalsamamiento y preparación previa al traslado de los cadáveres efectuados por un profesional médico a las empresas de pompas fúnebres tributarán al tipo general del impuesto.

compuesta por varios elementos contra el pago de un precio único, éste debe abogar a favor de la existencia de una prestación única. Sin embargo, pese al precio único, si de las circunstancias concurrentes en la operación se desprende que los clientes entienden comprar dos prestaciones distintas, entonces sería preciso aislar la parte del precio único relativa a cada prestación (esencialmente si se aplican tipos impositivos distintos, o una de ellas resulta exenta). Para ello, debe seguirse el método de cálculo o de apreciación más sencillo posible.

No cabe duda de que estos criterios delimitadores de la existencia de una prestación única o múltiple por parte del empresario o profesional al consumidor o destinatario, parecen enfrentarse a la doctrina que hasta la sentencia que ahora se examina había postulado el TJUE, pues éste no se había pronunciado sobre este conflicto o supuesta contradicción.

La Comisión en su recurso de incumplimiento plantea directamente al TJUE la cuestión, esto es, si debe ser preferente la doctrina del propio órgano jurisdiccional sobre las operaciones complejas sobre la facultad de los Estados miembros para descomponer en determinadas ocasiones las operaciones en la aplicación de los tipos impositivos. Pretende la Comisión que se respeten estos principios jurisprudenciales sobre las operaciones complejas, esto es, que tengan preferencia a fin de que no existan posibles situaciones de distorsión de la competencia.

La respuesta del TJUE es clara al respecto, lo que no significa que no se lleguen a plantear numerosos conflictos en la aplicación de ambas doctrinas jurisprudenciales, para lo que el órgano jurisdiccional no establece criterios o reglas de aplicación, tan sólo atribuye a los órganos nacionales (los de gestión y los revisores) la facultad de delimitar aquellos supuestos concretos en que dándose abuso de la norma o práctica abusiva, deban corregir esas situaciones de distorsión de la competencia con arreglo a los procedimientos internos.

El TJUE pone de manifiesto la distinta naturaleza y función de la doctrina de los actos complejos y la facultad atribuida a los Estados miembros para fijar tipos impositivos reducidos a aspectos concretos y específicos de las operaciones que realiza un sujeto pasivo.

La finalidad de los criterios establecidos por la jurisprudencia para determinar la tributación de los actos complejos es la de preservar la funcionalidad del sistema del IVA habida cuenta de la diversidad de transacciones comerciales, no pudiendo darse una respuesta exhaustiva al problema planteado por estas operaciones, ya que deben tomarse en cuenta todas las circunstancias en las que se desarrolla la operación de que se trate. Esto es, deben aplicarse los criterios delimitadores de las operaciones complejas en cada caso, deben individualizarse a la situación concreta que se examine, para evitar con ello que la articulación contractual llevada a cabo por el sujeto pasivo y el consumidor provoque la fragmentación artificial en varias operaciones fiscales de una operación que, desde el punto de vista económico, debe ser considerada única.

Ahora bien, estos criterios delimitadores de la existencia de una prestación única o múltiple no pueden ser considerados por el legislador a la hora de determinar los tipos impositivos reducidos ejerciendo la facultad atribuida por el artículo 98 de la Directiva 2006/112/CE. El problema que plantea la sentencia se centra precisamente en ello, en la facultad de los Estados miembros de legislar sobre los tipos impositivos, actividad previa a la delimitadora de las prestaciones únicas o múltiples que debe efectuarse caso por caso. Esta facultad de los Estados miembros exige de criterios generales y objetivos y por ello, la cuestión planteada por la Comisión queda excluida. El uso del margen de

apreciación que la norma comunitaria atribuye a los Estados miembros requiere de esos criterios generales y objetivos, que son los que se exponen en la sentencia: se desglosarán únicamente aspectos concretos y específicos de la categoría de operaciones de que se trate y, de otra, debe respetarse el principio de neutralidad fiscal.

En definitiva, frente a la individualización del caso concreto que exige la aplicación de la doctrina de las operaciones complejas y que no es más que el resultado de la interpretación normativa comunitaria o interna, la facultad atribuida a los Estados miembros que se está examinando no resulta influenciada por los criterios delimitadores de aquella doctrina. El TJUE confirma esta facultad de los Estados miembros, y zanja la polémica en relación a la posible contradicción con la doctrina de las operaciones complejas. No existe tal, puesto que en el caso de que el Estado fije tipos impositivos reducidos para aspectos concretos y específicos de las operaciones realizadas por un sujeto pasivo, éste debería aplicar tipos impositivos diferentes a las diversas actuaciones que comprende la operación contratada con el destinatario¹⁶. Esa era la normativa interna de Francia y la que ahora el TJUE confirma como ajustada al Derecho comunitario.

5. Bibliografía

Bunes Ibarra, J. M. (director) (2008): *Manual del Impuesto sobre el Valor Añadido*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.

Castellano Montero, L. (1993): “Los tipos de gravamen en el nuevo IVA”, *Actualidad Tributaria*, Compendio Tomo 2.

Longás Lafuente, A. (2008): *Impuesto sobre el Valor Añadido*, Tomo II, Centro de Estudios Financieros, Madrid.

Solana González, G. (1988): *Los tipos impositivos en el IVA comunitario*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.

¹⁶ Interesante al respecto es la consulta de la DGT V2209-09 de 6 de octubre de 2009, en la que se plantea el supuesto de la prestación de servicios del traslado de cadáveres fuera del territorio nacional. El órgano consultivo distingue las diferentes operaciones que lo integran, el transporte y la entrega de féretros o urnas, sin plantearse la existencia de una única prestación de servicios.

NOVEDADES FISCALES PARA EL AÑO 2011

Javier Martín Román
Leoncio Ángel Castro Pacheco
Instituto de Estudios Fiscales

El presente artículo tiene por objeto un análisis sistemático de las distintas modificaciones operadas en normas de rango legal aprobadas durante el pasado año 2010. Se han dividido las novedades en siete bloques referidos a los distintos impuestos, y un octavo bloque final relativo a las reformas operadas en diversas leyes generales.

1. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

1.1. Extensión de la exención para premios de loterías, apuestas y sorteos a lo de carácter europeo (Ley 2/2010, de 1 de marzo)

Desde el 1 de enero de 2009 se extiende la exención de los premios de loterías, apuestas y sorteos, a los organizados por organismos públicos o entidades sin ánimo de lucro establecidos en otros Estados de la Unión Europea.

1.2. Creación del cheque transporte (Real Decreto-Ley 6/2010, de 9 de abril)

Se aprueba una exención por un importe máximo de 1.500 € anuales en concepto de retribuciones en especie para los trabajadores que perciban cantidades satisfechas por la empresa para favorecer el transporte colectivo desde la residencia del empleado hasta su centro de trabajo, con efectos desde el 1 de enero de 2010.

1.3. Se introduce una nueva deducción temporal por obras de mejora en la vivienda habitual

Deducción con efectos a partir del 14 de abril de 2010 (Real Decreto-Ley 6/2010, de 9 de abril)

1.4. Eliminación del “cheque bebé” (Real Decreto-Ley 8/2010, de 20 de mayo)

A partir del 1 de enero de 2011, se deja sin efecto la prestación por nacimiento o adopción de 2.500 €. No obstante, para los nacimientos o adopciones producidos o constituidos, respectivamente, en 2010, se permite el derecho a la misma en el citado período impositivo, siempre que la inscripción en el Registro Civil se efectúe antes de 31 de enero de 2011, pudiéndose en el caso de adopción solicitar antes de la citada fecha la percepción anticipada de la deducción. Asimismo, se hacen modificaciones puntuales en el artículo relativo a la devolución derivada de la normativa del tributo para eliminar del mismo las menciones existentes al artículo que regula la deducción por nacimiento o adopción.

1.5. Se introduce la libertad de amortización para los elementos nuevos del activo material fijo y de las inversiones inmobiliarias previstas en la LIS, para aquellas personas físicas que realicen actividades económicas. Medida con efectos desde 1 de enero de 2011 (Real Decreto-Ley 13/2010, de 3 de diciembre).

1.6. Modificaciones de carácter técnico

A) Coeficientes de actualización del valor de adquisición para la transmisión de inmuebles: Se actualizan los coeficientes aplicables al valor de adquisición a efectos

de determinar la ganancia o pérdida patrimonial que se ponga de manifiesto en la transmisión de inmuebles no afectos a actividades económicas que se efectúen durante el año 2011.

Si los bienes inmuebles estuvieran afectos a actividades económicas desarrolladas por su titular, se aplicarán los coeficientes previstos para el Impuesto sobre Sociedades.

Los nuevos coeficientes suponen un aumento del 1 por 100 con respecto a los del año anterior. No obstante, cuando las inversiones se hubieran efectuado el 31 de diciembre de 1994, será de aplicación el coeficiente 1,3637.

B) Reducción por obtención de rendimientos del trabajo y de determinados rendimientos de actividades económicas. Se mantiene, con vigencia para 2011, el importe de las reducciones por obtención de rendimientos del trabajo y de rendimientos de actividades económicas.

C) Mínimo personal y familiar: Se mantiene en 2011 el importe de los mínimos por contribuyente, descendientes, ascendientes y por discapacidad aplicables en 2010.

D) Compensación fiscal por deducción en adquisición de vivienda habitual en 2010. La Ley del IRPF autoriza a la Ley de Presupuestos para que establezca una compensación para aquellos contribuyentes que hubieran adquirido su vivienda habitual con anterioridad a 20 de enero de 2006 y se ven perjudicados con la actual Ley del IRPF. En virtud de esta autorización, se recoge, como viene siendo habitual, una compensación fiscal, en el ejercicio 2010, para quienes hubieran adquirido su vivienda habitual con anterioridad a 20 de enero de 2006 utilizando financiación ajena.

E) Compensación fiscal por percepción en 2010 de determinados rendimientos del capital mobiliario con período de generación superior a dos años.

La Ley del IRPF autoriza a la Ley de Presupuestos para que establezca una compensación fiscal en el IRPF para aquellos contribuyentes que obtengan rendimientos de capital mobiliario procedentes de activos financieros o seguros de vida o invalidez contratados antes del 20 de enero de 2006 con plazo de generación superior a dos años. En virtud de esta autorización la Ley de Presupuestos recoge, como viene siendo habitual, una compensación fiscal, en el ejercicio 2010, para los que obtengan rendimientos de capital mobiliario procedentes de activos financieros o seguros de vida o invalidez contratados antes del 20 de enero de 2006 con plazo de generación superior a dos años.

1.7. Nuevos tramos en la tarifa del IRPF para las bases más elevadas (Ley 39/2010, de 22 de diciembre, en adelante LGPE)

La tarifa del impuesto se completa con dos nuevos tramos:

- Del 22,50 por 100 para bases liquidables por encima de 120.000€
- Del 23,50 por 100 para bases liquidables por encima de 175.000€

No se toca el resto de la tarifa, de modo que la progresividad se incrementa en los dos nuevos tramos de renta y no en las rentas más bajas.

1.8. Se fijan los tipos de renta del ahorro (LGPE)

Con efectos desde 1 de enero de 2010, se fijan los tipos de renta del ahorro en el 19 por 100 hasta 6.000 € y en el 21 por 100 para bases imposables superiores. (Actualmente el reparto se queda al 50 por 100 para la cuota estatal/autonómica).

1.9. Leve endurecimiento del régimen de las SICAV (LGPE)

Se aplica para las reducciones de capital y distribución de la prima de emisión efectuadas a partir de 23 de septiembre de 2010.

La principal novedad en este régimen especial consiste en que en los supuestos de reducción de capital (que tenga por finalidad la devolución de aportaciones) o de distribución de la prima de emisión de acciones de sociedades de inversión de capital variable (SICAV), efectuadas a partir de 23 de septiembre de 2010, el importe de la participación o el valor normal de mercado de los bienes o derechos percibidos (en el primer caso) o la totalidad del importe obtenido (en el segundo caso), se calificarán como rendimientos del capital mobiliario de los que constituyen rentas del ahorro (dividendos y participaciones en beneficios o en fondos propios de las entidades), evitando por tanto con esta medida el diferimiento en la tributación.

En los supuestos de reducción de capital, la calificación como rendimientos del capital mobiliario del importe de la participación o el valor normal de mercado de los bienes o derechos percibidos tiene el límite de la mayor de las siguientes cuantías:

- El aumento del valor liquidativo de las acciones desde su adquisición o suscripción hasta el momento de la reducción del capital social.
- Cuando la reducción de capital proceda de beneficios no distribuidos, el importe de dichos beneficios (se considerará que las reducciones de capital, cualquiera que sea su finalidad, afectan en primer lugar a la parte del capital social que provenga de beneficios no distribuidos, hasta su anulación).

El exceso sobre el citado límite minorará el valor de adquisición de las acciones afectadas, de acuerdo con las reglas del primer párrafo del artículo 33.3 a) de la Ley del IRPF (inexistencia de ganancia o pérdida patrimonial en casos de reducción de capital, cuando la misma dé lugar a la amortización de valores o participaciones), hasta su anulación. A su vez, el exceso que pudiera resultar se integrará como rendimiento de capital mobiliario procedente de la participación en los fondos propios de cualquier tipo de entidad, en la forma prevista para la distribución de la prima de emisión. En ningún caso será de aplicación la exención de 1.500 euros anuales en dividendos y participaciones en beneficios.

Asimismo, comentar que esta medida es también aplicable a organismos de inversión colectiva equivalentes a las sociedades de inversión de capital variable registrados en otro Estado.

1.10. Restricciones a la aplicación de la reducción en caso de rendimientos del trabajo irregulares (LGPE)

Para la aplicación de la reducción de los 40 por 100 por obtención de rendimientos del trabajo irregulares se establece un límite cuantitativo: la cuantía del rendimiento íntegro sobre el que se proyecta la misma no puede superar los 300.000 €

1.11. Restricciones en el ámbito de aplicación de la deducción por adquisición de la vivienda habitual (LGPE)

Se modifica la mencionada deducción, eliminándose para aquellos contribuyentes con bases imponibles iguales o superiores a 24.107,20 euros anuales, por lo que únicamente podrán aplicarse la deducción los contribuyentes cuya base imponible sea inferior a 24.107,20 euros anuales. No obstante, existe una regulación de un régimen transitorio para aquellos contribuyentes cuya base imponible sea superior a 17.724,90 euros anuales que hubieran adquirido su vivienda habitual o satisfecho cantidades con

anterioridad a 1 de enero de 2011 y para aquellos cuya base imponible sea superior a 17.738,99 euros anuales que hubieran satisfecho cantidades para la realización de obras e instalaciones de adecuación de la vivienda habitual de las personas con discapacidad con anterioridad a 1 de enero de 2011.

1.12. Tendencia a la equiparación de la deducción por arrendamiento de vivienda a la de adquisición de vivienda (LGPE)

Solamente es aplicable la deducción para contribuyentes con base imponible inferior a 24.107,20 euros.

1.13. Mejora en la reducción aplicable a los arrendadores de vivienda (LGPE)

Se incrementa del 50 al 60 por ciento el porcentaje de reducción del rendimiento neto por arrendamiento de vivienda y a efectos de aplicar la reducción del 100 por 100 se reduce de 35 a 30 años la edad del arrendatario. Existiendo también un régimen transitorio a efectos de aplicar la reducción del 100 por 100 cuando el contrato de arrendamiento se haya celebrado con anterioridad a 1 de enero de 2011 ampliando la edad del arrendatario hasta la fecha en que cumpla 35 años.

1.14. Gastos e inversiones para habitar a los empleados en la utilización de las nuevas tecnologías de la comunicación y de la información (LGPE)

Los mencionados gastos e inversiones efectuados en el año 2011 continúan teniendo la consideración de gastos de formación en los términos previstos en el artículo 42.2, b) de la Ley.

1.15. En cuanto al Reglamento del IRPF, señalar a modo de apunte las modificación operada por el RD 749/2010, de 7 de junio, que desde el 9 de junio de 2010, exime de la obligación de practicar retención o ingreso a cuenta de las rentas derivadas de transmisiones o reembolsos de acciones o participaciones representativas de capital o patrimonio de los fondos de inversión cotizados o sociedades de inversión de capital variable índice cotizadas

Por su parte, el Real Decreto 1788/2010, de 30 de diciembre, que establece las fórmulas indirectas de pago del servicio público de transporte colectivo de viajeros, amplía los supuestos de retención, modifica la determinación del tipo de retención e incluye los medios telemáticos y/o electrónicos en los procedimientos administrativos en la comunicación de datos del perceptor de rentas del trabajo a su pagador, todo ello con efectos desde el 1 de enero de 2011.

2. Impuesto sobre la Renta de No Residentes

2.1. Reconocimiento de la deducción de gastos para la determinación de la base imponible correspondiente a rentas que se obtengan sin mediación de establecimiento (Ley 2/2010, de 1 de marzo)

Con efectos 1 de enero del año 2010, se modifica el TRIRNR cuya finalidad es favorecer las libertades de circulación de trabajadores, de prestación de servicios y de movimiento de capitales, de acuerdo con el Derecho Comunitario.

Para ello, se reconoce la deducción de gastos para la determinación de la base imponible correspondiente a rentas que se obtengan sin mediación de establecimiento permanente por contribuyentes residentes en otro Estado miembro de la UE, sin que ello afecte a la retención a practicar sobre dichas rentas.

Además, se declaran exentos los dividendos obtenidos por fondos de pensiones equivalentes a los regulados en el Texto Refundido aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre.

2.2. Equiparación al 5 por 100 el porcentaje de participación que la sociedad matriz ha de tener en la filial para poder aplicar la Directiva comunitaria matriz-filial, y exoneración de tributación en España de los dividendos distribuidos. (LGPE)

Con efectos 1 de enero de 2011, se modifica el TRLIRNR en el sentido de equiparar al 5 por 100, tanto para residentes como no residentes, el porcentaje de participación que la sociedad matriz ha de tener en la filial para poder aplicar la Directiva comunitaria matriz-filial y exonerar de tributación en España los dividendos distribuidos, acogiéndose de esta manera al criterio señalado por la sentencia de 3 de junio de 2010 del TJCE.

2.3. Exoneración con determinados requisitos de los cánones o regalías satisfechos por una sociedad residente en territorio español o por un establecimiento permanente situado en éste de una sociedad residente en otro Estado miembro de la Unión Europea a una sociedad residente en otro Estado miembro o a un establecimiento permanente situado en otro Estado miembro de una sociedad residente de un Estado miembro. (LGPE)

Con efectos 1 de julio de 2011, se declaran exentos, con determinados requisitos, los cánones o regalías satisfechos por una sociedad residente en territorio español o por un establecimiento permanente situado en éste de una sociedad residente en otro Estado miembro de la Unión Europea a una sociedad residente en otro Estado miembro o a un establecimiento permanente situado en otro Estado miembro de una sociedad residente de un Estado miembro.

Como consecuencia de la exención, a partir del 1 de julio de 2011 se suprime el tipo de gravamen del 10 por 100 para los mencionados cánones o regalías.

3. Impuesto sobre Sociedades

3.1. Posibilidad de inclusión de sociedades, no cotizadas en un mercado regulado, en el grupo fiscal (Ley 2/2010, de 1 de marzo)

Con efectos desde 1 de enero de 2010, las sociedades no cotizadas en un mercado regulado, participadas indirectamente en un 70 por 100, pueden incluirse en el grupo fiscal si la participación se alcanza por mediación de una sociedad que sí cotiza.

Además, también con efectos desde 1 de enero de 2010, el RIS deberá regular las condiciones para la deducibilidad de las correcciones valorativas de los instrumentos de deuda que se deben valorar con el criterio del coste amortizado, de los fondos de titulización hipotecaria y de titulización de activos.

3.2. Ampliación del plazo de libertad de amortización con mantenimiento de empleo a los años 2011 y 2012. Ampliación con efectos desde el 14 de abril de 2010 (Real Decreto-Ley 6/2010, de 9 de abril)

3.3. Con efectos también desde el 14 de abril de 2010, se simplifican las obligaciones de documentación en determinadas operaciones vinculadas para las PYMES. (Real Decreto-Ley 6/2010, de 9 de abril)

3.4. Ampliación del ámbito de aplicación de la deducción por doble imposición sobre dividendos y participaciones en beneficio de fuente interna (Ley 34/2010, de 5 de agosto)

Con efectos desde 1 de enero de 2011, se amplían los supuestos de aplicación del 100 por 100 de la deducción por doble imposición sobre dividendos y participaciones en beneficio de fuente interna.

3.5. Con efectos desde 1 de enero de 2011, se amplía la libertad de amortización para todas las empresas hasta 2015 eliminándose el requisito de mantenimiento de empleo. (Real Decreto-Ley 13/2010, de 3 de diciembre)

3.6. También con efectos desde 1 de enero de 2011, se modifica el Régimen de Empresas de Reducida Dimensión en los siguientes términos: (Real Decreto-Ley 13/2010, de 3 de diciembre)

a) Se amplía el ámbito de aplicación de éste Régimen: de esta manera podrán acogerse a dicho régimen aquellas empresas cuyo importe neto de cifra de negocios no excede de 10 millones de euros (antes 8 millones de €).

b) Documentación de las operaciones vinculadas: se adapta la exoneración de la obligación de documentar las operaciones vinculadas para aquellas entidades que, en el periodo impositivo tengan un importe neto de la cifra de negocio inferior a 10 millones de euros siempre que, además el valor de mercado total de las operaciones con partes vinculadas no supere los 100.000 € y no residan en un territorio calificado como paraíso fiscal, salvo que dicho territorio pertenezca a la UE, se acredite la existencia de motivos económicos válidos y que, dichas personas o entidades vinculadas, realizan actividades económicas.

c) Se modifica el tramo de base imponible que tributa a tipo reducido: el límite de base imponible del primer tramo pasa de ser 120.202,41 € a ser 300.000 €

3.7. Modificación del régimen fiscal de la SICAV (LGPE)

Con efectos desde 23 de septiembre de 2010, se integra en la base del socio de la renta derivada de la reducción de capital con devolución de aportaciones sin derecho a deducción alguna en su cuota íntegra. (Reforma que establece en los mismos términos la Ley 40/2010, de 29 de diciembre).

3.8. Amortización fiscal del fondo de comercio financiero (LGPE)

Con efectos para los períodos impositivos que concluyan a partir del 21 de diciembre de 2007, la deducción no es aplicable a las adquisiciones, realizadas a partir de la mencionada fecha, de valores representativos de la participación en fondos propios de entidades residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea. Con esta modificación se adapta la normativa interna al ordenamiento comunitario.

3.9. Deducción por doble imposición sobre dividendos de fuente interna (LGPE)

La Ley 34/2010, de 5 de agosto, estableció (con efectos para los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2011) la posibilidad de la deducción del 100 por 100 por doble imposición de dividendos en los casos en que se haya tenido el porcentaje de participación pero, sin embargo, sin haberse transmitido la participación, se haya reducido el porcentaje tenido hasta un mínimo del 3 por 100 como consecuencia de que la entidad participada haya realizado una operación acogida al régimen fiscal especial de las fusiones, escisiones... (Capítulo VIII del Título VII del Texto Refundido). Ahora lo que hace la Ley de Presupuestos es ampliar la posibilidad de que la entidad participada haya realizado una operación en el ámbito de ofertas públicas de adquisición de valores).

3.10. Gastos e inversiones para habitar a los empleados en la utilización de las nuevas tecnologías de la comunicación y de la información (LGPE)

Se prorroga para el año 2011 la aplicación de la deducción prevista en el artículo 40 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades por los mencionados gastos e inversiones.

3.11. Pago fraccionado (LGPE)

Se vuelven a fijar los porcentajes en el 18 por ciento para la modalidad de pago fraccionado calculado sobre la cuota del ejercicio anterior y en la modalidad en la que el pago se hace sobre la parte de la base imponible del período de los tres, nueve u once primeros meses del año natural, en el resultado de multiplicar por cinco séptimos el tipo de gravamen redondeado por defecto. Esta última modalidad es obligatoria para los sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones calculado conforme a la Ley del IVA haya superado la cantidad de 6.010.121,04 euros.

3.12. Extensión de los beneficios fiscales para empresas de reducida dimensión (Real Decreto-Ley 14/2010, de 23 de diciembre)

Con efectos desde 1 de enero de 2011, se permite a las mencionadas empresas que sigan aplicándose los beneficios fiscales de que disponen en los tres períodos impositivos inmediatos y siguientes a aquel período impositivo en que se supere la cifra de negocios de 10.000.000 de euros, cuando las mismas hayan cumplido los requisitos, tanto en aquel período impositivo como en los dos anteriores, para ser consideradas como de reducida dimensión. Esta medida se aplica también cuando dicha cifra de negocios se alcance como consecuencia de una operación de reestructuración empresarial (de las reguladas en el Capítulo VIII del Título VII del Texto Refundido), siempre que las entidades que hayan realizado la operación cumplan las condiciones para ser consideradas de reducida dimensión tanto en el período en que se realice la reestructuración como en los dos períodos impositivos anteriores a este último.

4. Impuesto sobre el Valor Añadido

4.1. Modificaciones operadas por la Ley 2/2010, de 1 de marzo

Con efectos desde 1 de enero de 2010, se introducen importantes modificaciones en el IVA al objeto de incorporar al Derecho interno las Directivas 2008/8/CE, de 12 de febrero, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE, respecto al lugar de la prestación de servicios, la Directiva 2008/9/CE, de 12 de febrero, por las que se establecen disposiciones relativa a los sujetos pasivos no establecidos en el Estado miembro de devolución pero establecidos en otro Estado perteneciente a la UE, así como la Directiva 2008/117/CE, de 16 de diciembre, con el fin de combatir el fraude fiscal en el ámbito de las operaciones intracomunitarias.

Se modifica, por tanto, las reglas de localización de las prestaciones de servicio, las reglas del devengo y el procedimiento de devolución a sujetos no establecidos.

No obstante lo anterior, hay que tener en cuenta que con efectos desde 1 de enero de 2011, cambia sustancialmente las reglas de localización en la prestación de servicios relacionados con manifestaciones culturales, artísticas, deportivas, científicas, educativas, recreativas, juegos de azar o similares, como las ferias y exposiciones, incluyendo los servicios de organización de los mismos y los demás servicios accesorios a los anteriores¹.

¹ Se regulará, exclusivamente, el servicio de acceso a manifestaciones culturales, artísticas, deportivas,... en operaciones realizadas entre empresarios.

Los demás servicios relacionados con las citadas manifestaciones, cuyo destinatario sea empresario (regla general: sede del destinatario)

Al mismo tiempo, cualquier servicio cultural, artístico o deportivo, incluido el acceso a los mismos, cuyo destinatario sea un particular pasará a regularse en una nueva letra c), del art. 70. uno. 7.º, del LIVA (lugar de prestación material).

4.2. A su vez, mediante el Real Decreto-Ley 6/2010, de 9 de abril, se introducen las siguientes modificaciones

- a) Con efectos desde el 14 de abril de 2010, se amplía el concepto de rehabilitación estructural y se reduce el tipo de gravamen aplicable a la renovación y reparación de viviendas particulares.
- b) Se establece que los servicios de teleasistencia o de ayuda a domicilio (servicios de dependencia) tributarán al tipo super reducido del 4 por 100.
- c) Se simplifican los requisitos para recuperar el IVA en los supuestos de créditos incobrables. De tal manera que, en los supuestos en que el titular del derecho de crédito sea un empresario o profesional cuyo volumen de operaciones del año anterior no hubiera excedido de 6.010.121,04 € se reducirá el plazo de modificación de la base imponible de un año a seis meses. Además se permite la rectificación cuando se haya realizado un requerimiento notarial al deudor.

4.3. Nuevo supuesto de tributación al tipo súper reducido del 4 por 100 para los servicios de dependencia (Ley 32/2010, de 5 de agosto)

Con efectos desde el 6 de noviembre de 2010, se añade un supuesto nuevo de tributación al tipo súper reducido del 4 por 100 para los servicios de dependencia. A partir de la fecha señalada, el tipo del 4 por 100 también se aplicará cuando los servicios prestados a las personas en situación de dependencia resulten como consecuencia de una prestación económica vinculada a tales servicios que cubra más del 75 por 100 de su precio.

4.4. La LGPE introduce una serie de modificaciones normativas en materia del IVA, todas ellas con efectos desde 1 de enero de 2011

4.4.1. Ajustes de carácter técnico²

- a) Medidas relativas a evitar la evasión fiscal vinculada a la importación: En las exenciones de bienes importados (exenciones análogas a las de las entregas interiores) cuya expedición o transporte tenga como punto de llegada un lugar situado en otro Estado de la CE, la exención tendrá lugar, siempre que la entrega ulterior efectuada por el importador estuviese exenta, permitiéndose también al representante fiscal del importador que haga la entrega ulterior, quedando obligado al cumplimiento de todas las obligaciones (materiales y formales) derivadas de dichas importaciones. También añade que los requisitos que se tienen que cumplir para que tenga lugar la exención se establecerán reglamentariamente.
- b) Medidas tendentes a esclarecer la exención de las importaciones de gas en la Comunidad a través de redes conectadas a la red comunitaria así como la realizada a través de buques y a aplicar al calor y al frío el mismo régimen que se aplica al gas natural y la electricidad. Igualmente, se regulan cuestiones relativas a las exenciones a la exportación e importación de bienes destinados a organismos internacionales.
- c) Exportaciones realizadas por Organismos humanitarios. Cuando quien entregue bienes a Organismos reconocidos que los exporten fuera del territorio de la

² Las modificaciones a la Ley del IVA, contenidas en la Ley en relación con este impuesto son de carácter técnico, consecuencia de la adaptación del ordenamiento interno a la normativa comunitaria, concretamente, a la Directiva 2009/69/CE del Consejo, que modifica la Directiva relativa al sistema común del IVA en lo que respecta a la evasión fiscal vinculada a la importación y a la Directiva 2009/162/UE del Consejo, que modifica diversas disposiciones de la Directiva relativa al sistema común del IVA.

Comunidad sea un Ente público o un establecimiento privado de carácter social, se establece la posibilidad de poder solicitar a la AEAT la devolución del impuesto soportado que no haya podido deducirse totalmente previa justificación de su importe en el plazo de 3 meses desde que dichas entregas se realicen.

4.4.2. Modificación en los requisitos formales de la deducción, documentos justificativos

Se elimina dentro de los requisitos formales para ejercitar el derecho a la deducción de las cuotas soportadas del Impuesto, como documento justificativo a la *autofactura* que debía expedirse el propio sujeto pasivo en los supuestos de inversión del sujeto pasivo y entregas de oro de inversión con renuncia a la exención.

De esta manera, desde uno de enero de 2011, la *autofactura* desaparece y se sustituye por la factura original o el justificante contable de la operación expedido por quien realice una entrega de bienes o una prestación de servicios al destinatario.

Además, se suprime de la regulación del ejercicio de la deducción las referencias al momento en que se entendían deducibles las cuotas soportadas en los casos de inversión del sujeto pasivo.

5. Impuestos Especiales

5.1. Nuevo sistema de control que generaliza el procedimiento de control informatizado de los movimientos de los productos objeto de IIEE. (Ley 2/2010, de 1 de marzo)

Con efectos 1 de abril de 2010, se modifica la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, con la finalidad de transponer la Directiva 2008/118/CE, que deroga la Directiva 92/12/CEE, del Consejo de 25 de febrero de 1992, relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales (en la que se basaba la LIIE).

La Ley 38/1992 de IIEE debía adaptarse a la Directiva 2008/118/CEE en lo que se refiere al procedimiento de control informatizado de los movimientos de productos objeto de IIEE. Este nuevo sistema de control generaliza el procedimiento de control informatizado de los movimientos de los productos objeto de IIEE y convierte en residual el procedimiento de control mediante documentos en soporte papel.

Asimismo, en la Directiva de 2008 se realiza una revisión completa de la Directiva 92/12/CEE relativa al régimen general de los IIEE, consecuencia de la experiencia adquirida en la aplicación de la misma, y que incorpora nuestra normativa interna. Además se establecen algunas novedades importantes como el nuevo supuesto de no sujeción relativo a la destrucción total o pérdida irremediable de los productos objeto de los IIEE, siempre que se encuentren en régimen suspensivo, como consecuencia de la autorización de las autoridades competentes del Estado miembro en el que dicha destrucción o pérdida se haya producido.

También se regulan de nuevo las irregularidades en la circulación de estos productos, así como el régimen aplicable a las entregas de productos en tiendas libres de impuestos.

5.2. Incremento de el ITL (RD-ley 13/2010, de 3 de diciembre)

Se produce un incremento en el Impuesto de Labores de Tabaco con la finalidad de reducir el consumo de tabaco para proteger la salud de los ciudadanos, así como, incrementar los ingresos tributarios. Medida con efectos desde el 3 de diciembre de 2010.

Adecuación a la normativa comunitaria del IEDMT y de determinados conceptos y definiciones del ILT (Ley 39/2010, de 22 de diciembre).

Para dicha adecuación, y con efectos desde el 1 de enero de 2011, se modifican los conceptos y definiciones del Impuesto sobre las Labores del Tabaco: cigarras o cigarrillos, cigarrillos, tabaco para fumar o picadura y picadura para liar el tabaco para fumar y la regulación del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.

6. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

6.1. Exenciones de determinadas operaciones en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (Real Decreto-Ley 13/2010, de 3 de diciembre)

Con efectos de 3 de diciembre de 2010, quedan exentas del impuesto las siguientes operaciones: constitución, de sociedades, aumento de capital, aportaciones que efectúen los socios que no supongan aumento de capital, y traslado a España de la sede de dirección efectiva o del domicilio social de una compañía desde fuera de la UE.

Además por la LGPE desde 1 de enero de 2011, se actualiza la tarifa de la Escala por transmisión y rehabilitación de Grandezas y Títulos Nobiliarios.

7. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

7.1. En relación al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, se amplía el régimen de autoliquidación del impuesto con carácter obligatorio en Asturias y Baleares (Ley 40/2010, de 29 de diciembre)

Con efectos desde el 31 de diciembre de 2010, se amplía el régimen de autoliquidación del impuesto con carácter obligatorio en las siguientes comunidades autónomas:

- Comunidad Autónoma del Principado de Asturias.
- Comunidad Autónoma de las Islas Baleares.

8. Modificaciones en normas generales

8.1. Ley General Tributaria

En virtud de lo dispuesto en el artículo 26.6 LGT, la ley establece el interés de demora en el 5 por 100 a partir del 1 de enero de 2011 (LGPE).

8.2. Reglamento General de las Actuaciones y los Procedimientos de Gestión e Inspección Tributaria y de Desarrollo de las Normas Comunes de los Procedimientos de Aplicación de los Tributos (En adelante RGAIT)

8.2.1. Por el Real Decreto 1/2010, de 8 de enero, se introducen las siguientes modificaciones con efectos desde 20 de enero de 2010

- Se pospone el cómputo del plazo para el inicio de la actividad de la entidades cuya única finalidad es la de transmitir posteriormente sus acciones, participaciones o títulos representativos de los fondos propios a terceros, especialmente en el marco de políticas de promoción empresarial y fomento de la actividad económica, a efectos de la revocación del número de identificación fiscal, y, a cambio, se establece la obligación de facilitar determinada información censal.
- Se extiende la exoneración de la obligación de presentar la declaración censal de alta en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores a todas aquellas personas o entidades que, de acuerdo con la normativa correspondiente, puedan utilizar y utilicen el Documento Único Electrónico para el inicio de su actividad económica.

- Se introduce una modificación destinada a que aquellos obligados tributarios que deben presentar electrónicamente la información contenida en los libros-registro del Impuesto sobre el Valor Añadido o del Impuesto General Indirecto Canario, sigan suministrando la información correspondiente a las compensaciones agrícolas satisfechas a personas acogidas al régimen especial de agricultura, ganadería y pesca a través de la declaración anual de operaciones con terceras personas (modelo 347).
- Con objeto de facilitar el cumplimiento de obligaciones informativas, se introduce una modificación de carácter técnico que afecta a la imputación temporal de la obligación de informar, en la declaración anual de operaciones con terceros, sobre las cantidades superiores a 6.000 euros que se perciban en metálico.
- Por motivos de control, las entidades crediticias deberán informar de las cantidades que entreguen o reciban en metálico por importe superior a 3.000 euros, así como de las operaciones realizadas por empresarios o profesionales adheridos al sistema de cobros mediante tarjeta de crédito o débito cuando el importe neto anual de dichos cobros exceda de 3.000 euros.
- Para evitar la duplicidad en el suministro de información sobre los planes de previsión social empresarial, se exime a las empresas que instrumenten compromisos por pensiones a través de dichos planes de informar al respecto.
- Adaptación de los supuestos de interrupción justificada y el régimen de notificaciones a la ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los servicios públicos.
- Otras modificaciones procedimentales:
 - a) Se recoge, en el ámbito del procedimiento de rectificación de autoliquidaciones, la posibilidad de que un procedimiento de esta naturaleza pueda finalizar como consecuencia del inicio de un procedimiento de aplicación de los tributos distinto por parte de la Administración tributaria.
 - b) Se clarifica la posibilidad que tiene la Administración de comprobar las liquidaciones practicadas en el ámbito aduanero, incluso cuando hayan sido ya objeto de comprobación administrativa para el levante de las mercancías.
 - c) En aras de lograr una ejecución más eficiente por parte de la Administración Tributaria de las resoluciones administrativas o judiciales, se otorga a los órganos de inspección la posibilidad de llevar a cabo las actuaciones que sean necesarias para la ejecución, haciendo uso de las facultades previstas en el artículo 142 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

8.2.2. Por el Real Decreto 192/2010, de 26 de febrero, y con efectos desde el 3 de marzo de 2010, se modifica el RGAIT con el fin de que el Registro de operadores intracomunitarios y, por ende, la atribución del número de identificación a efectos del Impuesto, se adapte a la ampliación que la Directiva 2008/8/CE realiza respecto de los empresarios o profesionales que deben estar identificados, estableciendo dos nuevos supuestos

Dichos supuestos son los referidos a los prestadores y a los destinatarios de aquellas prestaciones intracomunitarias de servicios cuyo sujeto pasivo sea, por vía del mecanismo de inversión, el destinatario de las mismas.

8.3. Regulación en el Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario de la notificación electrónica en determinados procedimientos (Ley 40/2010, de 29 de diciembre)

Con efectos desde el 31 de diciembre de 2010, se establece la regulación de la notificación electrónica en los procedimientos de incorporación mediante declaración, comunicación o solicitud, en los procedimientos de valoración colectiva de carácter general y parcial y en el procedimiento simplificado de valoración colectiva.

Además se mejora la redacción y se concreta el procedimiento a seguir en determinados supuestos en los que es de aplicación el procedimiento de subsanación de discrepancias.

8.4. Con efectos desde el 1 de enero de 2011 se establecen diversas medidas en el Texto Refundido de la Ley Reguladora de Haciendas Locales, en relación con el Impuesto sobre Bienes Inmuebles (LGPE)

Tres son las medidas en relación con este impuesto:

- Actualización de los valores catastrales de los bienes inmuebles: señalar el mantenimiento de los mismos ya que, con efectos de 1 de enero del año 2011, se actualizan mediante la aplicación del coeficiente 1.
- Plazo de aprobación del tipo de gravamen y de las ponencias de valores: con vigencia exclusiva para el ejercicio 2011, se amplía hasta el 1 de agosto de 2011 (en lugar del 1 de julio) el plazo para aprobar los nuevos tipos de gravamen del impuesto por los Ayuntamientos afectados por procedimientos de valoración colectiva de carácter general que deban surtir efectos el 1 de enero de 2012 e igualmente se amplía hasta el 1 de agosto de 2011 el plazo para la aprobación y publicación de las ponencias de valores.
- Determinación de la base liquidable del Impuesto: se prorroga hasta el 31 de diciembre de 2012 la posibilidad de que sea la Dirección General del Catastro, y no el Ayuntamiento, la que determine la base liquidable del impuesto cuando la base imponible resulte de la tramitación de los procedimientos de declaración, comunicación, solicitud, subsanación de discrepancias e inspección catastral, salvo que el Ayuntamiento respectivo le comunique que dicha competencia será ejercida por él. Esta comunicación deberá hacerla antes de que finalice el mes de febrero del año en el que asuma el ejercicio de la mencionada competencia.

**EL RÉGIMEN DE AMORTIZACIÓN DEL FONDO DE COMERCIO:
MODIFICACIÓN DEL ARTÍCULO 12.5 TRLIS POR LA LEY DE
PRESUPUESTOS GENERALES DEL ESTADO Y LA NUEVA
DECISIÓN DE LA COMISIÓN DE 12 DE ENERO DE 2011 EN
RELACIÓN CON LAS OPERACIONES**

Begoña Pérez Bernabeu
Universidad de Alicante

1. Antecedentes

El apartado 5 del artículo 12 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo (en adelante TRLIS) -en vigor el 1 de enero de 2002 y modificado recientemente- posibilita que una empresa que tribute en España por este impuesto se deduzca de su renta imponible el fondo de comercio financiero que resulte de la adquisición de una participación de, como mínimo, un 5 por ciento de una empresa extranjera (de un Estado miembro o de un tercer Estado), en tramos anuales iguales, durante los 20 años siguientes a la adquisición, siempre que se cumplan una serie de requisitos establecidos en el artículo 21 TRLIS.

La trascendencia de esta previsión reside en que constituye una excepción a la regla general, al permitir la deducción fiscal de este fondo de comercio cuando corresponda a adquisiciones de participaciones en entidades no residentes.

Con fecha de 10 de octubre de 2007, la Comisión notificó al gobierno de España su decisión de incoar el procedimiento formal de investigación previsto en el artículo 88.2 TCE¹, publicándose dicha decisión en el *DOCE* el 21 de diciembre de 2007. Tras la instrucción del procedimiento oportuno, el 28 de octubre de 2009 la Comisión aprueba la Decisión² que pone fin a este procedimiento. En esta Decisión la Comisión alcanza la conclusión³ de que la medida fiscal en concreto amerita ser considerada una ayuda de Estado, al concurrir en ella los requisitos exigidos en el apartado 1 del artículo 87 TCE, al considerarla una ventaja selectiva que no está justificada por la lógica del sistema fiscal español⁴, por lo que la considera un elemento discriminatorio consistente en una

¹ Dado que la regulación de los aspectos procedimentales son regulados con gran parquedad en el TCE, el 22 de marzo de 1999 se aprobó (aplicable desde el 16 de abril) el Reglamento 659/1999, del Consejo, de 22 de marzo, sobre normas de procedimiento en materia de ayudas públicas.

² Decisión C(2009) 8107 final corr.

³ Para un comentario más extenso de esta Decisión véase Pérez Bernabeu, B., "La consideración por la Comisión como ayuda de Estado del régimen de amortización del fondo de comercio previsto en el artículo 12.5 LIS", *Crónica Tributaria Boletín de Actualidad*, n.º 4, 2010, págs. 19 y ss.

⁴ La Comisión apunta que las autoridades españolas no han demostrado que la medida controvertida traería como consecuencia que se eliminara la doble imposición, no han demostrado que constituye un mecanismo para evitar la doble imposición de futuros dividendos que estarían gravados al realizar futuros beneficios y no deberían estar gravados dos veces al repartirlos a la empresa que posee una participación significativa por cuya adquisición se pagó un fondo de comercio financiero; y, en tercer lugar, las autoridades españolas no han demostrado que la medida controvertida fuera una ampliación de las normas sobre el deterioro de los valores que presupone que hay pruebas objetivas de pérdidas basadas en un cálculo detallado y objetivo que no exige la medida controvertida. Tampoco está la medida justificada por el principio de neutralidad que debe aplicarse en el ámbito del impuesto sobre sociedades. (Apartados 108 a 112 de la Decisión C(2009) 8107 final corr).

limitación en cuanto al país en el que tiene lugar la operación que se beneficia de la ventaja fiscal.

La singularidad de esta Decisión radica en que la Comisión, apartándose de su tradicional interpretación restrictiva del principio de protección a la confianza legítima, acepta su existencia si bien con matices, pues la Comisión considera que deben distinguirse dos períodos⁵.

De un lado el comprendido desde la entrada en vigor de la medida el 1 de enero de 2002, hasta la fecha de publicación de la Decisión de incoación en el *Diario Oficial* el 21 de diciembre de 2007 y, de otro lado, el período comprendido desde la publicación de la Decisión de incoación en el *Diario Oficial* el ya citado 21 de diciembre de 2007.

Por lo que se refiere al primer período, la Comisión considera que los beneficiarios de la medida controvertida tenían confianza legítima⁶ de que la ayuda no sería recuperada y, por tanto, no pide la recuperación de las ayudas fiscales concedidas a dichos beneficiarios antes de la fecha de publicación en el *Diario Oficial de la Unión Europea* de la Decisión de la Comisión de incoar el procedimiento de investigación formal, esto es, antes del 21 de diciembre de 2007. Además, la Comisión considera también que esos beneficiarios deberían continuar disfrutando de las ventajas de la medida controvertida durante el período íntegro de amortización previsto en el artículo 12.5 del TRLIS.

A mayor abundamiento, la Comisión considera que debe preverse un período razonable de transición a las empresas que ya habían adquirido, con una perspectiva a largo plazo, derechos en empresas extranjeras y que no detentaban dichos derechos durante un período no interrumpido de al menos un año en la fecha de la publicación de la Decisión de incoación. Por consiguiente, la Comisión estima que deberá considerarse que las empresas que reunían todas las demás condiciones pertinentes del artículo 12.5 del TRLIS antes del 21 de diciembre de 2007, a parte de la condición de poseer sus participaciones durante un período ininterrumpido de un año como mínimo, también se benefician de la confianza legítima, si poseían esos derechos durante un período continuado de un año como mínimo no más tarde del 21 de diciembre de 2008.

Pero, en cambio, sí se procederá a la recuperación de la ayuda en los casos en los que la empresa adquirente española no poseyera los derechos directa o indirectamente hasta después del 21 de diciembre de 2007 salvo que se dé una de las siguientes tres circunstancias: en primer lugar, que antes del 21 de diciembre de 2007 se hubiera convenido una obligación irrevocable, por parte de una empresa española adquirente de poseer dichos derechos; en segundo lugar, el contrato contuviera una condición suspensiva relacionada con el hecho de que la transacción en cuestión está sujeta a la autorización imperativa de una autoridad reguladora y, en tercer lugar, la transacción se hubiera notificado antes del 21 de diciembre de 2007.

Así pues, con posterioridad a la publicación de la Decisión de incoación en el *Diario Oficial* no puede alegarse que un agente económico prudente no estuviera en condiciones de prever la adopción de una medida comunitaria que pudiera afectar a sus intereses.

⁵ Apartados 164-170 de la Decisión C(2009) 8107 final corr.

⁶ Aunque no equivalen a una Decisión formal, la Comisión admite que con sus respuestas a las preguntas parlamentarias del Dr. Erik Meijer y la Sra. Sharon Bowles sobre la posible naturaleza de ayuda estatal de la medida controvertida, la propia Comisión ofreció garantías específicas incondicionales y concordantes de una naturaleza tal que da lugar a que los beneficiarios de la medida controvertida alberguen esperanzas justificadas de que el régimen de amortización del fondo de comercio era legal, en el sentido de que no entraba en el ámbito de aplicación de las normas sobre ayudas estatales y que, por lo tanto, ninguna de las ventajas derivadas de dicho régimen podía ser objeto de un procedimiento de recuperación subsiguiente.

No obstante esta Decisión, la Comisión mantenía abierto el procedimiento incoado el 10 de octubre de 2007 por lo que se refiere a las operaciones extracomunitarias, habida cuenta de que las autoridades españolas se han comprometido a aportar nuevos elementos⁷.

2. Adecuación de la normativa española sobre deducción del fondo de comercio a la normativa comunitaria

El Gobierno español, tras conocer la Decisión de la Comisión de 28 de octubre de 2009 renunció a recurrirla ante el TJCE y mostró su satisfacción ante la apreciación de la existencia del principio de confianza legítima que ha llevado a cabo la Comisión.

Consecuentemente, la Ley 39/2010, de 22 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 2011⁸ recoge en su artículo 74 la modificación del apartado 5 del artículo 12 del TRLIS necesaria para adaptar la normativa española al ordenamiento comunitario en cuanto a la regulación de la deducción del fondo de comercio financiero.

El citado precepto 74 establece que, con efectos para los períodos impositivos que concluyan a partir del 21 de diciembre de 2007 y con vigencia indefinida, se modifica el apartado 5 del artículo 12 TRLIS que queda redactado de la siguiente forma:

“5. Cuando se adquieran valores representativos de la participación en fondos propios de entidades no residentes en territorio español, cuyas rentas puedan acogerse a la exención establecida en el artículo 21 de esta Ley, el importe de la diferencia entre el precio de adquisición de la participación y el patrimonio neto de la entidad participada a la fecha de adquisición, en proporción a esa participación, se imputará a los bienes y derechos de la entidad no residente en territorio español, aplicando del método de integración global establecido en el artículo 46 del Código de Comercio y demás normas de desarrollo, y la parte de la diferencia que no hubiera sido imputada será deducible de la base imponible, con el límite anual máximo de la veintava parte de su importe, salvo que se hubiese incluido en la base de la deducción del artículo 37 de esta Ley, sin perjuicio de lo establecido con la normativa contable de aplicación.

La deducción de esta diferencia será compatible, en su caso, con las pérdidas por deterioro a que se refiere el apartado 3 de este artículo.

La deducción establecida en este apartado no será de aplicación a las adquisiciones de valores representativos de la participación en fondos propios de entidades residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea, realizadas a partir de 21 de diciembre de 2007”.

3. La nueva Decisión de la Comisión de 12 de enero de 2011 sobre la aplicación del artículo 12.5 TRLIS relativo al fondo de comercio financiero en relación con las operaciones extracomunitarias

Como hemos mencionado más arriba, la Decisión de la Comisión C(2009) 8107 final corr de 28 de octubre de 2009 se refería únicamente a las operaciones comunitarias que se beneficiaran de la deducción del fondo de comercio financiero y mantenía abierto el procedimiento incoado el 10 de octubre de 2007 por lo que se refiere a las operaciones extracomunitarias, habida cuenta de que las autoridades españolas se habían comprometido a aportar nuevos elementos.

⁷ Apartado 166 de la Decisión C(2009) 8107 final corr.

⁸ BOE 23 de diciembre.

En este contexto la reciente Decisión de la Comisión de 12 de enero de 2011⁹ recoge la opinión de la Comisión sobre la compatibilidad del régimen de deducción del fondo de comercio en relación con las operaciones extracomunitarias.

En defensa de este régimen fiscal, el Gobierno español había alegado que el citado régimen controvertido obedecía al intento de superar una serie de obstáculos legales y de otra índole con los que tropezaban las empresas españolas que deseaban adquirir participaciones de una empresa extranjera de un Estado no miembro de la Unión Europea.

Sin embargo, la Comisión considera que tal régimen tiene la consideración de ayuda de Estado de carácter fiscal y es, por tanto, incompatible con el Derecho Comunitario. El principal argumento que la Comisión esgrime para alcanzar esta conclusión es que, tras examinar la legislación de la inmensa mayoría de los más relevantes terceros Estados, no ha encontrado ninguna previsión normativa que pueda ser considerada como un obstáculo a este tipo de operaciones. Consecuentemente, la Comisión considera que la previsión que permite deducirse el fondo de comercio en las operaciones de adquisición de acciones de sociedades de terceros Estados es un régimen que concede una ventaja injustificada y, por tanto, debe ser considerado ayuda de Estado.

De lo anterior se deriva la obligación impuesta por la Comisión a España de eliminar la disposición normativa que ampara este régimen fiscal incompatible con la normativa comunitaria sobre ayudas de Estado y proceder a la recuperación de las ayudas concedidas al amparo del mismo. No obstante, en este punto, la Comisión sigue el criterio sentado en su Decisión de 28 de octubre de 2009 y aprecia la existencia de confianza legítima por parte de los beneficiarios del régimen en cuestión y ordena la recuperación de la ayuda únicamente desde 21 de diciembre 2007, fecha en la que se publica en el *Diario Oficial de la UE* la Decisión de incoación del procedimiento formal de investigación.

No obstante lo anterior, la Comisión hace una salvedad en relación a los Estados respecto de los cuales se demuestren obstáculos económicos o legales para la adquisición de participaciones de sociedades en terceros Estados. La Decisión de la Comisión cita a India y China ya que, al examinar su normativa interna, la Comisión, encontró previsiones normativas que obstaculizan la realización de las operaciones de adquisición de participaciones en empresas de estos dos Estados (la Comisión cita la prohibición de operaciones de fusión transfronterizas existente en China). De manera que las operaciones con estos Estados quedan exceptuadas de la consideración de ayuda de Estado y de la obligación de devolución.

4. Valoración crítica

En primer realizaremos una valoración de la modificación del artículo 12.5 TRLIS sobre el fondo de comercio, operada por el artículo 74 de la Ley 39/2010, de 22 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 2011. Debemos precisar que si bien se aprecian cambios en la redacción del precepto, estos obedecen a la terminología que utiliza el nuevo plan general contable, pero el régimen previsto en la redacción del precepto que ofrece la ley de presupuestos es el mismo que el que preveía el TRLIS.

⁹ Esta decisión no está actualmente disponible por motivos de confidencialidad, pero estará disponible con el número de caso C45/2007 en el Registro de casos de ayuda de Estado de la Dirección General de Competencia de la Comisión Europea en los próximos fechas. Se puede consultar el expediente de ambas Decisiones de la Comisión sobre el artículo 12.5 TRLIS en la siguiente dirección web: http://ec.europa.eu/competition/elojade/isef/case_details.cfm?proc_code=3_SA_22309

Lo relevante es la introducción del último párrafo que prevé que “*La deducción establecida en este apartado no será de aplicación a las adquisiciones de valores representativos de la participación en fondos propios de entidades residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea, realizadas a partir de 21 de diciembre de 2007*”. Este párrafo limita temporalmente, siguiendo los dictados de que la Comisión expuso en su Decisión de 2009, el disfrute de este régimen de deducciones a aquellos casos incluidos en el ámbito de aplicación del principio de protección de la confianza legítima. No obstante, no se hace referencia al «período de transición»¹⁰ mencionado por la Comisión. Debería, en nuestra opinión, haberse hecho una previsión normativa que recogiera estos supuestos amparados por el principio de protección de la confianza legítima, pues con la redacción actual, puede colegirse estos casos excepcionales no puedan acogerse a este régimen de deducciones.

No obstante, no podemos ignorar que la aplicación del principio de protección de la confianza legítima a las operaciones realizadas antes del 21 de diciembre de 2007, así como el establecimiento del denominado por la Comisión «período de transición» no es una cuestión cerrada ni exenta de discusión. Al contrario, el pasado 6 de mayo de 2010¹¹ la empresa alemana Deutsche Telekom¹² presentó un recurso ante el Tribunal de Primera Instancia, solicitando que se anule la decisión C(2009) 8107 final corr, de la Comisión de 28 de octubre de 2009, por lo que se refiere al régimen, contenido en el artículo 1, apartados 2 y 3, de protección de la confianza legítima de los inversores españoles contemplada en ella. El principal argumento esgrimido en la demanda es la infracción del procedimiento por parte de España que no notificó debidamente con carácter previo a su implementación a la Comisión, lo que enerva la aplicación del principio de protección de la confianza legítima y obligaría a la recuperación de todas las ayudas desde el comienzo de la aplicación del régimen de deducciones considerado contrario a la normativa comunitaria. Actualmente este asunto se encuentra *sub iudice* ante dicho Tribunal con el número de *Asunto T-207/10*.

Por otro lado, debe ponerse de relieve el efecto retroactivo que encierra esta previsión normativa pues se trata de una norma publicada el 23 de diciembre de 2010, con entrada en vigor el 1 de enero de 2011 pero la propia norma prevé desplegar sus efectos para

¹⁰ La Comisión considera que debe preverse un período razonable de transición a las empresas que ya habían adquirido, con una perspectiva a largo plazo, derechos en empresas extranjeras y que no detentaban dichos derechos durante un período no interrumpido de al menos un año en la fecha de la publicación de la Decisión de incoación. Por consiguiente, la Comisión estima que deberá considerarse que las empresas que reunían todas las demás condiciones pertinentes del artículo 12.5 del TRLIS antes del 21 de diciembre de 2007, a parte de la condición de poseer sus participaciones durante un período ininterrumpido de un año como mínimo, también se benefician de la confianza legítima, si poseían esos derechos durante un período continuado de un año como mínimo no más tarde del 21 de diciembre de 2008. Consecuentemente, sí se procederá a la recuperación de la ayuda en los casos en los que la empresa adquirente española no poseyera los derechos directa o indirectamente hasta después del 21 de diciembre de 2007 salvo que se dé una de las siguientes tres circunstancias: en primer lugar, que antes del 21 de diciembre de 2007 se hubiera convenido una obligación irrevocable, por parte de una empresa española adquirente de poseer dichos derechos; en segundo lugar, el contrato contuviera una condición suspensiva relacionada con el hecho de que la transacción en cuestión está sujeta a la autorización imperativa de una autoridad reguladora y, en tercer lugar, la transacción se hubiera notificado antes del 21 de diciembre de 2007.

Además, la Comisión considera también que esos beneficiarios deberían continuar disfrutando de las ventajas de la medida controvertida durante el período íntegro de amortización previsto en el artículo 12.5 del TRLIS.

¹¹ *Diario Oficial de la Unión Europea* C/195, de 17 de julio de 2010, págs. 20-21.

¹² La operadora alemana Deutsche Telekom intentó hacerse con la empresa británica de telefonía O2 (competidora directa de Deutsche Telekom tanto en Alemania como en Reino Unido) aunque finalmente se retiró de la operación, lo que benefició a la española Telefónica, que finalmente se hizo con O2.

períodos impositivos que concluyan a partir del 21 de diciembre de 2007. Aunque no supondría ningún cambio en lo esencial, tal vez, hubiera sido deseable introducir esta modificación normativa en una norma *ad hoc* y no en la Ley de Presupuestos Generales del Estado, lo que hubiera simplificado la cuestión de su entrada en vigor.

Una segunda cuestión que se deriva de la fecha de inicio de los efectos de esta norma es la consideración de ayudas de Estado ilegales –dado que ya no están amparadas por el principio de protección legítima– y la consiguiente obligación de recuperación de la misma, ya que, tal y como se deriva de la norma –obviando la cuestión suscitada con las operaciones ubicadas en el «período de transición», ya comentada– de las operaciones celebradas entre el 21 de diciembre de 2011 (fecha de publicación de la Decisión de la Comisión de incoación del procedimiento formal de investigación sobre el régimen en cuestión) y la fecha de publicación de esta norma (el 23 de diciembre de 2010). La norma no establece la forma en que, en su caso, deberá hacerse efectiva esta devolución. La solución más factible es pensar que se debería proceder a presentar liquidaciones complementarias. Nuevamente, nos situamos ante un vacío legal ya puesto de manifiesto por la doctrina¹³.

Por su parte, la reciente Decisión de la Comisión de 12 de enero de 2011 sigue la línea de la anterior Decisión de 2009 sobre este asunto, en lo que al reconocimiento del principio de protección de la confianza legítima y la exigencia de recuperación. Previsiblemente el Gobierno español acatará¹⁴ la Decisión de la Comisión de 2011 tal y como ya hiciera con la Decisión anterior de 2009.

Con la aparición de esta Decisión se haría necesaria una segunda reforma normativa para preveer también la no aplicación de este régimen de deducciones a las adquisiciones de participaciones de sociedades de Estados no miembros, con la incógnita de cómo articulará la norma las excepciones establecidas en la Decisión respecto a la posibilidad de beneficiarse de este régimen en caso de que el terceros Estados respecto de los cuales se acredite la existencia de obstáculos fiscales y legales para llevar a cabo adquisiciones.

A falta de conocer la redacción definitiva de la Comisión, tres son las cuestiones que se plantean en relación con esta salvedad hecha respecto a Estados no miembros que presenten en su normativa interna obstáculos legales o fiscales.

La primera de las cuestiones es la determinación del concepto de “obstáculo” por la Comisión. La determinación de este concepto se presenta a priori difícil de realizar de

¹³ Véase otros trabajos nuestros como: Ayudas de Estado en la jurisprudencia Comunitaria, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2008, págs. 241 ss.; Régimen Jurídico-Financiero de las subvenciones públicas, VVAA, Ed. Tirant lo Blanch, 2010, págs. 364 y ss, en concreto pág. 392.

Asimismo destacamos el trabajo de Navarro Faure, A., “Los procedimientos de revisión de oficio en la Ley General Tributaria y la recuperación de las Ayudas de Estado”, en Tratado sobre la Ley General Tributaria (Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo), Ed. Thonsom-Aranzadi, Pamplona, 2010 Vol. II, págs. 1087-1103, en el que la autora evidencia la ausencia de regulación en la normativa española de un procedimiento *ad hoc* que permita obtener la recuperación de las ayudas de Estado de carácter fiscal y en el que hace una interesante propuesta sobre un posible procedimiento de recuperación de ayudas de Estado de carácter tributario.

Véanse también otros autores como: Falcón y Tella, R., “La recuperación de ayudas de Estado ilegales consistentes en deducciones o medidas tributarias”, *Quincena Fiscal*, n.º 8, abril, 2008, págs. 5 ss; Manzano Silva, E., *Ayudas de Estado de carácter fiscal: régimen jurídico*, Ed. Aranzadi (Cuadernos de Aranzadi de Jurisprudencia Tributaria), Pamplona 2009, págs. 145 y ss.

¹⁴ Según nota de prensa, el Ministerio de Economía acatará la decisión de la Comisión Europea y suprimirá la posibilidad de que las empresas españolas amorticen el fondo de comercio cuando comprar a otra de fuera de la UE. Fuente: *Diario Cinco Días*, edición digital del día 19 de enero de 2011.

una manera cerrada y taxativa, lo que puede llevar a una mecánica de procedimientos de investigación iniciados por la Comisión o incluso un aumento de la litigiosidad ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, debido a demandas presentadas no solo por los Estados miembros, sino también por las empresas afectadas.

En segundo lugar, parece que la Comisión cita a modo de ejemplo dos países en los que se ha constatado la existencia de estos obstáculos, a saber China e India, lo que hace suponer que no se trata de un listado cerrado, sino que se puede ver ampliado con otros Estados que recojan en su normativa interna previsiones que puedan ser consideradas obstáculos fiscales o legales. Ello abre nuevamente una vía de litigiosidad entre la Comisión, de un lado, y los Estados miembros y las empresas afectadas, por otro, que puede conducir a una espiral de procedimientos, personaciones en los procedimientos de otros Estados miembros y otras empresas competidoras de otros Estados que se consideren afectadas y recursos ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea que llevaría no sólo a un retraso en la aplicación del régimen, sino también a una evidente inseguridad jurídica.

En tercer y último lugar, es oportuno reflexionar sobre el hecho de la normativa de dichos Estados (China e India) presenta también impedimentos de carácter legal y económico para las adquisiciones realizadas por sociedades de otros Estados miembro y no solo para las empresas españolas, con lo que cabe plantearse la posibilidad de que otros Estados miembros sigan el ejemplo español –habida cuenta de la Decisión de la Comisión al respecto- e introduzcan en sus normativas tributarias regímenes similares al español para situar a sus empresas en la misma situación competitiva en la que se encuentran las empresas españolas, paliando estos obstáculos fiscales y legales que han venido a justificar el régimen español respecto de estos terceros Estados.

A falta de conocer la redacción definitiva de la Decisión de la Comisión, podemos adelantar nuestra crítica a la indeterminación de la Decisión que no parece contener una definición clara de qué debe entenderse por “obstáculos”, y deja, por tanto, la puerta abierta a que la lista de terceros Estados con los que las empresas españolas pueden realizar operaciones de adquisición beneficiándose de este régimen se vea ampliada sin ceñirse únicamente a los casos de China e India. Esta indeterminación genera inseguridad jurídica, que podría desembocar, como hemos comentado anteriormente, en una espiral de litigiosidad que involucrara a la Comisión, al Ejecutivo español, a otros Estados miembros, a empresas españolas y a empresas de otros Estados miembros, con la consiguiente dilación en la resolución del problema. Por ello, sería deseable, siempre a la espera de conocer el texto definitivo de la Decisión de la Comisión, que la propia Comisión elaborara un listado de terceros Estados con los que las operaciones de adquisición de participaciones pudieran disfrutar de las previsiones del 12.5 TRLIS, aunque esta es una ingente tarea de gran complejidad y no exenta de problemas técnicos e interpretativos que exigiría el estudio por parte de la Comisión de un gran número de normativas fiscales de Estados no miembros.

En cualquier caso, previsiblemente, el impacto económico en las empresas españolas de esta Decisión podría ser menor que los efectos de la Decisión de 2009 –y ello a pesar de que los efectos económicos de esta Decisión fueron muy atenuados por la aplicación de la Comisión del principio de protección legítima, lo que limitó la obligación de recuperación a las operaciones celebradas a partir del 21 de diciembre de 2007 y el establecimiento de un régimen transitorio¹⁵–, pues las grandes empresas españolas

¹⁵ Aunque sí deberá recuperarse los beneficios fiscales aplicados en relación con la compra de Alliance & Leicester por parte del Banco Santander, operación valorada en 1.575 millones de euros, no deberán ser

alertadas por la investigación de la Comisión y su anterior Decisión optaron, en su mayoría, por la prudencia y no aplicaron este régimen de deducciones en sus más recientes operaciones de adquisición de acciones como es el caso de Telefónica que, junto con Portugal Telecom, se hizo con el control de la brasileña Vivo.

recuperados (por haberse producido la operación con anterioridad a fecha de 21 de diciembre de 2007) los beneficios fiscales que se aplicaron en relación con la operación de compra de O2 por parte de Telefónica (operación valorada en 26.000 millones de euros) o en relación con la operación de adquisición de Scottish Power por Iberdrola (17.200 millones de euros). Datos económicos publicados por el *Diario Expansión* el 29 de octubre de 2009.

UNA NUEVA FIGURA TRIBUTARIA: LA CONTRIBUCIÓN POSTAL

Lilo Piña Garrido

Instituto de Estudios Fiscales

1. La liberalización de la prestación del servicio postal y la Ley 43/2010, de 30 de diciembre, del servicio postal universal, los derechos de los usuarios y del mercado postal

En el *BOE* de 31 de diciembre pasado se publicaba apurando el plazo dado por el Derecho Comunitario la Ley 43/2010, de 30 de diciembre, del servicio postal universal, los derechos de los usuarios y del mercado postal, que ha entrado en vigor el 1 de enero de este año –DF 7.^a–.

Mediante ella se incorpora al Derecho español la Directiva 2008/6/CE, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 20 de febrero, por la que se modifica la Directiva 97/67/CE en relación con la plena realización del mercado interior de servicios postales comunitarios.

Como se recuerda en su exposición de motivos se profundiza y desarrolla así el proceso de liberalización del sector postal que comenzó en nuestro país con la Ley 24/1998, de 13 de julio, del Servicio Postal Universal y de Liberalización de los Servicios Postales, que ahora se deroga¹. Esta liberalización permite la aparición de nuevas empresas que compiten y competirán con nuestro histórico Correos en la prestación de servicios de recogida y envío de cartas y paquetería. Que lo hagan en condiciones de igualdad, sin discriminaciones, ni privilegios entre ellas es algo que preocupa a las autoridades comunitarias y, por ende, a las nacionales. Y que las condiciones de libre mercado que quieren respetarse no causen perjuicios a los usuarios, a quienes se garantiza el servicio universal, también.

2. El servicio postal como un servicio económico de interés general de acuerdo con el Derecho Comunitario

El servicio postal² se considera, tanto en Europa, como en España, un “servicio económico de interés general” –*vid.* exposición de motivos y art. 2 de la Ley–. Los servicios económicos de interés general son aquellas actividades económicas que las autoridades públicas de un país identifican como de especial importancia para sus ciudadanos³ y que, sin embargo, no serían realizadas –el servicio no sería suministrado–

¹ *Vid* una explicación detallada de todo el proceso en Escribano Sáez, A/González Gómez, P/Lasheras San Martín, J, “Regulación y análisis económico del servicio postal en España”, *ICE: infraestructuras: transportes e industrias en Red*, n.º 808, julio 2003, págs. 161 y ss.

² O “servicios postales”, denominación que abarca “cualesquiera servicios consistentes en la recogida, la admisión, la clasificación, el transporte, la distribución y la entrega de envíos postales”, según la definición del art. 3.1 de la Ley.

³ No existe una lista cerrada de los servicios públicos de interés general en toda la UE. Como explica el Comisario de Política de la Competencia de la UE, J. Almunia, en la ponencia sobre “Servicios postales: aspectos relativos a las ayudas de Estado” que defendió en la II Conferencia de Alto Nivel de la Comisión sobre Servicios Postales -Valencia, 29-30 de abril de 2010-, la UE sólo en algunos casos “ha decidido armonizar lo que constituye un servicio público, ya que esto es necesario para crear un mercado europeo realmente integrado y común”, los servicios postales están incluidos en esto.

La base para esta armonización se encuentra actualmente en el art. 14 TFUE, en el que se resalta el lugar que estos servicios ocupan “entre los valores comunes de la Unión, así como de su papel en la promoción de la cohesión social y territorial”.

si no existiese algún tipo de intervención pública. Por eso constituyen un caso especial de ayudas de Estado⁴. El art. 106.2 Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea –TFUE– dispone, de hecho, que “(l)as empresas encargadas de la gestión de servicios de interés económico general o que tengan el carácter de monopolio fiscal quedarán sometidas a las normas de los Tratados, en especial a las normas sobre competencia en la medida en que la aplicación de dichas normas no impida, de hecho o de derecho, el cumplimiento de la misión específica a ellas confiada. El desarrollo de los intercambios no deberá quedar afectado en forma tal que sea contraria al interés de la Unión”.

Como servicio de interés general, el servicio postal en España debe prestarse con “calidad”, “de forma permanente, en todo el territorio nacional y a precios asequibles”, respetando los principios de “cohesión social y territorial, no discriminación por razón de cualquier circunstancia o condición personal, social o geográfica, continuidad, eficacia y eficiencia en el servicio”, adecuándose permanentemente “a las condiciones técnicas, económicas, sociales y territoriales y a las necesidades de los usuarios, en particular en materia de densidad de puntos de acceso y de accesibilidad a los mismos”. Todo ello según el art. 8 Ley⁵ donde se regula el derecho de los usuarios a recibir ese servicio y el Estado asume la garantía del cumplimiento de las “obligaciones de servicio público del servicio postal universal”⁶. ¿Cómo? “mediante la designación de un operador y el establecimiento de medios y garantías suficientes”.

El operador designado por el Estado español es la “Sociedad Estatal Correos y Telégrafos, SA” –DA 1ª L–, quien deberá prestar el servicio postal universal durante los próximos 15 años. Transcurrido ese plazo se podrá designar a otra u otras empresas para que gestionen todo el servicio o algunos de sus elementos en el conjunto o en distintas partes del territorio nacional –art. 22.2 L–⁷.

Correos SA debe llevar a cabo esa actividad según los criterios y condiciones que se prevean en el Plan de Prestación del Servicio Postal Universal que apruebe el Gobierno –art. 22.3 L– y los que se fijen en el contrato administrativo especial que deberá firmar con los Ministerios de Economía y Hacienda, y Fomento –previo informe de la Comisión Nacional del Sector Postal y del Consejo Superior Postal– cada cinco años.

En el Plan se incluirán “las condiciones de prestación del servicio postal universal” –y otras obligaciones adicionales en casos excepcionales, con la compensación económica correspondiente, según el apdo 5 del art. 22 L–, “el procedimiento para la evaluación del coste del citado servicio y su forma de financiación y los criterios que habrán de tenerse en cuenta para determinar la contribución a ella del Estado” –art. 22.3 in fine L)– Además en él se recogerá el Fondo de financiación del servicio postal universal que se regula en el art. 29 L, del que más adelante hablamos.

En el contrato “se determinarán los derechos y las obligaciones atribuidos a las partes... se especificarán con detalle suficiente las medidas que garanticen la mejora permanente

⁴ Así se explica en el informe elaborado por el Grupo de Ayudas de Estado de EAGCP, en junio de 2006, que se puede encontrar en la página web de la DG Competencia de la Comisión Europea –pág. 1–.

⁵ Se reitera y detalla en el art. 22.

⁶ Definidas en el informe elaborado por el Grupo de Ayudas de Estado de EAGCP ya cit. –pág. 2– como las obligaciones que se imponen a una o más empresas de un sector para suministrar determinados productos o servicios a todos los ciudadanos a un precio uniforme, de tal modo que todos los ciudadanos puedan recibir el producto o servicio y lo paguen al mismo precio al margen de las variaciones que existan en el coste de producción o provisión a diferentes grupos de usuarios.

⁷ Estos operadores, por cierto, no deben pagar más tributo que el Impuesto de Sociedades en relación con sus actividades vinculadas al servicio postal universal, según dispone el art. 22.2 in fine L.

de la calidad, la eficacia y la eficiencia en la prestación, y las consecuencias de su incumplimiento, junto con los mecanismos de control y seguimiento correspondientes...”–DA 1ª y 3ª L–.

A menudo la prestación de servicios bajo este tipo de obligaciones de interés público se hace bajo pérdidas para las empresas⁸. A ello se hace referencia en nuestra ley con la expresión “carga financiera injusta”⁹, por la que el operador designado –Correos, SA– será compensado económicamente –art. 28 L–. Esa compensación, sin embargo, no debe ir más allá de lo necesario para cubrir la “carga”, ni debe servir para financiar otras actividades del operador designado, de lo contrario se vulnerarían las normas del Tratado de la Unión Europea que prohíben las ayudas de Estado y las disposiciones que rechazan las subvenciones cruzadas¹⁰.

Por eso es fundamental poder calcular con exactitud su cuantía. De ahí la obligación que se impone al operador designado de llevar una contabilidad analítica que permita conocer los ingresos y gastos de sus diferentes actividades y los correspondientes a cada uno de los servicios y productos que forman parte del servicio postal universal y los que no –art. 14 Dir, y art 26 y 27 L¹¹–.

La compensación económica debe respetar, como hemos comentado, las normas que prohíben las ayudas de Estado para salvaguardar la libre competencia y la no discriminación en el mercado interior. Pues bien, en relación con los servicios de interés general se considera –aplicando la doctrina sentada en la Sentencia Altmark¹²– que no existe ayuda de Estado cuando (1) la empresa beneficiaria está efectivamente encargada de la ejecución de obligaciones de servicio público y estas están claramente definidas, (2) los parámetros utilizados para calcular la compensación se determinan de modo objetivo y transparente, (3) la compensación por la prestación del servicio público simplemente cubre los costes y un beneficio razonable, (4) la compensación se determina, en caso de que la empresa no sea seleccionada mediante procedimiento de contratación pública, basándose en análisis de los costes que habría soportado una empresa media, bien gestionada y adecuadamente equipada en medios, para poder satisfacer las exigencias de servicio público requeridas.

Cuando no se cumplen estos cuatro requisitos, la compensación constituye ayuda de Estado, pero aún puede ser compatible con el Tratado. La Comisión fijó las condiciones que debían respetarse para ello en su Decisión 2005/842/CE, de 28-noviembre, relativa a la aplicación de las disposiciones del art. 86, apdo. 2, del Tratado CE a las ayudas estatales en forma de compensación por servicio público concedidas a algunas empresas encargadas de la gestión de servicios de interés económico general, y en el Marco comunitario sobre ayudas estatales en forma de compensación por servicio público, de

⁸ Vid. informe elaborado por el Grupo de Ayudas de Estado de EAGCP ya cit., pág. 2.

⁹ Esto es, “el resultado de minorar el coste neto en el importe en el que se cuantifiquen los ajustes derivados del incumplimiento de las condiciones de eficiencia establecidas en el Plan de prestación a que se refiere el art. 22 la presente ley”, dice el art. 28 L en su 2.º párr.

¹⁰ Vid. considerando 26, 30, 41 y 59 de la Directiva 2008/6. Véase también la conferencia de Almunia, ya cit, en la que se dejaba claro que “En los sectores en los que existe una competencia real o potencial, como es el caso del sector postal, y en los que puede exigirse a los proveedores de servicios que cumplan obligaciones de servicio público como contrapartida a la financiación estatal, la naturaleza y las condiciones de tal financiación deben ajustarse a las normas de la UE sobre ayudas de Estado”.

¹¹ Para que esta carga financiera no aumente injustificadamente la Comisión Nacional del Sector Postal comprobará los precios que exija Correos por sus servicios a los usuarios y controlará los precios especiales y descuentos que ofrezca –art. 35.3 L–.

¹² STJUE 24-julio-2003, asunto C-280/00.

la misma fecha -2005/C 297/04. Estas condiciones son (1) que exista un acto claro del Estado otorgando la prestación del servicio de interés general a una empresa¹³, (2) que la compensación no supere los costes efectivamente derivados del servicio, incluyendo un beneficio razonable para la empresa¹⁴, (3) que las cuentas de la empresa sean transparentes, para evitar las subvenciones cruzadas a favor de otras posibles actividades de la misma¹⁵.

Si además la ayuda no supera los 30 millones de euros al año y el volumen de negocios de la empresa no supera los 100 millones de euros al año, ni siquiera tiene que ser notificada a la Comisión. En otro caso, sí debe ser notificada.

Sabremos en cuál de los tres casos se encuentra Correos SA –si no existe ayuda de Estado; si existe, pero se considera compatible con el TFUE y no debe ser notificada a la Comisión o si existe y debe ser notificada a la Comisión para que esta examine si se cumplen todos los requisitos que permiten admitirla como compatible con el Tratado– cuando conozcamos el desarrollo reglamentario de esta Ley, el Plan de Prestación del Servicio Postal Universal y el primer contrato firmado entre Correos y los Ministerios de Fomento y Hacienda.

Y habrá que tener en cuenta en el análisis que la “carga financiera injusta” derivada de la prestación del servicio postal universal por Correos se financiará a través de un fondo –art. 29 L– que recibirá fundamentalmente transferencias de los presupuestos generales del Estado –de la sección presupuestaria del Ministerio de Fomento, art. 30 L–, y la recaudación de las “prestaciones patrimoniales públicas” que se crean y regulan en esta ley –art. 31 y 32 L–. Estas prestaciones son la contribución postal –art. 31 L–, y la tasa por la concesión de autorizaciones administrativas singulares –art. 32 L–.

La Directiva 2008/6 concede gran libertad a los Estados para decidir la forma de financiación de las obligaciones derivadas del servicio postal universal, siempre que sea compatible con el Tratado. Entre las que ella misma regula –de forma básica– se encuentran las elegidas por el Estado español, a saber, fondos públicos y obligación de contribuir a los gastos de todos los proveedores del servicio y/o usuarios –estos últimos lo hacen en nuestro país a través de los precios o tarifas, regulados en los art. 34 y ss L–.

Eso sí, la norma europea exige que cuando el Estado opte por un fondo de compensación financiado con contribuciones de los proveedores del servicio se respeten los principios de transparencia, no discriminación y proporcionalidad y que las decisiones acerca de las aportaciones financieras que deben ser pagadas por las empresas se basen en criterios objetivos, verificables y públicos¹⁶. Creemos que todos estos principios se respetan en la regulación contenida en los art. 31 y 32 de la Ley.

¹³ Vid. punto 2.3 del Marco Comunitario. Según el art. 4 de la Decisión “la responsabilidad del funcionamiento del servicio de interés económico general deberá atribuirse a la empresa en cuestión mediante uno o varios actos oficiales cuya forma podrá determinar cada Estado miembro. Estos actos deberán indicar, en particular:

La naturaleza y duración de las obligaciones de servicio público.

La empresa y el territorio afectados.

La naturaleza de cualesquiera derechos exclusivos o especiales atribuidos a las empresas.

Los parámetros de cálculo, control y revisión de la compensación.

Las modalidades para evitar y reembolsar el exceso de compensación.

¹⁴ Vid. art. 5 Decisión y punto 2.4 y 3 –este último admite excesos en la compensación en situaciones excepcionales y regula el uso que debe darse a esas cantidades–, siempre que del Marco Comunitario.

¹⁵ Art. 5.5 Decisión.

¹⁶ Vid. art. 7 y 9 Dir, y considerandos 26, 27 y 29 de la misma.

3. La Contribución Postal: estructura y naturaleza jurídica

Aunque aún falta el reglamento que desarrollará la ley en este y otros extremos, podemos ya llevar a cabo un primer examen de esta nueva figura, que la norma califica prudentemente de “prestación patrimonial pública” sin al parecer querer pronunciarse más acerca de su naturaleza jurídica, aunque al regular su estructura habla claramente de hecho imponible, sujetos pasivos, base imponible, etc., esto es, utiliza los elementos característicos de la estructura de un tributo.

En efecto, en nuestra opinión estamos ante un tributo y, concretamente, ante un nuevo impuesto. Veamos.

Este impuesto grava –desde el 1 de enero de 2011– a todas las empresas que se dedican o dedicarán al negocio de recogida, transporte, envío –y servicios complementarios– de correspondencia y paquetería. Esto es, son sujetos pasivos del impuesto tanto Correos –el operador designado por España para prestar el servicio postal universal–, como sus competidores¹⁷, siempre que su cifra anual de negocios derivada de actividades relacionadas con el servicio postal supere los 50.000 euros anuales –o la cantidad que proporcionalmente corresponda en los casos de período impositivo abreviado–. Sin embargo, el operador designado –Correos– está exento.

La base imponible es el importe neto de la cifra de negocios obtenida durante el período impositivo. Este período coincide con el año natural, excepto en los casos de inicio o cese de actividad, en los que abarcará el conjunto de meses en que la empresa esté activa durante el año natural. El devengo se produce el último día del período impositivo –la autoliquidación deberá presentarse en el mes de julio del año siguiente–. El tipo de gravamen es 0,5 por 100.

La gestión de la “contribución” será llevada a cabo por la Comisión Nacional del Sector Postal, aunque las inspecciones necesarias serán realizadas por la Agencia estatal de Administración Tributaria cuando se firmen los convenios de colaboración necesarios.

Por último, la recaudación se destinará al fondo de financiación con el que se compensará a Correos por la “carga financiera injusta” que soporta.

A la vista de esta regulación, es claro que esta figura no es ni una tasa, ni una contribución especial –no consideramos necesario detallar las razones, obvias para cualquier especialista en Derecho Tributario–. ¿Es un impuesto? ¿Qué manifestación de capacidad económica grava? Pues la renta, los beneficios obtenidos por empresas que actúan o actuarán en el sector postal liberalizado, sector que antes les estaba vetado –aunque el proceso de apertura a la libre competencia, como decíamos, hace años que comenzó– y en el que podrán buscar los nichos más rentables sin tener que preocuparse por las obligaciones de prestación de un servicio de calidad universal, ya que de esto se encargará Correos, SA. La libre competencia que desde Europa se impulsa quedaría menoscabada en perjuicio precisamente de Correos, si no fuera compensada por la carga económica que estas obligaciones suponen. Parece bastante justo, pues, que el resto de los operadores contribuyan, cediendo parte de sus beneficios –un 0,5 por 100–.

En conclusión, un nuevo impuesto acaba de aparecer en nuestro sistema tributario estatal.

¹⁷ Podrán operar en España las personas físicas o jurídicas que al menos cuenten con un establecimiento permanente aquí –art. 38.2 L–.

SOLUCIONES ALTERNATIVAS TENDENTES A LA DISMINUCIÓN DE LA LITIGIOSIDAD TRIBUTARIA: LAS ACTAS CON ACUERDO Y EL DERECHO COMPARADO

Luis María Romero Flor

Universidad de Castilla-La Mancha

1. Introducción

Benjamin Franklin, en una carta a Jean Baptiste Le Roy el 13 de noviembre de 1789, escribió que “*se puede decir que en este mundo nada es seguro, salvo la muerte y los impuestos*”; y al igual que sucede con la muerte, a nadie le gusta pagar impuestos, motivo por el cual pensamos que el legislador tributario debe utilizar todas aquellas vías que el Derecho le pone a su disposición para facilitar a los contribuyentes el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos.

Si a esto le unimos que en el Derecho Tributario español, al igual que sucede en la mayor parte de los ordenamientos tributarios, resulta casi imposible una perfecta determinación del hecho imponible y una correcta aplicación de la norma al caso concreto, nos encontraremos con la inevitable consecuencia de que existirán liquidaciones que contendrán incorrecciones, lo que a su vez provocará una serie de conflictos entre la Administración Tributaria y el contribuyente, que intentarán solventarlos tanto en vía económico-administrativa como en la jurisdicción contencioso-administrativa.

Sin embargo, esta clásica solución de conflictos a través de reclamaciones y recursos traerá consigo innumerables recursos y costes imprevisibles para una de las partes, por lo que la mejor solución para que las dos partes salga ganando será llegar a una solución pactada.

2. Incorporación de fórmulas de terminación convencional en el Derecho Público y su traslación al ámbito tributario

Determinadas previsiones constitucionales que recogen la participación ciudadana en la vida pública¹, van a ser las encargadas de abrir la puerta a la aparición de nuevas fórmulas de colaboración y diálogo entre la Administración Pública y los particulares en aquellas situaciones concretas que precisen de su actuación.

Reflejo de lo señalado, lo encontramos en la Ley 30/1992, de 27 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común (en adelante LRJAP-PAC), al introducir una modernización en las relaciones institucionales entre las distintas Administraciones Públicas² con el objetivo demandado

¹ La participación del ciudadano aparece reconocida en diversos artículos del texto constitucional. De este modo, nos encontramos, entre otros, con una participación política (artículo 6 de la Constitución Española [en adelante CE]), en la vida política, económica, cultural y social (artículo 9 CE), en los asuntos públicos (artículo 23.1 CE), en la Administración de Justicia (artículo 125 CE) y en la Seguridad Social (artículo 129 CE).

² A juicio de Serrano Antón, “*la participación procedimental es una forma básica, consustancial con una concepción moderna del procedimiento, pues es la que favorece el mejor conocimiento y valoración por la autoridad decisoria de los intereses individuales y colectivos, ya que son los propios interesados los que introducen sus opiniones en el proceso de formación de la decisión. En este sentido [...] el artículo 88 LRJ-PAC [...] supone que el principio constitucional de participación ciudadana da un paso muy*

de “propiciar un acercamiento eficaz de los servicios administrativos a los ciudadanos”³, superándose así la unilateralidad característica de la actuación administrativa, “precisamente porque no cabe participación allí donde hay secreto o penumbra”⁴.

De esta manera, la participación de los ciudadanos en la terminación de los procedimientos administrativos a través de la regulación de técnicas convencionales, tiene su reflejo en la disposición contenida en el artículo 88 LRJAP-PAC, por el que se va a conceder a las Administraciones Públicas la posibilidad de “celebrar acuerdos, pactos, convenios o contratos tanto con personas tanto de derecho público como privado, siempre que no sean contrarios al Ordenamiento Jurídico ni traten sobre materias no susceptibles de transacción y tengan por objeto satisfacer el interés público que tienen encomendado, con el alcance, efectos y régimen jurídico específico que en todo caso prevea la disposición que lo regule, teniendo tales actos la consideración de finalizadores de los procedimientos administrativos e insertarse en los mismos con carácter previo, vinculante o no, a la resolución que les ponga fin”.

Pero no ha sido sólo el ordenamiento administrativo el único sector donde la introducción de técnicas convencionales ha tenido repercusión, puesto que la época en la que la Administración Tributaria se reservaba un papel predominante en el desarrollo de los procedimientos tributarios ha quedado atrás y, en la actualidad, el contribuyente interviene en el procedimiento de aplicación del tributo de una forma mucho más activa⁵, no sólo al inicio del mismo mediante la presentación de la correspondiente autoliquidación, sino también en las distintas fases procedimentales, colaborando con los órganos administrativos.

De esta manera, en la disciplina tributaria se planteó el interrogante⁶ de si era trasladable al procedimiento tributario la aplicación de dicho precepto legal que regula la terminación convencional del procedimiento administrativo. Sin embargo, y a diferencia de lo que ocurre en el ámbito administrativo, no encontramos dentro del ordenamiento tributario norma alguna que con carácter específico contemple o determine de manera detallada y ajustada en cada momento, todos aquellos supuestos concretos en los que se les va a otorgar cierta eficacia jurídica a la voluntad de las partes cuando deba de determinarse el contenido de la respectiva obligación tributaria o alguno de sus elementos de cuantificación⁷.

importante en el procedimiento [...] ya que convierte a los ciudadanos y a los contribuyentes en cogestores y coautores de la decisión pública”. Serrano Antón, F.: *La terminación convencional de procedimientos tributarios y otras técnicas transaccionales*. AEDAF. Madrid. 1996. Pág. 73. Asimismo, González-Cuellar Serrano M.^a L.: *Los procedimientos tributarios: su terminación transaccional*. Colex. Madrid. 1998. Pág. 100.

³ Título IV de la Exposición de Motivos de la LRJAP-PAC.

⁴ Sentencia del Tribunal Supremo español (en lo sucesivo STS) de 1 de septiembre de 1987.

⁵ En el mismo sentido, Agulló Agüero, A.: “La introducción en el Derecho tributario español de las fórmulas convencionales previstas en la Ley 30/1992”, en la obra colectiva *Convención y arbitraje en el Derecho tributario*. Marcial Pons-Instituto de Estudios Fiscales. Madrid. 1996. Pág. 183.

⁶ El debate tenía como punto de regencia la Disposición Adicional Quinta, punto primero de la LRJAP-PAC, al expresar que “el procedimiento tributario y la aplicación de los tributos se regirán por la Ley General Tributaria, por la normativa sobre derechos y garantías de los contribuyentes, por las leyes propias de los tributos y las demás normas dictadas en su desarrollo y aplicación”, pero que “en defecto de norma tributaria aplicable regirán supletoriamente las disposiciones de la presente ley”.

⁷ Vid. Zorzona Pérez, J. J.: “¿Qué podemos aprender de las experiencias comparadas?. Admisibilidad de los convenios, acuerdos y otras técnicas transaccionales en el derecho tributario español”, en la obra colectiva *Convención y arbitraje... op. cit.* Pág. 175, y en *Crónica Tributaria*. Núm. 77. 1996. Pág. 132. En este sentido, Bilbao Estrada, matiza que “dado su carácter incompleto, consideramos necesaria una autorización específica en el ordenamiento tributario que introduzca las técnicas convencionales y regule

Por tanto, y en defecto de norma tributaria análoga y específica a la previsión normativa del artículo 88 LRJAP-PAC, ésta será de aplicación supletoria a la terminación convencional de los procedimientos tributarios⁸.

3. Régimen jurídico de las actas con acuerdo

De este modo, desembocamos en la pregunta de si el ordenamiento tributario español pone a disposición de las partes alguna posibilidad de solución pactada; y nos encontramos que en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en lo sucesivo LGT) se introdujo una fórmula convencional de terminación del procedimiento inspector tributario a través de la figura de las actas con acuerdo, cuya finalidad manifiesta es la de ser “*un instrumento al servicio del objetivo de reducir la conflictividad en el ámbito tributario*”⁹, al preverse la posibilidad de llegar a un acuerdo entre la Administración y el contribuyente¹⁰, cuyo resultado sería la correcta regularización de la situación tributaria del contribuyente en aquellos supuestos en los que deban “*concretarse la aplicación de conceptos jurídicos indeterminados, cuando resulte necesaria la apreciación de los hechos determinantes para la correcta aplicación de la norma al caso concreto, o cuando sea preciso realizar estimaciones, valoraciones o mediciones de datos, elementos o características relevantes para la obligación tributaria que no puedan cuantificarse de forma cierta*”¹¹.

No obstante, si con este instituto se pretendía dar mayor seguridad jurídica al contribuyente en aquellas situaciones inciertas y llenas de contrasentidos provocadas por una regulación deficiente, y así evitar la formación de litigios en materia tributaria, consideramos que la solución no ha sido la más apropiada, al contener dicha figura una falta de concreción en la definición de los presupuestos a los que le son aplicables¹², y que incluso pueden hacernos pensar si las propias actas con acuerdo podrían justificar la utilización de las actas con acuerdo. Por ello, para que realmente pueda convertirse en una auténtica vía de solución convencional de conflictos, estimamos que sería necesario crear una regulación normativa en la que se marquen los distintos métodos a los que

su alcance, efectos y régimen jurídico específico”. Bilbao Estrada, I.: *Los acuerdos tendentes a la determinación de la obligación tributaria en la nueva Ley General Tributaria*. IEF. Madrid. 2007. Pág. 89.

⁸ Cfr. entre otros, Martín Queralt, J.: “La aplicación de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, en los procedimientos administrativos en materia tributaria”. *Tribunal Fiscal*. Núm. 32. 1993. Págs. 38 y 39; Agulló Agüero, A.: “La introducción en...”. *op. cit.* Pág. 184; Serrano Antón, F.: *La terminación convencional...* *op. cit.* Pág. 59. Bustillo Bolado, R. O.: *Convenios y contratos administrativos: transacción, arbitraje y terminación convencional del procedimiento*. Aranzadi. Navarra. 2001. Págs. 282.

Criterio que ha seguido igualmente la STS de 4 de diciembre de 1998, entre otras, al expresar que “*ha sido siempre designio del legislador y doctrina reiterada en esta Sala atribuir carácter supletorio a las normas del procedimiento administrativo común respecto de las del procedimiento tributario, sin duda en razón a que, aunque administrativas, ambos, el ámbito del Derecho tributario tiene unas particularidades propias que, en ciertos aspectos, le separan del sistema administrativo general*”.

⁹ Así lo refleja la Exposición de Motivos de la LGT.

¹⁰ Es necesario resaltar que el acuerdo es siempre potestativo de la Administración y no un derecho atribuido al contribuyente. No obstante, y aún a pesar de que el contribuyente no tiene derecho alguno al acuerdo, juzgamos que la inserción del mismo en el procedimiento inspector garantiza la calidad de su participación, pues aunque no se concluya acuerdo alguno, las alegaciones realizadas por el contribuyente deberán tenerse en consideración a los efectos de la futura motivación de la liquidación administrativa correspondiente.

¹¹ Apartado primero del artículo 155 LGT.

¹² Así lo ha destacado Ruiz García, al advertir que “*con carácter general, la delimitación de estos supuestos ha sido objeto de crítica no sólo por la deficiente redacción, sino también por su falta de idoneidad en algunos casos para justificar un acta de estas características*”. Ruiz García, J. R.: “Las actas con acuerdo”. *Revista Información Fiscal*. Núm. 73. 2006. Pág. 13.

deben acudir la Administración y el contribuyente para lograr esclarecer la imprecisión del elemento cuantificable de la obligación tributaria.

En cuanto al contenido de las actas con acuerdo, además de las menciones establecidas con carácter general (artículo 153 LGT), se establece un contenido adicional en el apartado segundo del artículo 155 LGT, concretizado en el fundamento de la aplicación, estimación, valoración o medición realizada, así como los elementos de hecho, fundamentos jurídicos y cuantificación tanto de la propuesta de regularización como de la propuesta de sanción que en su caso proceda, a la que el será de aplicación la reducción del cincuenta por ciento (artículo 188.1 LGT), la renuncia a la tramitación separada del procedimiento sancionador, así como la manifestación expresa de la conformidad del contribuyente con la totalidad del contenido señalado¹³.

De este contenido debemos matizar que, según nuestra opinión, la suscripción del acuerdo no debería de llevar aparejada sanción alguna, pues dada la especial dificultad que entraña la concreción de conceptos jurídicos indeterminados y la apreciación de los hechos determinantes, se debería considerar que estamos ante una interpretación razonable de la norma tributaria por parte del contribuyente que excluiría cualquier tipo de culpabilidad¹⁴.

En cuanto al procedimiento para la adopción de un acta con acuerdo, se exige con carácter previo a su suscripción una serie de requisitos (artículo 155.3 LGT). El primero de ellos hace referencia a la autorización previa o simultánea del Inspector Jefe¹⁵, lo cual supone un control del contenido del acta¹⁶, lo que otorgará al contribuyente una mayor seguridad jurídica, ya que se podría decir que al otorgar la autorización se está vinculando al contenido del acuerdo que se va a suscribir, por lo que la Administración no podrá modificarlo¹⁷ salvo que existan errores materiales.

¹³ Añadiendo el artículo 185.3 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (en adelante RGGIT) que “*la firma de un acta con acuerdo [...] exigirá la aceptación de todos los obligados tributarios que hayan comparecido en el procedimiento*”.

¹⁴ Siguen esta línea Arrieta Martínez de Pisón, J.: “Actuaciones y procedimiento de inspección en la Ley General Tributaria de 2003”. *Estudios de Derecho Judicial*. Núm. 57. 2004. Pág. 274; Casanova Caballero, C.: “Título IV. La potestad sancionadora”, en la obra colectiva *Ley General Tributaria. Antecedentes y Comentarios*. AEDAF. Madrid. 2005. Pág. 834; García- Herrera Blanco, C. y Herrera Molina, P. M.: “Defensa de las actas con acuerdo como cauce ordinario del procedimiento inspector”. *Quincena Fiscal*. Núm. 11. 2005. Pág. 62; Martínez Muñoz, Y.: *Las actas con acuerdo en la nueva Ley General Tributaria*. Marcial Pons. Madrid. 2004. Pág. 157; Bilbao Estrada, I.: *Los acuerdos tendentes...* *op. cit.* Pág. 413.

¹⁵ A este respecto, el artículo 186.2 RGGIT expresa que “*una vez desarrolladas las oportunas actuaciones para fijar los posibles términos del acuerdo, el órgano inspector actuará la correspondiente autorización para la suscripción del acta con acuerdo del órgano competente para liquidar*”, añadiendo en su apartado cuarto que “*la autorización del órgano competente para liquidar deberá ser expresa y anterior o simultánea a la suscripción del acta, y se adjuntará a esta*”.

¹⁶ En este sentido, Ruiz García señala que la autorización previa o simultánea implica “*una anticipación del examen por el órgano competente para liquidar del contenido del acta*”. Ruiz García, J. R.: “Las actas con...” *op. cit.* Pág. 33.

¹⁷ La esencia de que la figura de las actas con acuerdo sea erigida como un instrumento encaminado a reducir la conflictividad que aqueja al ámbito tributario, reside fundamentalmente en el principio general *pacta sunt servanda*, en virtud del cual, una vez que el acta con acuerdo se ha perfeccionado de manera consensuada, las partes que componen la relación jurídico-tributaria expresan su voluntad de que el contenido íntegro del acuerdo, plasmado en este tipo de actas de la Inspección, produzca eficacia vinculante entre ellas, “*de tal forma que las partes pueden compelerse al cumplimiento de lo pactado*”; por lo que para ello intentarán restringir las posibilidades de su posterior modificación a través de los

Pero además, como segundo requisito, y con el objetivo de asegurar la tutela del crédito tributario que puedan derivarse del acta¹⁸, será necesario que el contribuyente acredite fehacientemente¹⁹ con anterioridad a la firma del acta (o de lo contrario se entenderá que ha desistido de la formalización del acta con acuerdo) la constitución del depósito, aval de carácter solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o certificado de seguro de caución.

Cumplidos los requisitos anteriores, el acuerdo se perfeccionará (ex artículo 155.4 LGT) mediante la suscripción del acta por la inspección actuaria, por un lado, y el contribuyente o su representante, por otro.

Tras la suscripción del acta (artículo 186.7 RGGIT), el Inspector Jefe dispondrá de un plazo de diez días hábiles, contados desde el día siguiente a su fecha, para notificar al contribuyente una rectificación de la liquidación por apreciación de errores materiales. De esta manera, si la rectificación fuese inferior a la del acta, se devolverá el exceso si se hubiese constituido depósito; y si fuese superior a la liquidación suscrita en el acta, se entregará documento de ingreso por la diferencia (si se trata de depósito) o por el importe de la liquidación (si se trata de garantía).

Sin embargo, si en el citado plazo de diez días hábiles no se notifica dicho acuerdo de rectificación, se entenderá dictada y notificada la liquidación y, en su caso, impuesta y notificada la sanción, en los términos de las propuestas formuladas (artículos 155.5 LGT y 186.7 RGGIT), por lo que se procederá a aplicar directamente el depósito al pago de las cantidades que resulten, o si por el contrario, se constituyó un aval o certificado de seguro, el ingreso deberá realizarse en el plazo establecido en el artículo 62.2 LGT²⁰, o en los plazos fijados en el acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento que la Administración le hubiera concedido.

medios que le ofrece el ordenamiento tributario. Así lo han aseverado, entre otros, Serrano Antón, F.: *La terminación convencional...* op. cit. Pág. 87; González-Cuellar Serrano, M.^a L.: *Los procedimientos tributarios...* op. cit. Pág. 195; Cayón Galiardo, A. M.: “El presupuesto habilitante de las actas con acuerdo”. *Revista Técnica Tributaria*. Núm. 67. 2004. Pág. 15.

¹⁸ A favor de esta opinión, se ha indicado que “a la Administración tributaria no le interesa sólo que la determinación de la deuda tributaria se realice sin la oposición del sujeto pasivo, sino también y principalmente que la deuda tributaria así determinada sea satisfecha puntualmente; de poco sirve que el sujeto pasivo preste su conformidad a la propuesta de liquidación presentada por la Administración si posteriormente no paga la deuda tributaria determinada en dicha aplicación”. Ruiz García, J. R.: “Las actas con...” op. cit. Págs. 35 y 36.

¹⁹ El artículo 186.5 RGGIT dispone la forma de acreditar la constitución de garantías, siendo:

“a) En el caso de constitución de depósito, mediante la aportación del justificante de constitución del depósito en la Caja General de Depósitos o en sus sucursales. Dicho depósito deberá cubrir el importe total de la deuda tributaria y, en su caso, de la sanción.

b) En el caso de formalización de aval o seguro de caución, mediante la aportación del certificado de la entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o de la entidad aseguradora. La garantía deberá cubrir el importe total de la deuda tributaria, de la sanción y el 20 por 100 de ambas cantidades. Será de duración indefinida y permanecerá vigente hasta que se produzca la extinción del importe garantizado.

La garantía deberá constituirse a disposición del órgano competente para liquidar. Si posteriormente no se pague el importe consignado en el acta con acuerdo, el documento en que se formalice la garantía deberá ponerse a disposición del órgano competente para su recaudación.

Una vez satisfecha la deuda sin haber sido necesaria la ejecución de la garantía, se procederá de oficio a su devolución”.

²⁰ El pago, según dispone el artículo 62 LGT, en su apartado segundo, deberá de hacerse en los siguientes plazos:

“a) Si la notificación de la liquidación se realiza entre los días 1 y 15 de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día 20 del mes posterior o, si éste no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente.

Por último, indicar que la LGT (artículo 155.6 LGT) va a vedar la posibilidad de que la liquidación y sanción que derive del acta con acuerdo pueda ser objeto de recurso administrativo o jurisdiccional²¹, salvo si se trata de un recurso administrativo de nulidad de pleno derecho previsto en el artículo 217 LGT²², o un recurso contencioso-administrativo²³ limitado a la existencia de vicios en el consentimiento, que por aplicación del artículo 1.265 del Código Civil (en lo sucesivo CC) sobre los requisitos esenciales para la validez de los contratos, tales vicios serían el error²⁴, la violencia²⁵, la intimidación²⁶, o el dolo²⁷.

No obstante, debemos matizar que aunque la limitación de las posibilidades de impugnación de las liquidaciones y sanciones constituye una de las especialidades más destacadas de la regulación de las actas con acuerdo, pues de una parte se ha tratado de reforzar el valor del acuerdo, de manera que ninguna de las partes interviniente puede desconocer la vinculación que el acuerdo les supone; de otra parte, trata de evitar cualquier objeción de inconstitucionalidad, desde la perspectiva del derecho a la tutela judicial efectiva del artículo 24 CE, como consecuencia de dichas restricciones²⁸. Pero la reducción de las posibilidades de recurso puede ser también problemática, al enfrentar a los Tribunales a una noción tan ajena a la aplicación de los tributos como es la de vicios en el consentimiento, ya que es difícil dar una opinión acerca del significado que puedan tener el error, el dolo, la violencia y la intimidación, puestas en relación con la aplicación de los tributos a través de un acta con acuerdo.

b) Si la notificación de la liquidación se realiza entre los días 16 y último de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día cinco del segundo mes posterior o, si éste no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente”.

²¹ El hecho de que se pudiera impugnar la liquidación, y en su caso la sanción, sin ningún tipo de limitación, resultaría incongruente con el sentido y finalidad con las que este tipo de actas de la inspección fueron creadas, si tras una fase de dialogo entre la Administración y el contribuyente, las partes no tienen intención de quedar vinculadas al acuerdo alcanzado; máxime cuando uno de los objetivos que se persigue alcanzar con este tipo de actas es el descenso de la litigiosidad en materia tributaria a través de la disminución de los recursos que acceden a la vía económico-administrativa y, por tanto, a la jurisdicción contencioso-administrativa. Participan de esta idea, Garde Roca, J. A.: “Presentación” en *Convención y arbitraje... op. cit.* Pág. 15; Serrano Antón, F.: *La terminación convencional... op. cit.* Págs. 73 a 76; González-Cuellar Serrano, M.^a L.: *Los procedimientos tributarios... op. cit.* Págs. 102 a 103; Martínez Muñoz, Y.: *Las actas con acuerdo... op. cit.* Pág. 197; Bilbao Estrada, I.: *Los acuerdos tendentes... op. cit.* Pág. 440.

²² El recurso administrativo de nulidad de pleno derecho previsto en el artículo 217 LGT, es un recurso especial de revisión de motivos tasados, que puede interponerse, sin limitación de plazo, tanto por la inspección como por el contribuyente, y cuya resolución corresponde, previo dictamen del Consejo de Estado, al Ministro de Hacienda.

²³ El plazo de interposición del recurso contencioso-administrativo es de dos meses desde la fecha de suscripción del acta con acuerdo.

²⁴ Siempre que recaiga “sobre la sustancia de la cosa que fuere objeto del contrato, o sobre aquellas condiciones de la misma que principalmente hubiesen dado motivo a celebrarlo” (artículo 1.266 CC).

²⁵ La violencia existirá “cuando para arrancar el consentimiento se emplea una fuerza irresistible” (artículo 1.267 CC).

²⁶ Siempre que se inspire “a uno de los contratantes el temor racional y fundado de sufrir un mal inminente y grave en su persona o bienes, o en la persona o bienes de su cónyuge, descendientes u ascendientes” (artículo 1.267 CC).

²⁷ Habrá dolo cuando “con palabras o maquinaciones insidiosas de parte de uno de los contratantes, es inducido el otro a celebrar un contrato que, sin ellas, no hubiera hecho” (artículo 1.269 CC), por lo que para que el dolo produzca la nulidad “deberá ser grave y no haber sido empleado por las dos partes contratantes” (artículo 1.270 CC).

²⁸ De igual manera, González-Cuellar Serrano, M.^a L.: *Los procedimientos tributarios... op. cit.* Pág. 103; Martínez Muñoz, Y.: *Las actas con acuerdo... op. cit.* Pág. 197; Bilbao Estrada, I.: *Los acuerdos tendentes... op. cit.* Pág. 440.

4. Principales teorías en torno a la naturaleza del acuerdo y su traslación a la figura de las actas con acuerdo

Como hemos tenido ocasión de apreciar, el ordenamiento tributario español ha introducido en los procedimientos tributarios determinadas habilitaciones específicas²⁹ como son las actas con acuerdo, cuya estructura y régimen jurídico ha derivado en una preocupación doctrinal acerca de la viabilidad de las técnicas convencionales o transaccionales en el ordenamiento tributario, siendo varias las soluciones doctrinales otorgadas respecto a la naturaleza jurídica del acuerdo al que puede llegar la Administración con el contribuyente.

Así, en un primer momento, surgieron las teorías contractuales, caracterizadas por apreciar un cierto matiz negociador entre ambas partes en la determinación de la obligación tributaria, viéndose plasmado el acuerdo en la respectiva acta preparatoria del posterior y resolutorio acto de liquidación, mediante la conformidad del contribuyente. Por consiguiente, la justificación a esta teoría “*puede relacionarse con una tendencia más general a la renuncia por parte de la Administración a hacer valer sus poderes de forma imperativa y unilateral, para avenirse a convenir con los particulares la aplicación concreta de los mismos y obtener así su colaboración activa en la consecución de los fines de interés general que le son propios*”³⁰.

Dentro de esta teoría, y a tenor de la configuración que la norma ha atribuido a la figura de las actas con acuerdo, dos son los posibles negocios jurídicos bilaterales que podrían encajar si consideramos que posee naturaleza contractual: por un lado, existe una tendencia de defender una naturaleza transaccional³¹; y por otro, podría considerarse como un negocio jurídico de fijación³².

No obstante, estas teorías contractuales generaron el rechazo por parte de aquellos³³ que defendían el carácter unilateral del acto administrativo de liquidación como expresión de la voluntad única y exclusiva de la Administración dirigida hacia el contribuyente,

²⁹ Constituye una prueba de esta predilección legislativa la inserción de figuras tales como las indicadas actas con acuerdo (artículo 155 LGT), los acuerdos previos de valoración (artículo 91 LGT), los acuerdos concursales (artículo 164.4 LGT), etcétera, que van a permitir la participación activa del contribuyente en los diferentes procedimientos tributarios. Sobre este particular Agulló Agüero, A.: “La introducción en...”. *op. cit.* Pág. 184; Martínez Muñoz, Y.: *Las actas con acuerdo...op. cit.* Págs. 34 y ss; Bilbao Estrada, I.: *Los acuerdos tendentes... op. cit.* Págs. 335 y ss.

³⁰ Zornoza Pérez, J. J.: “*Convenios, acuerdos y otras técnicas transaccionales en el Derecho Tributario español: análisis desde el derecho comparado*”, en la obra colectiva *Alternativas convencionales en el Derecho Tributario*. Marcial Pons. Madrid. 2003. Pág. 361.

³¹ *Ibidem.* Págs. 369 y ss. Albiñana García-Quintana, C.: “La llamada acta de invitación”. *La acción administrativa y fiscal.* Núm. 381. 1948. Pág. 4; Rosembuj Erujmovich, T.: “Inspección. Documentación” en la obra colectiva *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma. Homenaje al Profesor Dr. D. Fernando Sainz de Bujanda.* Ministerio de Economía y Hacienda. Instituto de Estudios Fiscales. Vol. II. Madrid. 1991. Pág. 1.697; Bustillo Bolado, R. O.: *Convenios y contratos... op. cit.* Págs. 300 y ss.

³² *Vid.* González-Cuellar Serrano, M.^a L.: *Los procedimientos tributarios... op. cit.* Págs. 81 y ss; Calvo Ortega, R.: “La nueva Ley General Tributaria y sus retos”. *Revista de contabilidad y tributación: comentarios y casos prácticos.* Núm. 238. 2003. Pág. 16; Calvo Vergez, J.: “Los acuerdos fiscales en el Derecho Tributario. Especial referencia al tratamiento de las fórmulas convencionales de terminación de los procedimientos tributarios en el Proyecto de Ley para la Reforma de la Ley General Tributaria: aspectos sustantivos y procedimentales”. *Revista de contabilidad y tributación: comentarios y casos prácticos.* Núm. 249. 2003. Pág. 140; Bilbao Estrada, I.: *Los acuerdos tendentes... op. cit.* Pág. 335.

³³ Por todos, Calero Rodríguez, J. R.: “La conformidad del sujeto pasivo con las actas de inspección”, en la obra colectiva *Estudios de derecho tributario.* Instituto de Estudios Fiscales. Madrid. 1979. Págs. 1.447 y 1.448; Navarro Egea, M.: “Notas sobre la conformidad del interesado con las actas de la inspección (II)”. *Quincena Fiscal.* Núm. 10. 2001. Págs. 19 y 20.

quien únicamente prestará su conformidad; acto unilateral que de esta manera será dictado siguiendo los límites establecidos por el Derecho positivo, y en el que se rechaza por tanto cualquier referencia al Derecho privado.

Aunque si bien es cierto que atendiendo a la configuración del instituto de las actas con acuerdo, el final del procedimiento de Inspección constituye una imposición unilateral de la voluntad administrativa, ello no es obstáculo para rehuir de la participación del contribuyente³⁴ en la fijación consensual junto a la Administración de aquellos supuestos de incertidumbre en materia de cuantificación de la obligación tributaria, otorgando con su participación certeza y seguridad jurídica en aras a evitar posibles controversias.

Esta última matización nos obliga de una parte, a tener presente el acuerdo existente entre ambas partes, y por otro a salvaguardar la actuación unilateral encomendada a la Administración, lo que daría como resultado el combinar ambas teorías en una única figura, concretamente en un acuerdo procedimental preparatorio³⁵ de la posterior acta, o dicho en otras palabras, en las actas con acuerdo existe un acuerdo destinado a determinar la obligación tributaria en supuestos de dificultad técnico-normativa; acuerdo que en ningún caso sustituye al acta de la Inspección de los Tributos, sino que se incorpora dentro de la misma como documentación de las actuaciones llevadas a cabo por el actuario de inspección, fijando la propuesta de liquidación y la cuantía de la deuda tributaria; propuesta que sigue siendo un acto administrativo, aunque de trámite, a la que el contribuyente se adherirá o no mediante su firma en conformidad, y que en ningún momento vinculará a la Administración, puesto que el Inspector Jefe podrá en todo momento apartarse, no sólo del acuerdo adoptado, sino también de la propuesta realizada por el inspector actuario.

5. Perspectiva dogmática y constitucional de las actas con acuerdo

El hecho de que, en principio, no encontremos en el ámbito del Derecho tributario impedimentos para admitir aquellos acuerdos que incidan sobre el hecho imponible, no puede suponer una puerta abierta a todo tipo de tratos, ya que existiría el peligro de que la misión del inspector llegue a convertirse en una actuación similar a la de un vendedor callejero, regateando con los impuestos como hacen los vendedores con los precios, peligro sin duda habrá de evitarse³⁶.

Por ello, nos preguntamos cómo a través de la utilización de este tipo de actas pueden asegurarse que se respeten los principios constitucionales más significativos en materia tributaria³⁷.

³⁴ Zornoza Pérez ha advertido con acierto que “*el hecho de que su aprobación final tenga lugar a través de un acto unilateral de la Administración, de un auténtico acto administrativo tributario, no debe hacer perder de vista la existencia de un convenio preparatorio que termina por determinar el posterior contenido del correspondiente acto*”. Zornoza Pérez, J. J.: “¿Qué podemos aprender...” en la obra colectiva *Convención y arbitraje...* op. cit. Pág. 171 y en *Crónica Tributaria*. op. cit. Pág. 129.

³⁵ *Ibidem*. Igual criterio siguen, entre otros, Calero Rodríguez, J. R.: “La conformidad del...” op. cit. Págs. 1.446 y 1.447; Arrieta Martínez de Pisón, J.: *Las actas de...* op. cit. Págs. 381 y ss.

³⁶ Martínez Muñoz hace referencia a “*una negociación o mercadeo encubierto en un procedimiento tributario*”. Martínez Muñoz, Y.: *Las actas con acuerdo...* op. cit. Pág. 195.

³⁷ Los principios constitucionales tributarios pueden describirse como aquellos principios rectores o “*criterios generales, recogidos en la Constitución, que deben orientar y limitar la actuación de los poderes públicos*” en el sistema jurídico-fiscal español. Collado Yurrita, M. A. y Moreno González, S.: “Principios constitucionales del derecho tributario: principios materiales”, en la obra colectiva *Derecho Tributario. Parte General*. Atelier. Barcelona. 2009. Pág. 116. Obviamente, no todos los preceptos constitucionales tributarios tienen la misma incidencia sobre las actas con acuerdo, por lo que consideramos preciso enumerar y exponer, al menos sumariamente, cuáles de los principios constitucionales revisten de mayor relevancia a nuestros efectos.

Así, y en primer lugar, respecto al principio de capacidad económica³⁸, puede generarse la duda de que a través de este tipo de actas, la deuda tributaria sea fijada de forma conjunta por la Administración y el contribuyente al margen de los parámetros establecidos por la norma. Sin embargo, consideramos que la utilización de este tipo de actas no sólo no va a suponer no apartarse de los criterios de cuantificación del hecho imponible, puesto que la valoración se producirá después de haber nacido la obligación tributaria, sino que además, permitirá una mayor efectividad de este principio, puesto que será en el intercambio de información realizado entre las partes con la finalidad de completar la información que la Administración ya posee, donde se podrá comprobar si realmente existe o no una manifestación real o efectiva de capacidad económica del contribuyente, procediéndose en caso afirmativo, a ajustar la deuda tributaria a la verdadera capacidad económica de éste³⁹.

En cuanto al principio de igualdad, puede llegar a pensarse que constituye una infracción al mismo aquellas situaciones en las que ante un mismo presupuesto de hecho, o bien se formalizan actas con acuerdo en las que se obtienen liquidaciones diferentes como si de dos acuerdos diferentes se trataran, o bien, en un supuesto la determinación de la deuda tributaria se efectúa mediante un acta con acuerdo, y en el otro la efectúa de manera unilateral la Administración⁴⁰.

En este sentido, cuando se realizan valoraciones, estimaciones o interpretaciones de conceptos jurídicos indeterminados mediante la intervención de una dualidad de voluntades, los resultados consensualmente obtenidos (los cuales, pensamos, serán los más respetuosos y proporcionados al fin que el legislador ha previsto) no menoscaban este principio de igualdad, al constituirse las actas con acuerdo en instrumentos que introducen por sí mismas las diferencias entre supuestos idénticos, lo que justifica de este modo lo que supondría una desigualdad para aquellas situaciones desiguales, y una misma identidad entre supuestos iguales.

Por tanto, podemos afirmar que la figura de las actas con acuerdo no sólo no vulnera el principio de igualdad, sino que además, puede llegar a convertirse en un instrumento valioso de Justicia tributaria, porque al adecuar al ordenamiento jurídico la situación que mejor refleja la del contribuyente, lo que realmente está consiguiendo es un Sistema Tributario más justo, ya que a través de ese tratamiento diferenciado de la desigualdad, se conseguirá respetar que todos contribuyan al sostenimiento de los gastos públicos de manera igualitaria según su propia capacidad económica⁴¹.

Por lo que se refiere al principio de legalidad⁴², es comúnmente aceptado que en el Derecho Tributario exista una reserva de ley relativa, en donde “*bastaría con que la ley*

³⁸ De entre todos los principios materiales que el artículo 31 CE contiene en su apartado primero, sobresale este principio de capacidad económica, en virtud del cual “*todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo*”, principio que también se ha visto reflejado en el ámbito de la legislación ordinaria a través del artículo 3.1 LGT, al señalar dicho precepto que “*la ordenación del sistema tributario se basa en la capacidad económica de las personas obligadas a satisfacer los tributos*”.

³⁹ Vid. en este mismo sentido, entre otros, Serrano Antón, F.: *La terminación convencional...* op. cit. Pág. 59; Martínez Muñoz, Y.: *Las actas con acuerdo...* op. cit. Págs. 192 y 193; Bilbao Estrada, I.: *Los acuerdos tendentes...* op. cit. Pág. 218.

⁴⁰ Cfr. González-Cuellar Serrano, M.^a L.: *Los procedimientos tributarios...* op. cit. Pág. 179.

⁴¹ De forma similar a la expresada, Zornoza Pérez, J. J.: “¿Qué podemos aprender...” op. cit. Págs. 175 a 176, y en *Crónica Tributaria*. op. cit. Pág. 132; González-Cuellar Serrano, M.^a L.: *Los procedimientos tributarios...* op. cit. Págs. 141 a 142; Martínez Muñoz, Y.: *Las actas con acuerdo...* op. cit. Pág. 195.

⁴² La propia Constitución Española es la encargada de configurar el principio de legalidad como un principio básico del ordenamiento jurídico, al manifestar en su Preámbulo la voluntad de la nación

*regulase los aspectos fundamentales y fijase los criterios generales para su ulterior desarrollo reglamentario*⁴³, pero no se excluye la posibilidad de que normas de distinto rango a la ley o reglamentarias desarrollen los aspectos secundarios del mismo.

Sin embargo, en determinados supuestos, la norma tributaria utiliza en su terminología legal unas regulaciones confusas, conceptos jurídicos indeterminados, reglas técnicas... que convierten al hecho imponible en ambiguo e incierto al no ser fácil su concreción⁴⁴. Son estas situaciones, en donde la Ley permitirá que la Administración goce de un cierto margen de decisión, ya sea a través del reglamento, ya sea a través de su actuación, para fijar los aspectos controvertidos de la deuda tributaria; discrecionalidad técnica que en ocasiones puede convertirse en poderes discrecionales en manos de la Administración, no reconocidos por la norma tributaria y que podrían vulnerar el principio de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos, reconocido en el artículo 9.3 CE.

De esta manera, creemos que en aquellos supuestos en los que la norma tributaria utilice términos jurídicos inciertos, valoraciones, mediciones y estimaciones imprecisas de la obligación tributaria, la Administración, de común acuerdo con el contribuyente, podrían concretar los aspectos legales controvertidos, eliminando la incertidumbre que la ley ha generado⁴⁵, y convirtiendo la norma en compatible con el principio de legalidad⁴⁶.

Por último, el dogma de la indisponibilidad de la obligación tributaria⁴⁷, a priori, va a actuar como un límite procedimental en las actuaciones administrativas de carácter discrecional, al impedir la admisibilidad de que un determinado procedimiento tributario finalice mediante la manifestación conjunta de voluntades; sin embargo, por nuestra parte, consideramos que el ordenamiento tributario no prohíbe a la Administración tributaria disponer del crédito tributario, sino que lo que realmente prohíbe es que se produzca dicha disposición sin legitimación expresa de la Ley.

Y es que la colaboración del contribuyente para esclarecer las cuestiones inciertas del tributo o concretar la interpretación de la norma, no tiene como finalidad actuar al margen de la ley, desfigurando lo que el legislador ha dispuesto como elementos

española de “consolidar un Estado de Derecho que asegure el imperio de la ley como expresión de la voluntad popular”; intención que no sólo se verá reflejada dentro del Título Preliminar, artículo 9.3 CE, al establecer que la Constitución “garantiza el principio de legalidad”, entre otros principios, sino que además gozará de múltiples referencias expresas dentro de la propia Norma Fundamental.

Por lo que a nuestro propio ámbito se refiere, el principio de reserva de ley se encuentra contenido en el artículo 31.3 CE, al requerir que “sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley” y que “todo beneficio fiscal que afecte a los tributos del Estado deberá establecerse en virtud de ley”. En este mismo sentido, también encontramos remisiones a la necesidad de que el establecimiento de los tributos se realice mediante ley en la legislación ordinaria, constituyendo claro ejemplo de ello los artículos 2.1, 4.1 y 8 LGT.

⁴³ Collado Yurrita, M. A.: “El principio de reserva de ley tributaria”. *Revista Argentina de Derecho Tributario*. Núm. 14. 2005. Pág. 15.

⁴⁴ Participan de esta idea, entre otros, González-Cuellar Serrano, M.^a L.: *Los procedimientos tributarios...* op. cit. Págs. 176 a 177; Martínez Muñoz, Y.: *Las actas con acuerdo...* op. cit. Pág. 185.

⁴⁵ *Ibidem*.

⁴⁶ Coinciden con los argumentos indicados, entre otros, Serrano Antón, F.: *La terminación convencional...* op. cit. Pág. 70; Ferreiro Lapatza, J. J.: “Solución convencional de conflictos en el ámbito tributario: una propuesta concreta”. *Quincena Fiscal*. Núm. 9. 2003. Págs. 14 y 15. Martínez Muñoz, Y.: *ult. op. et loc. cit.*

⁴⁷ La regla de la indisponibilidad de la obligación tributaria, pese a no tener un reconocimiento explícito a nivel constitucional, viene consagrado en el artículo 18 LGT, al establecer que “el crédito tributario es indisponible salvo que la Ley establezca otra cosa”.

esenciales de la obligación tributaria; sino que su objetivo es conseguir, mediante el diálogo, esclarecer los elementos que constituyen el crédito tributario, y así, advertir la verdadera capacidad económica del contribuyente.

6. Resolución convencional de controversias en el marco de la experiencia del Derecho Comparado

Una vez precisado, dentro del ordenamiento tributario español, el nacimiento de las técnicas convencionales para la resolución de conflictos tributarios y su admisibilidad con respecto a los principales principios constitucionales tributarios, debemos detenernos a exponer, de manera muy sintética, las bases sobre las que se asientan las relaciones entre el contribuyente y la Administración Tributaria dentro del derecho comparado.

Y es que la búsqueda, elaboración y utilización de mecanismos, fórmulas o instrumentos alternativos para la resolución de conflictos de naturaleza tributaria no constituye una peculiaridad del ordenamiento tributario español, sino que de hecho puede señalarse que tanto en países anglosajones, como los Estados Unidos de América o Gran Bretaña, así como en países continentales, como Alemania, Francia o Italia, cuentan en sus ordenamientos jurídicos tributarios con instrumentos alternativos para la resolución de este tipo de controversias tributarias.

Como consecuencia directa de ello es que en los países anglosajones, asentados en sistema de gestión tributaria que giran en torno al mecanismo de la autoliquidación⁴⁸, el uso de estas técnicas están inspiradas en la vía del *agreement*, permitiendo al contribuyente la posibilidad de celebrar varias *conferences* con la Administración Tributaria⁴⁹.

Pero como anteriormente aludíamos, la adopción de sistemas alternativos de controversias tributarias existen igualmente en los países continentales⁵⁰, basados en sistemas de liquidación tributaria, en los que el contribuyente realiza la declaración de los hechos sujetos a gravamen y la Administración liquida los impuestos. Así, por ejemplo, nos encontramos con los Acuerdos sobre los hechos⁵¹ en el Sistema Tributario Alemán, que permite los acuerdos transaccionales entre la Administración y los contribuyentes que concluyen con la celebración de la entrevista final rubricada por parte del Inspector Jefe; o la incorporación de técnicas alternativas de naturaleza conciliativa en el Sistema Tributario Francés⁵², como por ejemplo la figura de la

⁴⁸ En este sentido, Ferreiro Lapatza, J. J.: “Solución convencional de...” *op. cit.* Pág. 11.

⁴⁹ Para un estudio pormenorizado sobre los procedimientos de resolución de conflictos tanto en el ordenamiento tributario estadounidense como en el británico, puede consultarse entre otros, Delgado Piqueras, F.: “La “Administrative Dispute Resolution Act” de los Estados Unidos: introducción, traducción y notas”. *Revista de Administración Pública*. Núm. 2. 1993; Serrano Antón, F.: “La terminación convencional de los procedimientos tributarios en la experiencia de los Estados Unidos”. *Crónica Tributaria*. Núm. 78. 1996; Casanellas Chuecos, M. y Olay de Paz, M.: “La revisión de actos administrativos y el régimen sancionador tributario en el Reino Unido”. *Quincena Fiscal*. Núm. 12. 2003; Rozas Valdés, J. A.: “La resolución de controversias tributarias en el ordenamiento americano”. *Revista Técnica Tributaria*. Núm. 64. 2004.

⁵⁰ En este sentido, Ferreiro Lapatza, J. J.: “Solución convencional de...” *op. cit.* Págs. 11 y 12.

⁵¹ Sobre este particular, consúltese entre otros, Seer, R.: “Contratos, transacciones y otros acuerdos en derecho tributario alemán”, en la obra colectiva *Convención y arbitraje... op. cit.*; Lobenhofer, M. y García Frías, A.: “Resolución alternativa de conflictos tributarios en Alemania: la aplicación en la práctica de los acuerdos sobre los hechos”. *Quincena Fiscal*. Núm. 6. 2004.

⁵² Puede mencionarse sobre este particular a Jarrosson, C.: “Les alternatifs de règlement des conflits: presentation générale”. *Revue Internationale de Droit Comparé*. Núm. 2. 1997; Rosembuj Erimovich, T.:

transacción, mediante la cual se permite el acuerdo entre la Administración y los contribuyentes para reducir o eliminar las sanciones tributarias o, el instituto del arbitraje por medio de Comisiones mixtas para intervenir en conflictos que se planteen entre la Administración y los contribuyentes; o por último, el *accertamento con adesione del contribuente* en el Sistema Tributario Italiano⁵³, por el que se puede llegar a un acuerdo que se perfecciona con el pago de la cantidad pactada en el plazo de veinte días con la consiguiente disminución porcentual de las sanciones.

De esta manera, la experiencia comparada proporciona una serie de fórmulas conciliativas tributarias que pretenden evitar la vía del recurso a través del diálogo, sin necesidad de colapsar la jurisdicción contencioso-administrativa.

Bibliografía

- Agulló Agüero, A.: “La introducción en el Derecho tributario español de las fórmulas convencionales previstas en la Ley 30/1992”, en la obra colectiva *Convención y arbitraje en el Derecho tributario*. Marcial Pons-Instituto de Estudios Fiscales. Madrid. 1996.
- Albiñana García-Quintana, C.: “La llamada acta de invitación”. *La acción administrativa y fiscal*. Núm. 381. 1948.
- Arrieta Martínez de Pisón, J.: “Actuaciones y procedimiento de inspección en la Ley General Tributaria de 2003”. *Estudios de Derecho Judicial*. Núm. 57. 2004.
- Bilbao Estrada, I.: *Los acuerdos tendentes a la determinación de la obligación tributaria en la nueva Ley General Tributaria*. IEF. Madrid. 2007.
- Bustillo Bolado, R. O.: *Convenios y contratos administrativos: transacción, arbitraje y terminación convencional del procedimiento*. Aranzadi. Navarra. 2001.
- Calero Rodríguez, J. R.: “La conformidad del sujeto pasivo con las actas de inspección”, en la obra colectiva *Estudios de derecho tributario*. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid. 1979.
- Calvo Ortega, R.: “La nueva Ley General Tributaria y sus retos”. *Revista de contabilidad y tributación: comentarios y casos prácticos*. Núm. 238. 2003.
- Calvo Vergez, J.: “Los acuerdos fiscales en el Derecho Tributario. Especial referencia al tratamiento de las fórmulas convencionales de terminación de los procedimientos tributarios en el Proyecto de Ley para la Reforma de la Ley General Tributaria: aspectos sustantivos y procedimentales”. *Revista de contabilidad y tributación: comentarios y casos prácticos*. Núm. 249. 2003.

La transacción tributaria. Atelier. Barcelona. 2000, así como en “La transacción tributaria en Francia, Bélgica e Italia”. *Quincena Fiscal*. Núm. 4. 2000; Tovillas Morán, J. M.^a: “Derechos y garantías de los contribuyentes en Francia”. *Documentos*. IEF. Doc. Núm. 25/02.

⁵³ Por su especial interés, *Vid.* entre otros, La Rosa, S.: “Caratteri e funzioni dell’*accertamento tributario*” en *L’*accertamento tributario*. Principi, metodi, funzioni*. Giuffrè. Milano. 1994; Moschetti, F.: “La possibilità di accordo tra Amministrazione finanziaria e contribuente nell’ordenamento italiano”. *Il Fisco*. Núm. 22. 1995; Capoluto, S.: “L’*accertamento per adesione*”. Allegato gratuito alla revista *Il Fisco*. Núm. 30. 1997; Grassi, E.: “La partecipazione del contribuente al procedimento tributario nell’*accertamento con adesione*”. *Diritto e pratica tributaria*. Núm. 1. 1998; Patrizi, B., Marini, G. y Patrizi, G.: *Accertamento con adesione, conciliazione e autotutela*. Giuffrè. Milano. 1999; Marellò, E.: *L’*accertamento con adesione**. G. Giappichelli Editore. Turín. 2000; Di Pietro, A.: “Il contribuente nell’*accertamento delle imposte sui redditi: dalla collaborazione al contraddittorio*” en *L’*evoluzione dell’ordenamento tributario italiano: atti del Convegno I settanta anni di Diritto e pratica tributaria**. CEDAM. Padova. 2000.

- Capoluto, S.: “L’ accertamento per adesione”. Allegato gratuito alla rivista *Il Fisco*. Núm 30. 1997
- Casanellas Chuecos, M. y Olay de Paz, M.: “La revisión de actos administrativos y el régimen sancionador tributario en el Reino Unido”. *Quincena Fiscal*. Núm. 12. 2003
- Casanova Caballero, C.: “Título IV. La potestad sancionadora”, en la obra colectiva *Ley General Tributaria. Antecedentes y Comentarios*. AEDAF. Madrid. 2005.
- Cayón Galiardo, A. M.: “El presupuesto habilitante de las actas con acuerdo”. *Revista Técnica Tributaria*. Núm. 67. 2004.
- Collado Yurrita, M. A.: “El principio de reserva de ley tributaria”. *Revista Argentina de Derecho Tributario*. Núm. 14. 2005.
- Collado Yurrita, M. A. y Moreno González, S.: “Principios constitucionales del derecho tributario: principios materiales”, en la obra colectiva *Derecho Tributario. Parte General*. Atelier. Barcelona. 2009
- Delgado Piqueras, F.: “La “Administrative Dispute Resolution Act” de los Estados Unidos: introducción, traducción y notas”. *Revista de Administración Pública*. Núm. 2. 1993
- Di Pietro, A.: “Il contribuente nell’ accertamento delle imposte sui redditi: dalla collaborazione al contraddittorio” en *L’evoluzione dell’ordenamento tributario italiano: atti del Convegno I settanta anni di Diritto e pratica tributaria*. CEDAM. Padova. 2000.
- Ferreiro Lapatza, J. J.: “Solución convencional de conflictos en el ámbito tributario: una propuesta concreta”. *Quincena Fiscal*. Núm. 9. 2003.
- García- Herrera Blanco, C. y Herrera Molina, P. M.: “Defensa de las actas con acuerdo como cauce ordinario del procedimiento inspector”. *Quincena Fiscal*. Núm. 11. 2005.
- Garde Roca, J. A.: “Presentación” en la obra colectiva *Convención y arbitraje en el Derecho tributario*. Marcial Pons-Instituto de Estudios Fiscales. Madrid. 1996.
- González-Cuellar Serrano M.^a L.: *Los procedimientos tributarios: su terminación transaccional*. Colex. Madrid. 1998.
- Grassi, E.: “La partecipazione del contribuente al procedimento tributario nell’ accertamento con adesione”. *Diritto e pratica tributaria*. Núm. 1. 1998
- Jarrosson, C.: “Les alternatifs de régleme nt des conflits: presentation générale”. *Revue Internationale de Droit Comparé*. Núm. 2. 1997
- La Rosa, S.: “Caratteri e funzioni dell’ accertamento tributario” en *L’ accertamento tributario. Principi, metodi, funzioni*. Giuffrè. Milano. 1994
- Lobenhofer, M. y García Frías, A.: “Resolución alternativa de conflictos tributarios en Alemania: la aplicación en la práctica de los acuerdos sobre los hechos”. *Quincena Fiscal*. Núm. 6. 2004.
- Marello, E.: *L’ accertamento con adesione*. G. Giappichelli Editore. Turín. 2000
- Martín Queralt, J.: “La aplicación de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, en los procedimientos administrativos en materia tributaria”. *Tribunal Fiscal*. Núm. 32. 1993.
- Martínez Muñoz, Y.: *Las actas con acuerdo en la nueva Ley General Tributaria*. Marcial Pons. Madrid. 2004.

- Moschetti, F.: “Le possibilità di accordo tra Amministrazione finanziaria e contribuente nell’ordenamento italiano”. *Il fisco*. Núm. 22. 1995
- Navarro Egea, M.: “Notas sobre la conformidad del interesado con las actas de la inspección (II)”. *Quincena Fiscal*. Núm. 10. 2001.
- Patrizi, B., Marini, G. y Patrizi, G.: *Accertamento con adesione, conciliazione e autotutela*. Giuffrè. Milano. 1999
- Rosembuj Erujmovich, T.: “Inspección. Documentación” en la obra colectiva *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma. Homenaje al Profesor Dr. D. Fernando Sainz de Bujanda*. Ministerio de Economía y Hacienda. Instituto de Estudios Fiscales. Vol. II. Madrid. 1991.
- *La transacción tributaria*. Atelier. Barcelona. 2000.
 - “La transacción tributaria en Francia, Bélgica e Italia”. *Quincena Fiscal*. Núm. 4. 2000.
- Rozas Valdés, J. A.: “La resolución de controversias tributarias en el ordenamiento americano”. *Revista Técnica Tributaria*. Núm. 64. 2004.
- Ruiz García, J. R.: “Las actas con acuerdo”. *Revista Información Fiscal*. Núm. 73. 2006.
- Seer, R.: “Contratos, transacciones y otros acuerdos en derecho tributario alemán”, en la obra colectiva *Convención y arbitraje en el Derecho tributario*. Marcial Pons-Instituto de Estudios Fiscales. Madrid. 1996.
- Serrano Antón, F.: *La terminación convencional de procedimientos tributarios y otras técnicas transaccionales*. AEDAF. Madrid. 1996
- “La terminación convencional de los procedimientos tributarios en la experiencia de los Estados Unidos”. *Crónica Tributaria*. Núm. 78. 1996
- Tovillas Morán, J. M.^a: “Derechos y garantías de los contribuyentes en Francia”. *Documentos*. IEF. Doc. Núm. 25/02.
- Zorzona Pérez, J. J.: “¿Qué podemos aprender de las experiencias comparadas?. Admisibilidad de los convenios, acuerdos y otras técnicas transaccionales en el derecho tributario español”, en la obra colectiva *Convención y arbitraje en el Derecho tributario*. Marcial Pons-Instituto de Estudios Fiscales. Madrid. 1996.
- “¿Qué podemos aprender de las experiencias comparadas?. Admisibilidad de los convenios, acuerdos y otras técnicas transaccionales en el derecho tributario español”. *Crónica Tributaria*. Núm. 77. 1996.
 - “*Convenios, acuerdos y otras técnicas transaccionales en el Derecho Tributario español: análisis desde el derecho comparado*”, en la obra colectiva *Alternativas convencionales en el Derecho Tributario*. Marcial Pons. Madrid. 2003.