

CRONICA TRIBUTARIA

Boletín de Actualidad 6/2010



INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES

SUMARIO

Aneiros Pereira, Jaime: Los impuestos sobre un vehículo a incluir en la base imponible del IVA

Calvo Vérguez, Juan: A vueltas con el procedimiento que ha de seguirse en el IVA para la imputación de cuotas derivadas de la aplicación del régimen especial del grupo de entidades en su nivel avanzado

Carbajo Vasco, Domingo y Peragón Lorenzo, Luis A.: Gastos fiscales de contenido medioambiental en el presupuesto de gastos fiscales para el año 2010

Sánchez Gallardo, Francisco Javier: Comentario a la Sentencia Eulitz, de 28 de enero de 2010, del Tribunal de Justicia de la Unión Europea

LOS IMPUESTOS SOBRE UN VEHÍCULO A INCLUIR EN LA BASE IMPONIBLE DEL IVA

Jaime Aneiros Pereira

Universidad de Vigo

1. Introducción

En las operaciones relativas a automóviles de turismo es frecuente que recaigan otros tributos distintos del IVA y que o bien tienen relación con los hechos gravados –como sucede con las importaciones– o bien recaen sobre la matriculación del vehículo. Es más, en la práctica suele suceder que el distribuidor se compromete contractualmente a suministrar el bien en condiciones de ser utilizado por su comprador y ello implica el pago de alguno o de los dos tributos señalados.

La tributación de los vehículos aún cuenta con ciertas diferencias en los países miembros y los Estados pueden ejercer su competencia tributaria dentro del respeto al Derecho comunitario¹, de ahí que todavía se encuentren situaciones como la resuelta por la Sentencia de 20 de mayo 2010 en el asunto C-228/09. Expondremos la línea conductora de la sentencia y trataremos de extraer las consecuencias que, para el Derecho español, tiene esta resolución. Si nos movemos en el plano teórico, se trata de conocer los motivos que justifican la inclusión o no en la base imponible del IVA de los tributos que pueden estar presentes en la venta de un vehículo por un sujeto pasivo del impuesto. Por el contrario, desde el punto de vista práctico se tratará de dar respuesta a aquellos casos en los que un vendedor de vehículos se compromete a satisfacer los tributos relacionados con la operación.

Tanto desde un punto de vista como desde el otro, deben tenerse en cuenta distintos aspectos que se refieren a los elementos esenciales del tributo pues se ve implicado el hecho imponible, el devengo, el sujeto pasivo y la propia base imponible. Estas cuestiones serán tenidas en cuenta en nuestro análisis.

Por último, conviene tener en cuenta que los problemas ligados a la tributación de los automóviles no es una cuestión nueva en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia que ya se había pronunciado en dos casos anteriores y, con resoluciones opuestas, sobre este particular, tal y como se expone más adelante. Además, la propia creación de un tributo sobre la matriculación de automóviles² o sobre la relevancia de las libertades comunitarias también fueron objeto de pronunciamientos anteriores³. En las líneas que siguen nos

¹ SSTJUE de 21 de marzo de 2002, asunto *Cura Anlagen* (C-451/99) y de 15 de septiembre de 2005, asunto *Comisión/Dinamarca* (C-464/02).

² El Tribunal de Justicia ha declarado, en las sentencias de 11 de diciembre de 1990, *Comisión/Dinamarca* (C-47/88), y de 17 de junio de 2003, *De Danske Bilimportører* (C-383/01) que un impuesto como el danés sobre la matriculación de automóviles nuevos no es contrario al artículo 28 CE.

³ En materia de imposición de automóviles de segunda mano importados, el Tribunal de Justicia ha declarado igualmente que la finalidad del artículo 90 CE es garantizar la perfecta neutralidad de los tributos internos por lo que se refiere a la competencia entre productos que ya se encuentran en el mercado nacional y productos importados [Vid. SSTJUE de 29 de abril de 2004, asunto *Weigel* (C-387/01) y la jurisprudencia citada en ella así como en las sentencias *Nádasdi* y *Németh*, citados en ella]. En materia de imposición de automóviles de ocasión importados, el Tribunal de Justicia ha señalado que la finalidad del artículo 90 CE es garantizar la perfecta neutralidad de los tributos internos por lo que se refiere a la competencia entre productos nacionales y productos importados (véanse los asuntos *Nunes Tadeu*, así como *Tulliasiamies y Sillin*). Igualmente, debe destacarse la jurisprudencia de las SSTJUE de 18 de enero de 2007, asunto *Maciej Brzeziński* (C-313/05); 29 de abril de 2004, asunto *Weigel* (C-387/01); de 10 de diciembre de 2007, asunto *Piotr Kawala* (C-134/07) o de 15 de septiembre de 2005, asunto *Comisión vs Dinamarca* (C-464/02).

centraremos exclusivamente en los principales aspectos que influyen en la inclusión o no en la base imponible del IVA de los impuestos que recaen en una operación de venta de un vehículo.

2. La cuestión del hecho imponible de los tributos que se incluyen en la base imponible

Las normas comunitarias que regulan el impuesto contemplan la inclusión de algunos tributos y gravámenes en la base imponible. Esta cuestión se ha hecho depender, por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, de la existencia de una relación directa con la entrega del vehículo. Así lo recuerda, también, la STJUE de 20 de mayo de 2010 y es el motivo de que analicemos esta cuestión con carácter previo a la de la base imponible.

En efecto, diversos pronunciamientos jurisprudenciales señalan que para que los tributos puedan hallarse comprendidos en la base del IVA, aunque no graven el valor añadido o no constituyan la contraprestación, deben guardar una estrecha relación con la entrega del bien gravada por el IVA⁴.

Conviene tener en cuenta que la compatibilidad de un impuesto interno con el Derecho comunitario no depende de su denominación sino de sus elementos estructurales o esenciales. Por ello, es preciso analizar en primer lugar si el hecho imponible grava la entrega del vehículo o su matriculación. En el primer caso, su importe se incluiría en la base imponible, mientras que si recae sobre el registro o matriculación no se integra entre las cantidades a tener en cuenta para determinar la cuota del impuesto⁵.

La respuesta a la disyuntiva entre la relación directa con los hechos imponibles del IVA –entrega, adquisición intracomunitaria o importación– o con el hecho de la matriculación juega un papel determinante en el fallo de la sentencia.

Sobre esta cuestión litigiosa ya existían dos precedentes. Por una parte, la Sentencia de 13 de julio de 1989, en el *asunto Wisselink* (C-93/88 y 94/88) que aceptó la compatibilidad de un impuesto holandés con la normativa comunitaria y la Sentencia de 1 de junio de 2006, *asunto De Danske Bilimportører* (C-98/05) que resolvió en sentido contrario respecto a un impuesto danés. Ambos pronunciamientos son citados como referentes por los parágrafos 32 y siguientes de la Sentencia de 20 de mayo de 2010.

En el caso de autos, el artículo 80 de la ley polaca de Impuestos Especiales establecía un gravamen para los vehículos no matriculados en Polonia. El sujeto pasivo de este tributo eran todas las personas que efectuasen la venta de automóviles particulares antes de su primera transmisión en el territorio nacional, así como los importadores y los adquirentes intracomunitarios de estos bienes. Precisamente, estos últimos sujetos estaban obligados a presentar una justificación del pago del impuesto antes de proceder a la matriculación del vehículo.

Para el Tribunal, el hecho imponible está definido por referencia a la venta del vehículo o al momento de la obtención del poder de disposición en una adquisición intracomunitaria o, en fin, por el nacimiento de la deuda aduanera y no por la matriculación del vehículo. Precisamente, este hecho puede ser un instrumento de control pero no un elemento constitutivo del hecho imponible. Es así que aprecia una relación directa con los hechos imponibles del IVA y no con el hecho de la

⁴ Vid. SSTJUE de 23 de noviembre de 2008, *asunto Naturally Yours Cosmetics* (C-230/87); de 2 de junio de 1994, *asunto Empire Stores* (C-33/93); de 3 de julio de 2001, *asunto Bertelsmann* (C-380/99).

⁵ SSTJUE de 1 de junio de 2006, *asunto De Danske Bilimportører* (C-98/05) y de 16 de junio de 2005, *asunto Comisión/Dinamarca* (C-138/04)

matriculación del vehículo. A su vez, se encarga de distinguir este supuesto polaco respecto del impuesto danés objeto de la Sentencia *De Danske*, por el hecho de que, en este último caso, el hecho imponible se satisfacía aunque no existiese transmisión.

En cuanto al sujeto pasivo, el órgano judicial hace hincapié en determinar si el contribuyente cumple con la obligación de pago en su propio nombre y por su cuenta para determinar la inclusión en la base imponible. Se señala que se establece la obligación de pago a cargo del vendedor del vehículo y no del poseedor del mismo –circunstancia ésta que asimilaría el caso al del impuesto danés declarado compatible con la inclusión en la base imponible–. Bajo esta condición, la percepción por el vendedor del importe del gravamen no puede entenderse como un suplido, esto es, como una cantidad pagada en nombre y por cuenta del comprador que no se incluye en la base imponible.

En definitiva, el Tribunal concluye que no se trata de un tributo que grava la matriculación sino hechos que tienen una relación directa con las entregas de bienes, las adquisiciones intracomunitarias o las importaciones. Esta circunstancia permite su inclusión en la base imponible del IVA y rechazar la demanda de la Comisión europea frente a Polonia.

3. La base imponible en el IVA

La base imponible está formada por el importe de la contraprestación a satisfacer por el adquirente de los bienes⁶. Así se desprende de lo señalado en el artículo 72 de la Directiva que se refiere al valor normal de mercado de los bienes o servicios, concretando éste en el precio que satisfarían partes independientes.

No obstante, el concepto de contraprestación no debe identificarse con el de precio de los bienes sino que se trata de una noción más amplia que incluye algunas partidas y excluye otras⁷. Entre las cantidades que se adicionan al importe satisfecho se incluyen, por disposición expresa del artículo 78 de la Directiva y además de los gastos accesorios, los impuestos, derechos, tasas y exacciones parafiscales, con excepción del propio IVA.

El artículo 79 de la Directiva contempla, por su parte, las cantidades que se excluyen de la base imponible y se refiere a: *a)* las disminuciones de precio a título de descuento por pago anticipado; *b)* las rebajas y descuentos de precio concedidos al adquirente o al destinatario del servicio con efecto en el mismo momento en que se realice la operación; *c)* las sumas que un sujeto pasivo reciba del adquirente de los bienes o del destinatario de la prestación en reembolso de los gastos pagados en nombre y por cuenta de estos últimos y que figuren en su contabilidad en cuentas específicas. Estas partidas tienen carácter limitado y, entre ellas, no se encuentra la disminución de los impuestos satisfechos.

Por lo tanto, puede concluirse que los tributos satisfechos en la operación de que se trate forman parte de la base imponible del impuesto tanto en operaciones interiores como en operaciones internacionales, pues los artículos 83 y 86 de la Directiva, o se remiten a lo dispuesto con carácter general en el ordenamiento interno o incluyen a los tributos que se devengan con motivo de la operación.

⁶ Vid. CASANA MERINO, F., “La base imponible en el IVA a la luz de la Sexta Directiva CEE”, *Noticias de la Unión Europea*, núm. 67-68, 1990, p. 83 y ss.

⁷ Vid. CAAMAÑO ANIDO, M. A.; CALDERÓN CARRERO, J. M. y MARTÍN JIMÉNEZ, A., *Jurisprudencia tributaria del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas*; Madrid, La Ley, 2000, p. 823 y ss.

La legislación española es prácticamente coincidente con lo señalado, pues la LIVA incluye en la base los tributos que recaen sobre la operación, como pueden ser los Impuestos Especiales, pero excluye expresamente el Impuesto sobre Determinados Medios de Transporte. Por lo tanto, en una adquisición de un medio de transporte que implica la matriculación, dicho tributo no se incluirá en la base imponible.

La Exposición de Motivos de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre de los Impuestos Especiales justifica la existencia de este último tributo en el propio proceso de armonización del IVA y en la sustitución de los tipos incrementados del mismo por un gravamen, en el que además de sujetar la capacidad económica, en el que se tienen en cuenta consideraciones sociales, medioambientales o para las infraestructuras.

También la legislación polaca camina en la misma dirección pues el artículo 32 de su Ley del impuesto define la base imponible como el importe de la contraprestación. En el caso de autos se discutía la inclusión en la base imponible del IVA de un impuesto adeudado en el momento de matricular el vehículo. El Tribunal recuerda que los tributos forman parte de la base imponible del IVA aunque no representen valor añadido o supongan el precio de la operación. En la sentencia de 1 de junio de 2006, en el *asunto De Danske Bilimportører –(C-98/05)–*, señaló que para que los impuestos y gravámenes “puedan hallarse comprendidos en la base del IVA, siendo así que no contienen ningún valor añadido y que no constituyen la contrapartida económica de la entrega del bien, deben guardar una estrecha relación con dicha entrega”⁸.

Además, se señala la semejanza entre el impuesto polaco y el impuesto de vehículos holandés que fue objeto de la Sentencia de 13 de julio de 1989, *asunto Wisselink (C-93/88 y C-94/88)*, con lo que se anticipa la conclusión del fallo.

De este modo, los tributos que se incluyen en la base imponible del impuesto son todos aquellos que tienen una vinculación clara con la compra o venta del vehículo, quedando excluidos los relacionados con la matriculación. Estos últimos son objeto de una tributación separada, en la medida en que gravan una manifestación distinta de capacidad económica.

4. Conclusiones

La base imponible del IVA está formada por un importe principal y por otros accesorios. El primero está constituido, como regla general, por el precio de la operación y, entre los segundos, se incluyen los tributos derivados de la operación.

Ahora bien, en el caso de los vehículos, debe distinguirse entre los tributos que se refieren, por una parte, a la entrega, adquisición intracomunitaria o importación y, por otra, los que se refieren a la matriculación como sucede con determinados Impuestos Especiales –Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, en el caso español–.

La delimitación sirve, desde el punto de vista teórico, para incluir en la base imponible a aquellos impuestos que están relacionados con el hecho imponible del IVA. Así sucede, por ejemplo, en las importaciones de vehículos cuando se incluyen todos los tributos derivados de este hecho imponible salvo el propio impuesto. Esta misma situación se repite en el caso de las adquisiciones intracomunitarias o en las entregas de bienes. Así lo hace la legislación española en los artículos 78, 82 y 83 de la Ley reguladora. Por el

⁸ En este sentido se han pronunciado, también, las sentencias del Tribunal de Justicia de 23 de noviembre de 1988, *asunto Naturally Yours Cosmetics (C-230/87)*; de 2 de junio de 1994, *asunto Empire Stores (C-33/93)*; y de 3 de julio de 2001, *asunto Bertelsmann (C-380/99)*.

contrario, cuando los tributos relacionados con la operación recaen sobre la matriculación del vehículo, no se incluyen entre las magnitudes que forman la base imponible. La explicación de ello debe buscarse en la interpretación histórica de las normas pues, por ejemplo en el caso español, el impuesto que grava la matriculación nace con el objetivo de gravar una capacidad económica distinta de la puesta de manifiesto con el hecho imponible del IVA y, también, con la de cumplir con un cierto carácter extrafiscal.

Esta misma disyuntiva es analizada por la STJUE de 20 de mayo de 2010 (C-228/09) que se une, así, a otras recaídas sobre este mismo particular como la Sentencia de 13 de julio de 1989, *asunto Wisselink* (C-93/88 y C-94/88), o la Sentencia de 1 de junio de 2006, en el *asunto De Danske Bilimportører* (C-98/05).

Desde el punto de vista práctico, puede decirse que en un contrato de venta en el que se prevea que el distribuidor deberá entregar el vehículo ya matriculado y por un precio que incluya el impuesto de matriculación que haya pagado antes de la entrega, dicho impuesto, cuyo hecho imponible no reside en la mencionada entrega, sino en la primera matriculación del vehículo en el territorio nacional, no se halla comprendido en el concepto de impuestos, derechos, tasas y exacciones parafiscales en el sentido de la Directiva del IVA. Al contrario, tal impuesto corresponde al importe recibido por el sujeto pasivo del comprador del vehículo, como reembolso de los gastos efectuados en nombre y por cuenta de este último.

A VUELTAS CON EL PROCEDIMIENTO QUE HA DE SEGUIRSE EN EL IVA PARA LA IMPUTACIÓN DE CUOTAS DERIVADAS DE LA APLICACIÓN DEL RÉGIMEN ESPECIAL DEL GRUPO DE ENTIDADES EN SU NIVEL AVANZADO

Juan Calvo Vérguez

Universidad de Extremadura

Como es sabido, dentro del régimen especial del grupo de entidades previsto al efecto en el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), la aplicación del llamado “nivel superior” o “modalidad ampliada” del citado régimen especial se encuentra supeditada al acuerdo individual de opción que, en su caso, adopten los Consejos de Administración u órganos que ejerzan una función equivalente de todas y cada una de las entidades antes del inicio del año natural en que dicho régimen vaya a resultar aplicable. Si alguna de ellas no optara por la misma quedaría excluida del grupo, sin que ello impida su aplicación a las demás. Esta opción, que debe ser ejercitada durante el mes de diciembre anterior al inicio del año natural en que deba surtir efecto, ha de comunicarse por parte de la entidad dominante a la Administración Tributaria, presentando una validez mínima de 3 años y entendiéndose prorrogada salvo renuncia, que ha de realizar la entidad dominante y que asimismo produce efectos por un plazo mínimo de 3 años.

A esta voluntariedad que caracteriza a la inclusión en el citado régimen ha de añadirse, además, la existencia de voluntariedad en cuanto al ámbito de aplicación del mismo. Y es que cabe la posibilidad de que el grupo de entidades opte por el nivel especial del régimen que supone, tanto la aplicación del tratamiento especial de conformación de la base imponible en las operaciones *intragrupo*, como la consideración de estas operaciones como un sector diferenciado de la actividad y la facultad de renuncia a las exenciones que regula el artículo 20.Uno. de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, reguladora del Impuesto (LIVA).

La aplicación de este nivel del régimen lleva asimismo aparejada la obligación de adoptar un sistema de información contable analítico. Y, por su parte, la no llevanza o conservación de tal sistema es considerada por el legislador como una infracción tributaria grave de la entidad dominante, concretándose la sanción en una multa proporcional del 2 por 100 del volumen de operaciones del grupo. En cuanto a aquellas inexactitudes u omisiones que pudieran llegar plantearse en el referido sistema, las mismas son consideradas como infracción tributaria grave de la entidad, siendo sancionada con una multa pecuniaria del 10 por 100 del importe de los bienes y servicios adquiridos a terceros a los que se refiera la información inexacta u omitida.

La opción por parte del grupo respecto de este segundo nivel de aplicación exige que todas y cada una de las entidades integrantes manifiesten su voluntad en este sentido, procediendo a la adopción del pertinente acuerdo en sus Consejos de Administración. En otras palabras, es obligatorio que la totalidad de las entidades del grupo que apliquen el régimen especial opten por esta “modalidad ampliada”. Dentro del grupo no puede haber entidades que tengan un sector diferenciado para las operaciones internas realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto y otras entidades que no. Y así como para optar al régimen especial algunas entidades dependientes pueden quedar fuera del grupo, todas aquellas que hubiesen optado por el régimen especial (o, en su caso, ninguna de ellas) podrán optar por la modalidad “ampliada”. Pero no unas sí y otras no.

Ciertamente llama la atención el hecho de que el legislador no haya establecido períodos mínimos durante los cuales el grupo quede vinculado por la opción elegida respecto de esta “modalidad ampliada” a la que nos referimos, a diferencia de lo que sucede si se ejercitase la opción por el régimen general (en este último caso opción y renuncia se realizan por un período mínimo de tres años). Quizás hubiese sido más lógico que la opción por esta modalidad se efectuase en los mismos términos que la opción general, representando únicamente un matiz adicional a la opción por este último régimen. Téngase presente, además, que nada se señala respecto a la posibilidad de renuncia a esta modalidad “ampliada”, regulándose únicamente por el legislador la renuncia a la aplicación del régimen especial.

De cualquier manera, a través de este segundo nivel del presente régimen especial se persigue una finalidad de carácter diverso a la de la mera corrección de las distorsiones financieras, permitiendo más bien evitar que la aplicación del Impuesto afecte negativamente a la estructuración del grupo. Debido precisamente a ello se hace necesario proceder a introducir diversas reglas especiales en relación con el tratamiento de las operaciones *intragrupa*, de acuerdo con lo previsto en el artículo 163.octies de la Ley.

Pues bien, una de estas reglas especiales es aquella que afecta a la configuración de la base imponible de las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto (TAI) entre entidades de un mismo grupo que apliquen el régimen especial. Con carácter general dicha base queda integrada por el coste de los bienes y servicios utilizados directa o indirectamente, total o parcialmente, en su realización, y por los cuales se haya soportado o satisfecho de manera efectiva el impuesto. En efecto, la aplicación de esta modalidad “ampliada” o del “nivel superior” del régimen especial conduce a que las operaciones *intragrupa* realizadas en el TAI determinen la base imponible del Impuesto por el coste, siempre y cuando éste haya representado cuotas de IVA soportadas o satisfechas. Y, *en el supuesto de que los bienes utilizados tuviesen la condición de bienes de inversión, la imputación de su coste habría de efectuarse por completo dentro del período de regularización de cuotas correspondientes a dichos bienes establecido en el artículo 107.apartados uno y tres de la LIVA*, con independencia de que, si la operación en cuestión generase el derecho a la práctica de la deducción, la entidad que la realizara pudiera, además, deducir íntegramente las cuotas soportadas por dichos bienes y servicios.

Nos hallamos pues ante un regla que parece desplegar sus efectos únicamente en lo referente a esta cuestión (la determinación de la base en las operaciones *intragrupa*), no siendo de aplicación en relación con el régimen de deducciones previsto en los artículos 101, 119 y 121 de la Ley 37/1992), para el que debe atenderse a la magnitud que resultaría de la aplicación de las reglas de determinación de la base imponible establecidas en los artículos 78 y 79 de la Ley.

Ahora bien, dicha circunstancia plantea una duda en relación con la facturación de estas operaciones, ya que la norma no precisa qué magnitud es la que debe hacerse constar como base imponible en la factura que documente una determinada operación *intragrupa*: si la que resulte de la aplicación de esta regla del régimen especial o la que derive de las reglas aplicables en general en el Impuesto. Incluso cabe plantearse si resultaría posible la aplicación de ambas. En todo caso, la aplicación de esta regla determina que se trasladen las cuotas del IVA soportado o satisfecho por la entidad que realiza la operación *intragrupa*, debiendo atenderse únicamente a los costes que lleva aparejada una cuota de IVA satisfecha o soportada. En cambio, no debe computarse a efectos de proceder a la determinación de la base aquellos otros en los que no se origina dicha circunstancia (caso de los costes financieros o de los de personal). Y tampoco ningún margen comercial.

Las cuotas que se trasladan corresponden a aquellos bienes y servicios utilizados total o parcialmente, ya sea de manera directa o indirecta, en la realización de las operaciones *intragrupo*. Sin lugar a dudas, se trata de una operación susceptible de originar diversos problemas, debiendo llevarse a cabo una imputación que podría llegar a plantear diversas incertidumbres en el supuesto de que la operación fuese de carácter parcial (es decir, en una parte para las operaciones *intragrupo* y en otra para el resto de operaciones), o bien indirecta, debiendo en este último caso computarse, ya que no hacerlo originaría una distorsión.

La imputación se producirá en la proporción del empleo o utilización de los bienes y servicios en las operaciones *intragrupo* que se lleven a cabo. ¿Y cuando ha de efectuarse dicha imputación? Con carácter general la imputación deberá llevarse a cabo en el período en el que se realice la operación *intragrupo*, si bien cabe precisar la existencia de una importante singularidad prevista en relación con los bienes de inversión, exigiendo la norma que su coste se impute íntegramente dentro del período de regularización previsto en el artículo 107 de la Ley 37/1992. De este modo, y mediante la práctica de una interpretación *a sensu contrario*, se admite la realización de una imputación que exceda al año en el que se realiza la operación.

Para que la base imponible consista únicamente en el coste que haya tenido IVA, funcionando así el sistema de manera adecuada, es necesario que las operaciones *intragrupo* cumplan los siguientes requisitos: en primer lugar, que se trate de operaciones localizadas en el TAI, circunstancia que se producirá en la inmensa mayoría de supuestos, ya que se exige que todas las entidades se encuentren radicadas en dicho territorio; y, en segundo término, si se pretende además que la entidad que realiza las operaciones *intragrupo* pueda deducir íntegramente las cuotas soportadas o satisfechas para realizarlas, es necesario que se trate de operaciones que generen derecho a deducir (lo que se producirá siempre y cuando se trate de operaciones sujetas y no exentas), efectuándose la deducción según el destino previsible de los bienes y servicios, y al margen de que con posterioridad pueda ser objeto de rectificación.

Nos hallamos por tanto ante una regla especial de concreción de la base imponible que puede llegar a complicarse en su aplicación práctica en el supuesto de que se produjesen operaciones cruzadas entre las entidades que conforman el grupo. Incluso la situación podría complicarse aún más si tenemos en cuenta que también en los regímenes especiales de las agencias de viajes y de los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección, la base imponible se determina igualmente por el coste, siempre y cuando éste haya representado cuotas de IVA soportadas o satisfechas. Dada esta situación, ¿cómo habría de determinarse la base imponible tratándose de una operación *intragrupo* respecto de la cual se hubiese optado por la aplicación de este nivel superior interviniendo entidades a las que resulta asimismo aplicable uno de los dos regímenes especiales indicados?

Por otra parte y, como es sabido, en el caso del régimen especial de las operaciones con oro de inversión, éste se caracteriza por la aplicación de una exención en las entregas, adquisiciones intracomunitarias e importaciones de dicho oro de inversión, así como de los servicios de mediación realizados en nombre y por cuenta ajena en dichas operaciones, no existiendo la posibilidad de renunciar a la aplicación de la citada exención, salvo en ciertas circunstancias del adquirente. Es esta una situación que, sin embargo, no tiene por qué darse entre las entidades del grupo, de manera que no se podría renunciar a la exención en la realización de las operaciones *intragrupo*. Y ello a pesar de que se trata de una circunstancia esencial en el nivel superior del presente régimen especial. Incluso, a mayor abundamiento, el hecho de que el artículo 79.diez de la LIVA prevea que en las entregas de bienes o prestaciones de servicios realizadas usando oro aportado por el destinatario la base imponible se determine (en aquellos

supuestos en los que, al adquirir o importar dicho oro, se hubiese aplicado la exención del régimen especial de las operaciones con oro de inversión) por el resultado de añadir a la contraprestación pactada el valor de mercado de dicho oro cedido por el destinatario, podría llegar a plantear numerosos conflictos entre las normas de dicho régimen especial y el del grupo de entidades. Nada señala el legislador a este respecto.

La Resolución de la Dirección General de Tributos (DGT) de 16 de mayo de 2008 se refirió al procedimiento que ha de seguirse para la imputación de cuotas derivadas de la aplicación del régimen especial del grupo de entidades en su nivel avanzado, tratándose de cuotas correspondientes a bienes de inversión respecto de los que ya ha transcurrido el período de regularización.

Se trataba de una Consulta que fue planteada por una entidad que solicitó aclaración sobre el procedimiento que debía seguir en la imputación de cuotas derivadas de la aplicación de este régimen especial del grupo de entidades en su nivel avanzado dentro del IVA, al objeto de conocer cómo debe realizarse dicha imputación tratándose de cuotas correspondientes a bienes de inversión respecto de los que ha transcurrido ya el período de regularización. ¿Debía incluirse dentro de la base imponible de las operaciones intragrupo el coste de bienes de inversión por lo que se hubiese soportado efectivamente el Impuesto pero en relación con los cuales ya ha transcurrido íntegramente el período de regularización?

A priori, y de acuerdo con lo establecido en el artículo 11 de la Directiva 2006/112/CE, la principal finalidad perseguida con la aplicación de este régimen especial consiste, en última instancia, en el establecimiento de un sistema que permita tratar como sujeto pasivo único a un grupo de entidades. De este modo, *de la refacturación o imputación del coste de los bienes y servicios en que se fundamenta el nivel avanzado deben quedar excluidos los bienes calificados como de inversión, respecto de los cuales ya ha transcurrido por completo su período de regularización*. Y ello debido a que las cuotas que se soportaron efectivamente al adquirir los mismos ya han sido definitivamente deducidas, total o parcialmente, por la entidad del grupo que los adquirió en primer término. E igualmente, en caso de que dichos bienes hayan sido cedidos a otras entidades del grupo, la cesión ya habrá dado lugar a la repercusión del Impuesto en los términos que resulten procedentes.

Así las cosas, y tal y como puso de manifiesto el citado Centro Directivo a través de la presente Resolución, no habrían de imputarse en la base imponible de las operaciones intragrupo el coste de los bienes de inversión por cuya adquisición se hubiese soportado el Impuesto pero respecto de los cuales hubiese transcurrido íntegramente su período de regularización en el instante en que, de acuerdo con el sistema de información analítica adoptado, dichos bienes pasen a ser utilizados directa o indirectamente, ya sea total o parcialmente, en la realización de las operaciones a que se refiere el artículo 163.octies de la LIVA. Añade además la DGT que reproducir su coste en la base imponible de las operaciones intragrupo conduciría a que el grupo, tratado en su conjunto como sujeto único, soportase dos veces la misma cuota, desvirtuándose así la finalidad del régimen especial.

En resumen, *con motivo de la aplicación de este régimen especial del grupo de entidades en su nivel avanzado no resulta procedente computar dentro de la base imponible de las operaciones intragrupo el coste de los bienes de inversión por cuya adquisición se soportó el Impuesto pero respecto de los cuales ha transcurrido íntegramente su período de regularización en el momento en el que, de acuerdo con el sistema de información analítica adoptado, dichos bienes pasen a ser utilizados directa o indirectamente, y total o parcialmente en la realización de las operaciones a que se refiere el artículo 163.octies.uno de la LIVA*.

GASTOS FISCALES DE CONTENIDO MEDIOAMBIENTAL EN EL PRESUPUESTO DE GASTOS FISCALES PARA EL AÑO 2010*

Domingo Carbajo Vasco

Agencia Estatal de Administración Tributaria

Luis A. Peragón Lorenzo

Dirección General de Tributos

1. Introducción

En un contexto de búsqueda de recursos públicos, el conocimiento de la recaudación pérdida mediante beneficios fiscales deviene relevante, especialmente, si se trata de gastos fiscales de carácter medioambiental, es decir, de aquellos funcionalmente vinculados a una Política como la de protección del Medio Ambiente que es considerada esencial por parte de las autoridades de la Unión Europea y por nuestra propia Constitución, artículo 45.

Para estimar la relevancia cuantitativa de tales gastos o beneficios fiscales, acudimos a los datos que figuraban en los Presupuestos de Gastos Fiscales (en adelante, PGF), teniendo en cuenta que un estudio similar ha sido efectuado por uno de los autores de este artículo para los ejercicios 2003¹, 2004², 2006³, 2007⁴ y 2008⁵.

En el presente texto, se analizan los gastos fiscales, de carácter medioambiental, incluidos en el PGF para 2010, de acuerdo con lo regulado en el artículo 134.2 *in fine* de la Constitución Española, lo que nos permite exponer sus cifras para este ejercicio de 2010⁶ y compararlas con las de años anteriores.

En cualquier caso, el lector dispone de un acceso completo a la documentación presupuestaria en la página *web* del Ministerio de Economía y Hacienda, www.meh.es.

Antes de empezar a describir el contenido, a partir de la documentación oficial ofrecida respecto al PGF⁷, conviene alertar al lector acerca de la existencia de determinadas

* Se trata, como su propio título indica, de un artículo que pretende, no solamente, actualizar la información proporcionada anualmente, sino llamar la atención del lector acerca de la importancia de la consideración de un subgrupo de gastos fiscales, concretamente de los relacionados con la existencia de tipos reducidos y exenciones en el Impuesto sobre Hidrocarburos y su importancia en los desafíos que plantea el cambio climático y la necesidad de fomentar el desarrollo de la de denominadas energías limpias.

¹ Carbajo Vasco, Domingo: “Gastos fiscales de carácter medioambiental en el presupuesto de gastos fiscales para el año 2003”, noviembre de 2002, www.datadiar.com.

² Se desconoce la fecha de su publicación en la revista anteriormente citada.

³ Carbajo Vasco, Domingo: “Los gastos medioambientales en el Presupuesto 2006”, septiembre 2005, www.datadiar.com.

⁴ Carbajo Vasco, Domingo: “Los gastos fiscales medioambientales en el Presupuesto 2007”, noviembre 2006.

⁵ Carbajo Vasco, Domingo: “Los gastos fiscales de contenido medioambiental en el Presupuesto de Gastos Fiscales para 2008”, septiembre de 2007.

⁶ La denominada “Memoria de Beneficios Fiscales” se contiene en el Tomo II del *Informe Económico-Financiero*, que se adjunta como documentación oficial a los Presupuestos Generales del Estado (en adelante, PGE) del ejercicio 2010.

⁷ Ministerio de Economía y Hacienda. Presupuestos Generales del Estado 2009. “Memoria de Beneficios Fiscales”, tomo II de la Memoria Económico-Financiera de los Presupuestos Generales del Estado.

Y, en general, el Informe que, sobre el PGF español durante los años 1978-2010, han presentado los autores como investigación a la Fundación de las Cajas de Ahorro, FUNCAS, en marzo de 2010.

debilidades en las series temporales de datos sobre gastos fiscales, con objeto de señalar las dificultades existentes a la hora de comparar en el tiempo la evolución de los mencionados gastos o beneficios fiscales (que, además, siempre aparecen expuestos en cifras nominales).

Un estudio comparativo de estas características se enfrenta a las siguientes limitaciones:

- a) El método de evaluación de los gastos fiscales utilizado en España sigue el criterio de “pérdida de ingresos” tributarios: se trata de una evaluación *ex ante* y, por lo tanto, estimativa.

De esta manera, un análisis más preciso que permitiera conocer y, en su caso, evaluar el impacto efectivo de los beneficios fiscales vinculados a la Política Medioambiental debería realizarse a partir de las cifras efectivas de los beneficios fiscales aplicados en sus liquidaciones tributarias por los contribuyentes y en las posteriores correcciones que, respecto de las mismas, pudiera realizar la Administración Tributaria.

Desafortunadamente, suele carecerse de esta información⁸, lo cual ha sido objeto de crítica, entre otros, por el Informe de Fiscalización del Tribunal de Cuentas número 721, que solicita a la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) un control y seguimiento de los beneficios tributarios.

- b) La información presupuestaria existente no desglosa, dentro de la denominada “clasificación funcional del PGF”, es decir, la atribución de cada beneficio fiscal a una o varias políticas públicas de gasto, una vinculación entre beneficios fiscales y Política de Medio Ambiente.

Este hecho, sin duda, complica las estimaciones, y dificulta en múltiples ocasiones la atribución concreta de un determinado incentivo tributario a la Política Fiscal Medioambiental.

Además, la situación tampoco ha cambiado desde el año 2005, cuando con la entrada en vigor de la nueva Ley General Presupuestaria, Ley 47/2003, se produjo una profunda alteración en la distribución y clasificación por categorías de los gastos directos del Estado.

Para poder hacerse una idea del escaso interés por el medio ambiente, resulta que el beneficio fiscal para los biocarburantes en los Impuestos Especiales, ejemplo típico de incentivo medioambiental, aparece vinculado a los gastos en “Infraestructuras” (*sic*).

- c) Los sucesivos cambios normativos producidos en el sistema tributario español, así como las innovaciones metodológicas y estadísticas que se incorporan cada año en el PGF, no permiten una total homogeneidad a la hora de comparar datos en la serie histórica de los PGF.

Por ejemplo, tiene una incidencia directa en el cálculo del PGF 2010, en lo que se refiere a los gastos fiscales de contenido medioambiental (y, en general, en todos los beneficios fiscales que constituyen deducciones en la cuota íntegra del

⁸ Aunque, a efectos de estimar las deducciones en la cuota del Impuesto sobre Sociedades, sí se publica la citada información estadística, por ejemplo, en el “Anexo Estadístico” de la *Memoria de la Administración Tributaria* que, anualmente, publica el Ministerio de Economía y Hacienda y figura, asimismo, en su página *web*. También conviene destacar los Informes Estadísticos que la Dirección General de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda presenta sobre el IRPF, el Impuesto sobre el Patrimonio, el Impuesto sobre Sociedades y el IVA.

Impuesto sobre Sociedades), la reducción que la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, de reforma del IRPF y de modificación parcial del Impuesto sobre Sociedades⁹, incorporó de manera gradual en su disposición final segunda y que supone que los porcentajes de la deducción aplicados en el supuesto de adquisiciones de vehículos industriales o comerciales de transporte por carretera en este impuesto, la cual había pasado del 10 al 12 por 100, sólo para la parte que contribuya de una manera efectiva a reducir la contaminación atmosférica, artículo 39.2 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el cual se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, se va minorando a lo largo del tiempo hasta su desaparición en el periodo 2011.

En el año 2010, los sujetos pasivos del IS podrán deducir el 4 por 100 de las inversiones realizadas para preservar el medioambiente, consistentes en instalaciones que eviten la contaminación atmosférica procedente de instalaciones industriales y contra la contaminación de aguas superficiales, subterráneas y marinas para la reducción, recuperación o tratamiento de residuos industriales, así como para las inversiones en bienes del activo material nuevo que se destinen al aprovechamiento de fuentes de energías renovables, consistentes en instalaciones que cumplan alguna de las finalidades incluidas en una lista concreta.

En el caso de adquisición de vehículos industriales o comerciales de transporte por carretera, se podrá deducir el 5 por 100, sólo para la parte de la inversión que reglamentariamente se determine que contribuye, de manera efectiva, a la reducción de la contaminación atmosférica.

Esta deducción quedará suprimida en 2011.

Asimismo, conviene destacar que, para los años 2008 y 2009, si bien la información vinculada al consumo de biocarburantes se obtiene directamente de datos fiscales, lo cual acrecienta su comparabilidad con las restantes cifras que aparecen en el PGF, se produjo un relevante cambio metodológico en su estimación, al haberse excluido de la misma el volumen de los consumos destinados al ámbito interno, lo que ha minorado fuertemente la estimación de la pérdida recaudatoria para este gasto fiscal.¹⁰

En el PBF de 2010 cabe mencionar la subida de los tipos impositivos del Impuesto sobre Hidrocarburos (en adelante, IH) para las gasolinas y el gasóleo de uso general introducida a través del Real Decreto Ley 8/2009. Dicha subida tiene un efecto indirecto en el PBF 2010, ya que algunos beneficios fiscales en el IH se calculan en función del diferencial entre los tipos impositivos reducidos que se les aplica a determinados productos y los aplicables con carácter general a la gasolina y el gasóleo.

- d) Por último, téngase en cuenta que el PGF sólo se refiere a la recaudación de los tributos del Estado.

Esta circunstancia tiene incidencia significativa en nuestro PGF, ya que determinados tributos con una importante conexión con políticas medioambientales, supuesto del Impuesto sobre la Electricidad y del llamado

⁹ *Passim*. VVAA. *La reforma del Impuesto sobre Sociedades. Análisis práctico*, Ed. Ediciones Experiencia, Barcelona, 2007.

¹⁰ Para más información, se remite al lector al artículo, publicado en la revista digital www.datadiar.com, correspondiente al "Presupuesto de Gastos Fiscales para los biocarburantes en el ejercicio 2008", septiembre de 2007.

Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos, al tener toda su recaudación cedida a las Comunidades Autónomas, no figuran en el PGE.

Posiblemente, un análisis de los diferentes Presupuestos de las CCAA permitiría, tras complejas operaciones de homogeneización y agrupación, permitiría consolidar todos los gastos fiscales ligados a la protección medioambiental, sobre todo si tenemos en cuenta que la Ley de Estabilidad Presupuestaria exige que en los Presupuestos Generales de cada CCAA se adjunte un PGF, pero esta operación es compleja y está por ver la calidad e información que sobre los beneficios fiscales presentan los Presupuestos Generales anuales de las CCAA.

En este sentido, la experiencia adquirida hasta la fecha, año 2010, no resulta del todo satisfactoria, pues salvo el supuesto de Cantabria y Navarra que aportan determinados desgloses de sus gastos fiscales y, en lo que hace referencia a cifras globales, los PGF de la Comunidad Autónoma de Andalucía y la de Canarias, resulta que los PGF presentados, junto a los Presupuestos Generales de las diferentes CCAA, tienen una calidad ínfima desde el punto de vista metodológico y proporcionan una escasa información cuantitativa.

Esta situación de pérdida de relevancia, en términos macroeconómicos, de los datos que aparecen en el PGF del Estado, se ve agravada, asimismo, por la minoración que se produce al respecto por la cesión parcial de recaudación de determinados tributos del Estado (IRPF, IVA e Impuestos Especiales) a las Comunidades Autónomas, según lo dispuesto en la Ley 22/2009, de 18 de diciembre.

En suma, con los datos actuales, sólo puede ofrecerse al lector una descripción de las cuantías sobre determinados gastos fiscales, que se entiende responden a Políticas gubernamentales de decidido carácter medioambiental y con incidencia exclusiva en los ingresos del Estado Central, excluyendo la participación recaudatoria de las CCAA (cada vez más grande) y de las Haciendas Locales en los diferentes gravámenes a considerar.

2. Gastos fiscales vinculados al Medio Ambiente en el PGF 2010

En función de las restricciones informativas, documentales y conceptuales apuntadas anteriormente, sólo tres partidas del PGF podrían ser atribuidas con total claridad a la Política Medioambiental del Estado y son:

- La deducción para inversiones protectoras del medio ambiente en el Impuesto sobre Sociedades (en adelante, IS) y para las actividades empresariales en estimación directa del IRPF, la cual, como hemos indicado con anterioridad, ha visto minorado su porcentaje de nuevo para el año 2010, conforme a lo previsto en la Ley 35/2006, de 28 de noviembre.

Este cambio normativo supone un recorte del 20 por 100 del importe de esta deducción respecto de lo legislado para el año 2009.

Pues bien, las cuantías estimadas de beneficios fiscales por la deducción en la cuota íntegra del IS para las inversiones destinadas a la protección del Medio Ambiente se estima alcanzará en el año 2010, los 46,34 millones de € que serán aplicadas por 6.079 obligados tributarios y que suponen el 1,3 por 100 del total de los gastos fiscales del IS.

Como comparación, en los ejercicios anteriores las estimaciones de este incentivo tributario eran las siguientes: para el año 2009, su cuantía llegaba a los

61,41 millones de euros, aplicados por 5.605 contribuyentes, que se correspondían con el 0,91 por 100 del total de los beneficios fiscales estimados en el Impuesto sobre Sociedades.

En el ejercicio 2008, el PGF de ese año cuantificaba el beneficio fiscal en 88,91 millones de euros, aplicados por 5.322 contribuyentes, suponiendo el 0,91 por 100 del total de los beneficios fiscales de este impuesto. En 2007 y 2006, estos valores eran: 88,14 y 55,01 millones de euros, aplicados por 4.769 y 4.296 sujetos pasivos del impuesto, respectivamente.

- En el Impuesto Especial sobre Hidrocarburos se dispone de los tres incentivos fiscales siguientes:
 - a) El tipo reducido para el gasóleo;
 - b) la exención para los biocarburantes, y
 - c) el tipo cero para los biocarburantes.

Con un carácter ciertamente novedoso, a modo de reflexión, en esta materia, conviene citar las recientes decisiones tomadas en la cumbre de Pittsburgh, de septiembre de 2009, en la que los líderes del G20 acordaron una eliminación paulatina, en el medio plazo, de los subsidios ineficientes sobre los combustibles fósiles, afirmando que “los subsidios ineficientes sobre los combustibles fósiles inducen a un aumento de su consumo, reducen nuestra seguridad energética, impiden la inversión en fuentes de energía limpia y socavan los esfuerzos para luchar contra las amenazas del cambio climático”¹¹. En posteriores reuniones, los Ministros de Hacienda del G20 solicitaron a diversas organizaciones internacionales¹², la realización de un informe que analizase el alcance de tales subsidios y a lo largo de junio de 2010, los Ministros de Hacienda y los líderes del G20 dispondrán de dicho informe.

Este tipo de subsidios directos se da en la mayor parte de los países en desarrollo, pero en el caso de los países desarrollados, estos subsidios se proporcionan de forma indirecta a través del sistema fiscal, bajo la forma de gastos fiscales y en estos últimos países parecen tener más importancia que los anteriores subsidios directos.

Es decir, supuestamente, muchos de los impedimentos en el desarrollo de fuentes de energía limpias y las amenazas contra el cambio climático tienen su raíz en los subsidios establecidos por los gobiernos a través del sistema fiscal. De ahí que se pretenda analizar su alcance, a través de la realización de un escrutinio de los beneficios fiscales relacionados con los combustibles fósiles, con la idea de reducir las emisiones de carbono de una manera eficiente.

Dado que la OCDE ya dispone de una amplia experiencia en la realización de evaluaciones comparativas de los subsidios en el ámbito agrícola, ahora esta misma organización pretende llevar a cabo un análisis sobre los mecanismos de apoyo a la producción y al consumo de energía en las economías avanzadas, mediante el análisis de mecanismos tales como las exenciones fiscales, los tipos impositivos preferenciales y cualquier otro tipo de aspectos que establecen una diferencia en el tratamiento fiscal de la producción y el consumo de los

¹¹ www.pittsburghsummit.gov/mediacenter/12639.htm

¹² OCDE, Agencia Internacional de la Energía, Banco Mundial y la OPEP.

combustibles fósiles, que se separa de su tratamiento tributario estándar (*benchmark*).

Existen múltiples ejemplos de tratamientos fiscales preferenciales, tanto a la producción como al consumo de los combustibles fósiles. En el ámbito del consumo, nos encontramos con:

- La existencia de tipos reducidos o exenciones en el IVA, para los combustibles fósiles (carbón, glp¹³, etc.), aplicados a la calefacción de los hogares en determinados países.
- Diversas exenciones a determinados gases “más limpios” (gas natural comprimido, glp), utilizados para el transporte.
- Menores tipos impositivos para el gasoil y exenciones para su uso en la agricultura y la pesca.
- Reducciones automáticas de los impuestos cuando los precios de los combustibles suben: algunos países utilizan el denominado *click system*, que implica que se produce una reducción automática de los impuestos soportados por los combustibles, cuando el precio internacional de los mismos aumenta por encima de un determinado valor.
- Exenciones en el caso de los combustibles utilizados por el sector público: algunos países eximen de tributación el consumo de combustibles (*ej.* Francia), por parte de determinadas agencias públicas, o en el caso del ejército.

Asimismo, también existen ejemplos de la aplicación de determinados beneficios fiscales aplicados a la producción de combustibles fósiles en determinados países, como por ejemplo:

- Deducciones fiscales más favorables, en el caso de agotamiento de los yacimientos de petróleo, gas y carbón, que se añaden a las ya aplicadas en materia de gastos y depreciación en el Impuesto sobre Sociedades.
- Amortizaciones aceleradas de los inmovilizados materiales (superiores a la propia obsolescencia económica de los mismos), en el caso las actividades de procesamiento y extracción de combustibles fósiles.
- Exenciones fiscales en los impuestos especiales para los combustibles fósiles utilizados en los procesos de producción en la minería de carbón, la extracción de petróleo, refinerías, etc.

Como puede observarse de los ejemplos anteriores, una evaluación comparativa de las cuantías de beneficios fiscales (subsidios indirectos) en juego, podría servir como base para una discusión más positiva acerca de cómo los países podrían adaptar sus políticas medioambientales a los objetivos perseguidos en su lucha contra las amenazas del cambio climático.

Afortunadamente, en el caso concreto de España, se dispone ya, desde hace tiempo de datos, al menos parciales, referidos a las cuantías de este tipo de beneficios fiscales. Decimos datos parciales, siempre teniendo en cuenta que, a modo de ejemplo y a partir de la Ley 22/2009, el 58 por 100 de los ingresos por este impuesto está cedido a las CCAA.

¹³ Gases licuados del petróleo.

Hecha la anterior salvedad, conviene indicar que el Real Decreto-Ley 8/2009, introduce una subida de los tipos impositivos del IH y dicha subida tiene un efecto indirecto en el PBF 2010, ya que algunos beneficios fiscales en este impuesto se calculan en función del diferencial existente entre los tipos impositivos reducidos, aplicados a determinados productos sujetos al impuesto y los aplicable, con carácter general. Concretamente:

- 1.º) El segundo gran componente de estos beneficios fiscales “verdes” es el tipo reducido del gasóleo, el cual supondrá, en 2010, una pérdida recaudatoria para las arcas públicas de 703,61 millones de euros, frente a los 657,38 millones de euros correspondientes al año 2009. En 2008, su cuantía fue 598,67 millones, frente a los 668,95 y los 726,95 millones de euros, incluidos en los PBF de 2007 y 2006, respectivamente.
- 2.º) La exención para los biocarburantes, cuya información deriva de las declaraciones tributarias de movimientos de los Impuestos sobre Hidrocarburos, conllevaría una pérdida recaudatoria en 2010 de 27,52 millones de euros, aunque el verdadero incentivo tributario para esta energía alternativa se concentra en el siguiente beneficio fiscal,
- 3.º) El tipo cero para los biocarburantes, cuya pérdida de ingresos en 2010 se evalúa en 664,39 millones de euros supone un 33,9% del total de los beneficios fiscales del IH en 2010. Esta cifra es considerablemente más alta que los 169,95 millones de euros, estimados en el PBF 2009.

Este fuerte crecimiento parece venir explicado por el comportamiento de los consumos de este tipo de combustibles en los últimos años, al observarse unas tasas de crecimiento en 2009, respecto de 2008, del 75,1 por 100 y de una previsión de las mismas del 36,7 por 100 en 2010, frente a 2009.

3. Datos sobre los beneficios fiscales de carácter medioambiental en los últimos años

Como ya se ha indicado anteriormente, esta comparación, dados los problemas de homogeneidad y de modificaciones legislativas, debería de hacerse con precaución.

En la siguiente tabla se incluyen las series históricas correspondientes a la evolución en el período 2007/2010 de los gastos fiscales anteriores, centrándonos exclusivamente en el Estado Central.

Evolución de los Gastos Fiscales de carácter medioambiental 2007-2010
(cifras en mill. euros)

	2007	2008	2009	2010	Evolución (2007-10)
1. Dedución por inversiones en Protección del Medio Ambiente (IS)	88,14	88,91	61,41	46,34	-47,4%
2. Tipos reducidos del gasóleo	668,95	598,67	657,38	703,61	5,2%
3. Biocarburantes	113,82	62,61	170,17	691,91	507,9%

COMENTARIO A LA SENTENCIA EULITZ, DE 28 DE ENERO DE 2010, DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA

Francisco Javier Sánchez Gallardo

ARCO. Farnós-Franch
Abogados y Asesores Tributarios

El pasado 28 de enero de 2010 el Tribunal de Justicia de la Unión Europea dictó sentencia en el *asunto C-473/08, Eulitz*. Esta sentencia se refiere a la exención de las clases que se imparten a título particular, establecida en el artículo 20.uno.10.º de la Ley 37/1992, LIVA en lo sucesivo, que transpone el artículo 132.1.j) de la Directiva 2006/112/CE, que es la norma básica de armonización del IVA en la Unión Europea.

Según se describe en la sentencia, Eulitz GbR, sociedad de Derecho civil, gestionaba un centro de formación en Dresde (Alemania). El socio de Eulitz GbR, el Sr. Eulitz, era un ingeniero diplomado en protección contra incendios que, durante el período de que se trata en el litigio principal, impartió cursos en el Europäisches Institut für postgraduale Bildung an der Technischen Universität Dresden (EIPOS e.V.) (en lo sucesivo, “EIPOS”), asociación de Derecho privado, y fue miembro de tribunales de examen. Además de sus actividades como docente y examinador, el Sr. Eulitz se encargó de la dirección de determinados ciclos formativos, en cuanto a su organización y contenido. Por tanto debía acordar con los otros docentes los horarios y el contenido de los cursos, y era el principal interlocutor de los participantes en lo que atañe a las cuestiones relativas a dichas formaciones.

Para ser admitidos en los ciclos formativos, los participantes debían ser ya titulares, como mínimo, de un título de arquitecto o de ingeniero, expedido por una universidad o por un centro de enseñanza superior, o acreditar una experiencia profesional mínima de dos años en el sector de la planificación contra incendios o, en su caso, en el sector de la construcción. A los participantes que obtenían el título al finalizar la formación de experto se les nombraba, previa petición, expertos en protección preventiva contra incendios por la Cámara de Comercio y de Industria.

La controversia se suscitó en relación con la exención de los servicios prestados por el Sr. Eulitz.

La primera cuestión planteada al Tribunal se refería a si la exención debe interpretarse en el sentido de que tienen cabida dentro de la misma las prestaciones en calidad de docente y de examinador realizadas por un ingeniero titulado en un centro de estudios constituido como asociación regida por el Derecho privado, en el marco de ciclos de formación que concluyen con un examen, en favor de participantes en cursos de formación profesional que ya cuentan, al menos, con una titulación universitaria o de escuela técnica superior como arquitectos o ingenieros o con una formación equivalente.

En su contestación, el Tribunal constata una cierta diferencia entre la versión alemana de la Directiva 2006/112/CE y el resto, por lo que, no existiendo prelación entre ellas, procede a la interpretación de la exención de las clases particulares en los términos de la dicción mayoritaria, que se refiere a clases relacionadas con la enseñanza escolar o universitaria, aunque no consistan directamente en la impartición de dichas clases.

Tras recordar el carácter autónomo de los conceptos incluidos en las Directivas y el principio de interpretación estricta de los supuestos de exención en la Directiva, se dispone:

“29. Respecto de los términos «enseñanza escolar o universitaria» que contiene dicha disposición, el Tribunal de Justicia, pese a no dar explícitamente una definición precisa de los mismos, señaló en el apartado 26 de la sentencia Haderer, antes citada, que dichos términos no se limitan a la enseñanza que concluye con un examen para la obtención de una cualificación o que permite adquirir una formación para el ejercicio de una actividad profesional, sino que comprende otras actividades en las que la enseñanza se imparte en escuelas o universidades con el fin de desarrollar los conocimientos y las aptitudes de los alumnos o estudiantes, siempre y cuando dichas actividades no revistan un carácter meramente recreativo.

30. En concreto, respecto del término «enseñanza», hay que recordar que el Tribunal de Justicia ha declarado, en esencia, que si bien la transmisión de conocimientos y de competencias entre un profesor y los estudiantes es un elemento especialmente importante de la actividad de enseñanza contemplada en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra i), de la Sexta Directiva, no es menos cierto que esta actividad está constituida por un conjunto de elementos que incluyen de modo concomitante los correspondientes a las relaciones que se establecen entre profesores y estudiantes y los que componen el marco organizativo del centro en el que se imparte la formación (véase, en ese sentido, la sentencia *Horizon College*, antes citada, apartados 18 a 20).”

La aplicación de estos conceptos al asunto controvertido se hace *mutatis mutandis*, concluyendo:

“35. Como sugiere el propio órgano jurisdiccional remitente, no procede distinguir, a efectos del IVA, entre enseñanza impartida a alumnos o a estudiantes que siguen una primera formación escolar o universitaria y la impartida a personas que ya son titulares de un título escolar o universitario y que, basándose en ese título, continúan su formación profesional. Lo mismo se aplica para las clases que se relacionen con esa enseñanza.”

Parece, pues, que cursos relativos a la ampliación de estudios o al reciclaje profesional, que tienen una clara vocación profesional pero que no necesariamente conducen a la obtención de un título oficial, pueden tener cabida dentro de la exención, al menos tal y como esta se configura por el Tribunal.

Por el contrario, actividades formativas que más bien tengan un carácter recreativo que se dirijan al desarrollo de este tipo de actividades, deberían quedar excluidas de la exención. Es importante señalar que esta aproximación, con ser amplia, ya introduce una cierta restricción, al menos si la comparamos con la doctrina existente en nuestro país, en la que la exención de la enseñanza se ha venido aplicando en términos de relativa amplitud.

Desde este punto de vista, la relativa amplitud con la que se expresa el artículo 20.uno.9.º LIVA y la doctrina evacuada en su interpretación, que incluye prestaciones que van bastante más allá de lo que es la mera enseñanza reglada, o dirigida a la obtención de un título, encaja con la interpretación que se hace por el Tribunal, que entiende que la exención ha de ser el tratamiento de cualquier actividad dirigida a la impartición de los conocimientos necesarios para el ejercicio de una profesión. Lo mismo cabe decir de las clases particulares relacionadas con estas actividades.

Esta cierta amplitud funcional se limita por el Tribunal en el apartado 36 de la sentencia, en el que se excluye una distinción de los servicios exentos y de los no exentos en función de las materias enseñadas, ya que, en su opinión, este criterio podría conducir a que se produzcan diferencias entre Estados comunitarios en función de cómo tengan organizados sus sistemas educativos.

La exclusión de esta posibilidad da lugar a dos comentarios importantes.

En primer lugar, es de ver que con la misma se cuestiona de manera muy considerable la aproximación que se ha venido defendiendo por la DGT en los últimos años, en los

que se ha hecho hincapié en la delimitación objetiva de la exención, entendiéndola aplicable a cualesquiera actividades formativas que comprendieran conocimientos relativos a materias incluidas en cualesquiera planes de estudio aprobados en nuestro país. En este sentido se pueden citar, entre otras muchas, las contestaciones de 5 de noviembre de 2008, número V2040-08, 19 de junio de 2009, número V1470-09, ó 24 de mayo de 2010, V1101-10.

Es conveniente poner en su contexto esta aproximación, que pretendía contrarrestar la configuración subjetiva de la exención que se había venido sosteniendo desde los años 90, en la que se hacía depender la aplicación del beneficio fiscal a que se dispusiera de la autorización preceptiva para el desarrollo de las actividades, cuestión esta que dependía de cada Comunidad Autónoma. En el entendido de que esta aproximación muy probablemente podía dar lugar a diferencias dentro del territorio del Estado en función del régimen existente en cada Comunidad, la DGT sustituyó este enfoque por otro de carácter objetivo, que es el que se ha comentado en el párrafo anterior. La sentencia que suscita este comentario descarta igualmente este enfoque y parece decantarse más bien por uno de tipo funcional, dirigido a garantizar la exención de cualquier servicio formativo relacionado con el ejercicio de una profesión, con la única exclusión de las actividades recreativas.

De otra parte, llama la atención que en un contexto de aproximación de los planes de estudio entre los diferentes Estados de la Comunidad, se afirme este riesgo de “desarmonización” sin profundizar en el análisis.

En lo que se refiere a los servicios complementarios que prestaba el Sr. Eulitz, los mismos se admiten como exentos, “procede señalar que dichas actividades pueden considerarse incluidas en el concepto de «clases», (...) únicamente en la medida en que se ejercen esencialmente en el marco de la transmisión de conocimientos y de competencias entre un docente y los alumnos o los estudiantes”. Esta conclusión plantea la duda de si un servicio de coordinación de clases o, más en general, de actividades formativas, tal que su prestador no desarrolla, por sí mismo, una actividad docente en el sentido estricto de la expresión, se puede considerar exento o no.

La última cuestión que se suscita ante el Tribunal es el alcance que ha de darse a la expresión “a título particular”, que consta en la Directiva.

La conclusión a la que llega el Tribunal, por reiterada, no deja de ser peculiar.

Como era de esperar, la exención de estas operaciones se condiciona a que quien imparta las clases actúe como empresario o profesional, es decir, de modo independiente. De no ser así, la norma que operaría sería la de no sujeción. Hasta este punto, nada que objetar.

Los apartados más llamativos sobre esta cuestión son los 52 y 53.

“52. (...) de la resolución de remisión resulta que el Sr. Eulitz actuó como docente en el marco de cursos de formación organizados por una entidad tercera, EIPOS. Según las propias afirmaciones del Tribunal remitente, esa entidad –y no el Sr. Eulitz– es la encargada del centro de formación en el que este último impartió clases y realizó prestaciones de formación a los participantes en dichos cursos.

53. Tal como alegan los Gobiernos alemán y griego, dicha circunstancia, por sí misma, excluye que pueda considerarse que el Sr. Eulitz –y por ende Eulitz GbR– impartió clases «a título particular» en el sentido del artículo 13, parte A, apartado 1, letra j), de la Sexta Directiva. Los elementos que se enumeran en la segunda cuestión prejudicial, tanto si se consideran en conjunto como de modo individual, no pueden llevar a una conclusión distinta.”

Como anunciábamos, el criterio que se señala por el Tribunal no es nuevo, puesto que ya se había establecido así previamente en su sentencia de 14 de junio de 2007, *Asunto C-44/05, Haderer*.

Lo chocante de esta conclusión se encuentra en el peculiar alcance que se da a la expresión “a título particular”, que parece excluir de la exención cualquier prestación en la cual aparezca como destinatario de la misma otro empresario o profesional que es quien organiza por su cuenta la actividad docente de que se trate. En estos términos, parece que únicamente las clases impartidas al margen de cualquier estructura empresarial serían acreedoras al beneficio fiscal, poco menos que clases a domicilio y supuestos similares. Por el contrario, actividades docentes realizadas por quienes han de ser considerados como profesionales que actúan por cuenta propia, pero que actúan para otros empresarios o profesionales, quedan fuera de la exención. Tal es el caso de colaboradores externos de universidades, escuelas de negocios o cualesquiera otros centros formativos.

Sea como fuere, el juicio del Tribunal es contundente y, como se decía reiterado, por lo que constituye un antecedente de gran relevancia.

Considerando que las actividades formativas, como tales, están mayoritariamente exentas, tal y como disponen los artículos 20.uno.9.º LIVA y 132.1.i) de la Directiva 2006/112/CE, cualquier cuota de IVA que se genere en su desarrollo no es deducible para los empresarios o profesionales que las llevan a cabo. En estos términos, la relevancia de este criterio es, si cabe, todavía mayor.

Como quiera que la dicción del artículo 20.uno.10.º LIVA es, en lo que se refiere a este particular, muy similar a la del artículo 132.1.j) de la Directiva, será conveniente estar a lo que resulte de la doctrina administrativa y de la jurisprudencia cuando se plantee la cuestión.