

CRONICA TRIBUTARIA

Boletín de Actualidad 2/2011



I N S T I T U T O D E E S T U D I O S F I S C A L E S

SUMARIO

Carbajo Vasco, Domingo: La nueva redacción de la Disposición Adicional Undécima en el Impuesto sobre Sociedades

Jiménez Navas, María del Mar: ¿Aplicación directa o aplicación supletoria de la Ley 30/1992 en materia de notificaciones tributarias?

Rodríguez García, África y Fernández de Beaumont Torres, Isabela: *El caso Société de Gestion Industrielle (SGI)* y sus implicaciones para España

Rodríguez Márquez, Jesús: Nuevas aportaciones del TJCE a la doctrina del abuso de derecho en el ámbito del IVA: la *sentencia Weald Leasing*

Suárez Mosquera, Carlos: Las recientes modificaciones del Impuesto sobre Sociedades

LA NUEVA REDACCIÓN DE LA DISPOSICIÓN ADICIONAL UNDÉCIMA EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

Domingo Carbajo Vasco

Agencia Estatal de Administración Tributaria

1. Consideraciones previas

En un contexto de fuerte crisis económica, y con ánimo de relanzar la inversión (variable esencial para la recuperación del crecimiento) y el empleo, la Ley 4/2008, de 23 de diciembre, por la que se suprime el gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio, se generaliza el sistema de devolución mensual en el Impuesto sobre el Valor Añadido y se introducen otras modificaciones en la normativa tributaria (*Boletín Oficial del Estado*; en adelante, *BOE*, de 25); incorporó en el seno de la norma básica del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, IS), el Real Decreto-Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, *TRLIS*)¹, una nueva Disposición Adicional (en adelante, DA), la número 11ª, libertad de amortización con mantenimiento de empleo, para determinadas inversiones que se realizaran en los ejercicios 2009 y 2010.

Este beneficio fiscal se vio, posteriormente, ampliado a las inversiones a ejecutar durante los períodos 2011 y 2012, mediante la modificación de esta DA 11ª realizada a través del artículo 6 del Real Decreto-Ley 6/2010, de 9 de abril, de medidas para el impulso de la recuperación económica y el empleo.

Por último, a medida que los datos estadísticos revelaban que ni se producía la recuperación, ni mejoraba el empleo, el Gobierno español (una de cuyas características más acusadas es la reiterada utilización de un instrumento legislativo excepcional, a aplicar solamente en situaciones de “...*extraordinaria y urgente necesidad*...”², incluso en medidas de naturaleza tributaria, con la evidente incidencia en el principio de legalidad del Ordenamiento Financiero) volvió a alterar la redacción del incentivo, mediante lo dispuesto en el artículo 1, Cuatro del Real Decreto-Ley 13/2010, de 3 de diciembre, de actuaciones en el ámbito fiscal, laboral y liberalizadoras para fomentar la inversión y la creación de empleo, con entrada en vigor el mismo de su publicación en el *BOE*, es decir, el 3 de diciembre de 2010 (Disposición Final Tercera del Real Decreto-Ley 13/2010).

En esta última versión de la libertad de amortización, no sólo se ampliaba temporalmente la eficacia de la misma a las inversiones a efectuar en los períodos impositivos iniciados dentro de los años 2011, 2012, 2013, 2014 y 2015, sino que no se condicionaba el incentivo tributario “...*al mantenimiento del empleo, como se exigía en la normativa vigente*...” y “...*se permite su acceso a las personas físicas, empresarios o profesionales*...”, tal y como indica la Exposición de Motivos del Real Decreto-Ley 13/2010, II, párrafo cuarto.

La finalidad fundamental de este trabajo es comentar, siquiera brevemente, las características y contenido de este beneficio fiscal.

¹ *Passim*. Heras Oliver, A.; Lou Muñoz, M.ª “Correcciones de valor: amortizaciones”, en Sanfrutos Gambín, Eduardo (director), Carbajo Vasco, Domingo (coordinador). *Impuesto sobre Sociedades. Régimen general. Tomo I*, Ed. Ernst & Young, Aranzadi; Cizur Menor, Navarra, 2010, págs. 592 a 601.

² Tal y como establece expresamente el artículo 86.1 de la Constitución Española.

2. La redacción actual de la Disposición Adicional Undécima

Para una mejor comprensión del comentario, el texto legal es como sigue:

“Libertad de amortización en elementos nuevos del activo material fijo.

1. Los inversores en elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias afectos a actividades económicas, puestos a disposición del sujeto pasivo en los períodos impositivos iniciados dentro de los años 2011, 2012, 2013, 2014 y 2015, podrán ser amortizados libremente. La deducción no estará condicionada a su imputación contable en la cuenta de pérdidas y ganancias.

Este régimen también se aplicará a dichas inversiones realizadas mediante contratos de arrendamiento financiero que cumplan las condiciones establecidas en el artículo 115 de esta Ley, por sujetos pasivos que determinen su base imponible por el régimen de estimación directa, a condición de que se ejercite la opción de compra.

2. Lo establecido en el apartado anterior no será de aplicación a las inversiones cuya puesta a disposición tenga lugar dentro de los períodos impositivos establecidos en dicho apartado, que correspondan a elementos nuevos encargados en virtud de contratos de ejecución de obras o productos de inversión cuyo período de ejecución, en ambos casos, requiera un plazo superior a dos años entre la fecha de encargo o de inicio de la inversión y la fecha de su puesta a disposición o en funcionamiento. No obstante, en estos casos, la libertad de amortización a que se refiere el apartado anterior se aplicará exclusivamente sobre la inversión en curso realizada dentro de los períodos impositivos iniciados dentro de los años 2011, 2012, 2013, 2014 y 2015.

Cuando el plazo a que se refiere el párrafo anterior alcance a períodos impositivos iniciados dentro de los años 2009 y 2010, la inversión en curso realizada dentro de esos períodos impositivos también podrá acogerse a la libertad de amortización, siendo aplicable a esta parte de la inversión los requisitos de mantenimiento de empleo establecidos en esta disposición adicional undécima según la redacción dada por el Real Decreto-ley 6/2010, de 9 de abril, de medidas para el impulso de la recuperación económica y el empleo.

3. Tratándose de inversiones correspondientes a elementos encargados en virtud de contratos de ejecución de obras o proyectos de inversión cuyo período de ejecución en ambos casos, requiera un plazo superior a dos años entre la fecha de encargo o de inicio de la inversión y la fecha de su puesta a disposición o en funcionamiento, aunque estas últimas se produzcan con posterioridad a los períodos indicados en el apartado primero, la libertad de amortización se aplicará exclusivamente sobre la inversión en curso realizada dentro de los períodos impositivos iniciados dentro de los años 2011, 2012, 2013, 2014 y 2015.

4. Las inversiones en los elementos a que se refiere el apartado 1 anterior, puestos a disposición del sujeto pasivo desde la entrada en vigor del Real Decreto-ley 13/2010, de 3 de diciembre, de actuaciones en el ámbito fiscal, laboral y liberalizadoras para fomentar la inversión y la creación de empleo, hasta la conclusión del último período impositivo anterior a que se inicie a partir de 1 de enero de 2011, que no puedan acogerse a la libertad de amortización por no cumplir los requisitos de mantenimiento de empleo establecidos en la disposición adicional undécima de esta ley según la redacción dada por el Real Decreto-ley 6/2010, de 9 de abril, podrán aplicar la libertad de amortización en los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2011 en las condiciones establecidas en los apartados anteriores de esta disposición adicional.

5. Las inversiones realizadas que se hayan amortizado libremente al amparo de lo establecido en la Disposición Adicional Undécima de esta ley según la redacción dada por el Real Decreto-Ley 6/2010, de 9 de abril, deberán cumplir los requisitos establecidos en dicha disposición adicional aun cuando afecten a períodos iniciados a partir de 1 de enero de 2011.”

3. Comentario

3.1. Cuestiones generales

En principio, esta medida suponía no sólo la realización de inversiones nuevas en bienes del inmovilizado material e inversiones inmobiliarias, sino que los sujetos pasivos debían crear empleo.

Así, durante la primera redacción de esta Disposición Adicional 11ª TRLIS, –modificada por el Real Decreto-Ley 13/2010, de 3 de diciembre, de actuaciones en el ámbito fiscal, laboral y liberalizadora para fomentar la inversión y la creación de empleo, nos encontrábamos ante un beneficio fiscal clásico, la libertad de amortización, equivalente a un préstamo gratuito por parte del Estado, destinado, no tanto a mantener la inversión productiva sino el empleo; de ahí, los dos requisitos: inversión nueva y empleo que conllevaba este beneficio fiscal hasta el 1 de enero de 2011, claro ejemplo de medida anti-crisis económica.

La libertad de amortización permite al sujeto pasivo amortizar los activos en el plazo que considere oportuno, logrando así el diferimiento del impuesto.

Es una medida fiscal que no requiere la imputación contable de la amortización de los activos; en consecuencia, los importes amortizados, contable y fiscal, son distintos, dando lugar a diferencias de carácter temporal (diferencias temporarias, como las denomina el Plan General de Contabilidad; en adelante, PGC) entre el resultado contable y la base imponible del IS.

Estas diferencias tienen signo negativo en el ejercicio en el que se producen, es decir, cuando la amortización fiscal supera a la contable, reconocidas mediante una disminución extracontable, dando lugar al impuesto diferido; posteriormente, éste revierte, mediante un ajuste extracontable positivo, aumento sobre la base imponible, cuando la amortización contable supera a la fiscal o, en su caso, cuando se transmite el bien.

El IS contempla diferentes ejemplos de libertad de amortización, comenzando por los regulados en el artículo 11.2 TRLIS y, en consecuencia, se trata de un gasto fiscal de amplia tradición en este gravamen.

Por ello, serán de aplicación a la misma, en primer lugar, la doctrina y la jurisprudencia ya consolidada en materia de libertad de amortización, por ejemplo, se entienden no cumplidos los requisitos para gozar de la libertad de amortización cuando la operación tienda a diferenciar la parte de la amortización correspondiente a la depreciación efectiva de la que corresponde a la libertad de amortización para activos fijos nuevos (sentencia del Tribunal Supremo, Sala 3.ª, 21 de octubre de 1998) (J1998/8095).

Como hemos señalado con anterioridad, la DA 11ª tiene un carácter transitorio (en principio, su alcance temporal abarcaba sólo los períodos impositivos iniciados en los años 2009 y 2010; posteriormente, se amplió a los ejercicios 2011 y 2012 por el artículo 6 del Real Decreto-Ley 6/2010, de 9 de abril, de medidas para el impulso de la recuperación económica y el empleo y, por último, hasta el año 2015 por el Real Decreto-Ley 13/2010).

Por esta causa consideramos que, técnicamente, debería figurar entre las Disposiciones Adicionales del TRLIS, especialmente, si tenemos en cuenta que en su implantación se aplicó con carácter retroactivo desde el día 1 de enero de 2009.

Nos encontrábamos ante un incentivo tributario, tal y como hemos señalado con anterioridad, consistente en diferenciar entre la amortización contable, a computar durante la vida útil del bien o derecho del activo y la amortización fiscal, la cual puede producirse hasta el 100 por 100 del valor del citado bien o derecho en el primer ejercicio de funcionamiento, sin necesidad de imputación contable de la misma.

Esta diferencia entre amortizaciones (contable y fiscal) supone que, en los ejercicios durante los cuales dura la vida útil del bien, el sujeto pasivo disminuirá, mediante el pertinente ajuste extracontable, la base imponible y, cuando haya transcurrido tales ejercicios, revertirá la diferencia mediante otro ajuste extracontable, de igual valor, incrementando la base imponible, formándose una diferencia temporaria, de acuerdo con lo previsto en la Norma de Registro y Valoración 13, 2.ª, del PGC.

Esta modalidad de libertad de amortización guarda importantes similitudes con la libertad de amortización que, para las entidades de reducida dimensión, recoge el artículo 109 TRLIS y, de hecho, la doctrina de la Dirección General de Tributos (en adelante, DGT) ha utilizado las contestaciones aplicadas a este último artículo del denominado régimen fiscal especial de PYME para interpretar la nueva DA 11ª TRLIS.

En este sentido, aplicando subsidiariamente lo regulado en el artículo 109 TRLIS, las entidades constituidas en 2009 con plantilla cero, podían acceder, por ejemplo, al beneficio fiscal si en los 24 meses siguientes incrementaban la plantilla en, al menos, una unidad (Consulta Vinculante de la Dirección General de Tributos; en adelante, CDGTV 2746/09).

3.2. Contenido de la Disposición Adicional 11ª hasta el ejercicio 2011

a) Sujetos que pueden aplicársela

En primer lugar, nos encontramos contra una norma utilizable por todos los sujetos pasivos del IS, no solamente a las entidades de carácter mercantil.

En este sentido, se ha señalado que:

- a)* El incentivo fiscal opera a nivel de sociedad individual, no a nivel de grupo fiscal (CDGTV 2185/09, de 26 de junio).
- b)* Si los requisitos se cumplen en la entidad dominante del grupo, los mismos han de exigirse a nivel individual, no acumuladamente para el grupo consolidado (CDGT V0073-10, 20 de enero 2010).
- c)* Sin embargo, contradictoriamente con la tesis anterior, la CDGTV 0310-10, de 19 de febrero, opta por una interpretación más flexible, al aceptar el mantenimiento de empleo en una sociedad (la cabecera del grupo) distinta de la que había cometido la inversión.

Ahora bien, esta doctrina se refiere a un supuesto especial de sociedades dependientes carentes de personal.

b) Tipos de bienes que pueden aplicársela

Respecto a las modalidades de bienes sobre las cuales puede ejecutarse, tenemos que la amortización acelerada sólo será válida, en general, para los bienes que forman parte del inmovilizado material o clasificados como inversiones inmobiliarias, es decir, los Grupos 21 y 22 del PGC, siempre que estén afectos a la actividad económica y sean

puestos a disposición del sujeto pasivo en los períodos impositivos iniciados en los años 2009 a 2015.

Estos elementos han de ser nuevos, es decir, que no se hayan puesto en condiciones de funcionamiento para otra actividad anterior.

La conceptualización de un elemento patrimonial, aun calificado como activo inmobiliario o inmovilizado material, como usado, de acuerdo con lo regulado en el artículo 2.4 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades supone su exclusión del incentivo.

Como se observa, no se incluyen entre los elementos susceptibles de aplicar la libertad de amortización a los bienes y derechos que forman parte del activo intangible.

A diferencia de lo regulado en el artículo 109 TRLIS, han de encontrarse afectos a la explotación económica de la entidad.

Sin embargo, es indiferente la situación donde se encuentran tales elementos, en el territorio español y en el extranjero y de que hubiera personas prestando sus servicios para la empresa igualmente en el extranjero (CDGTV 1888/2009, 15 de junio de 2009).

Sobre el concepto de elemento nuevo, imprescindible para beneficiarse de este incentivo, nos remitimos a la doctrina administrativa incorporada en las DGTV 1286-09, de 29 de mayo; CDGTV 1353-09, de 9 de junio y CDGTV 1367-09, de 10 de junio.

En relación a los bienes susceptibles de gozar de este gasto fiscal, se ha indicado:

- a) Pueden acceder a la libertad de amortización la parte de las obras realizadas en 2009 sobre un local adquirido en 2008 (CDGTV de 20 de enero de 2010).
 - b) El inmovilizado inmaterial, *software*, puede acogerse a la libertad de amortización, si forma parte de una instalación técnica (CDGTV de 21 de diciembre de 2009).
 - c) Las mejoras en los inmuebles, es decir, las inversiones que deban computarse como mayor valor del inmovilizado, también tienen derecho a este beneficio fiscal (CDGTV 2371/2005, 23 de noviembre de 2005).
 - d) Las reclasificaciones contables de inmuebles construidos para su venta, que pasen a destinarse a la actividad de arrendamiento, darán derecho a la aplicación de la libertad de amortización, siempre que se cumplan los restantes requisitos (CDGTV 1353/2009, 9 de junio de 2009).
- c) *Sobre el requisito del mantenimiento de la plantilla*

Para beneficiarse de este incentivo tributario, la condición suficiente hasta el 3 de diciembre de 2010 era que la entidad había de incrementar o conservar el empleo, medido como la plantilla media total/año (es decir, resultaba válido cualquier modalidad de contrato laboral y si éste no era indefinido, habían de reducirse a los días trabajados, según Convenio o, de no existir éste, al estándar de 1.800 horas al año trabajadas). Asimismo, los contratos de trabajo que no fueran de jornada completa, se reducirán a ésta.

La plantilla había de conservarse o incrementarse en los 24 meses siguientes a la puesta en funcionamiento del bien de activo, cuya amortización acelerada se producía (que puede ser diferente al de la puesta en disposición del mismo bien, piénsese, por ejemplo, en una máquina que necesita un período de pruebas anterior a su puesta en funcionamiento), comparándose esta plantilla con la de los 12 meses anteriores.

Ahora bien, para alguna doctrina, es indiferente que la fecha del inicio de la inversión o su finalización sea la del encargo de la inversión o la del inicio de la inversión, en lo que

se refiere al comienzo de la misma y la puesta a disposición del elemento o la puesta en funcionamiento, en lo relativo a la terminación del proyecto de inversión.

De esta forma, el incentivo, para determinar el cumplimiento del requisito de conservación de la plantilla, tenía que tomar en consideración tres períodos:

- Período de referencia, es decir, el período impositivo en que se produce la entrada en funcionamiento del bien objeto de inversión, de acuerdo a nuestra tesis.
- Período de mantenimiento de empleo: 24 meses contados desde el inicio del período de referencia.
- Período de comparación: 12 meses anteriores al período de referencia.

Por ejemplo, si el período impositivo de la empresa coincidía con el año natural y la entrada de funcionamiento del bien se produjo en julio de 2009, el período de comparación sería del 1 de enero al 31 de diciembre de 2008 y el período de mantenimiento del 1 de enero de 2009 al 31 de diciembre de 2010.

En esta primera etapa de vida del beneficio fiscal, lógicamente, resultaba relevante determinar el concepto de “plantilla media”, por ello no es de extrañar la abundancia de doctrina administrativa al respecto, verbigracia, se entendía por plantilla empleada, las personas contratadas laboralmente en los términos dispuestos por la legislación laboral, entendiéndose por esta última, todo el bloque de la normativa laboral, tanto la aprobada por leyes como la regulada por normas reglamentarias y la pactada por convenios colectivos (CDGT 1694-04, de 15 de septiembre; CDGT 1699-00, de 4 de octubre).

Para computar la plantilla media debían incluirse todos los trabajadores, sean fijos o temporales, aunque estén de baja por alguna circunstancia, siempre que tengan la consideración de empleados a efectos de la legislación laboral (CDGT de 20 de enero de 2010).

Asimismo, se computaban tanto los empleados en España como en el extranjero (CDGTV 1388/2009, 15.06.2009), siendo indiferente la modalidad del contrato que regulase la relación laboral del trabajador, incorporando tanto los trabajadores que formasen parte de la plantilla fija de la empresa como los contratados con carácter temporal (CDGTV 0752/2010, 20 de abril de 2010).

Por último, no se declara, en otro orden de cosas, la incompatibilidad de esta especialidad de la libertad de amortización con ningún otro incentivo o régimen fiscal.

3.3. Particularidades de la Disposición Adicional 11^a

Las reglas particulares de esta DA 11^a son las siguientes:

- El beneficio fiscal anterior, equivalente a un préstamo gratuito del Estado, puede aplicarse a los bienes adquiridos en arrendamiento financiero durante estos ejercicios, siempre que cumplan los requisitos del artículo 115 TRLIS, lo cual supone, entre otras obligaciones, que se ejercite la opción de compra.
- En el caso de bienes en curso de ejecución, obras en curso, podrá aplicarse la amortización acelerada respecto de lo ejecutado en cada uno de los períodos incluidos en el ámbito temporal de este beneficio fiscal.

De esta forma, si nos encontramos ante inversiones cuya puesta a disposición ha tenido lugar, por ejemplo, dentro de los períodos impositivos 2009 a 2012, que correspondan a elementos nuevos encargados en virtud de contratos de obras o proyectos de inversión cuyo períodos de ejecución, en ambos supuestos, requiera un plazo superior a 2 años

entre la fecha de encargo o de comienzo de la inversión y la fecha de la puesta a disposición, entonces, la libertad de amortización de la DA 11^a sólo se aplicará a la parte de la inversión ejecutada dentro de los períodos impositivos desarrollados en los años 2009, 2010, 2011 y 2012.

Por último, tratándose de inversiones correspondientes a elementos encargados en virtud de contratos de ejecución de obras o proyectos de inversión, cuyo período de ejecución, en ambos casos, requiera un plazo superior a 2 años, entre la fecha de encargo o de inicio de la inversión y la fecha de su puesta a disposición o en funcionamiento, aunque estas últimas se produzcan con posterioridad a los períodos indicados anteriormente, la libertad de amortización se aplicará exclusivamente sobre la inversión en curso ejecutada dentro de los períodos impositivos iniciados dentro de los años 2009, 2010, 2011 y 2012.

3.4. Efecto del incumplimiento de alguna de las condiciones anteriores

El incumplimiento de alguna de las condiciones anteriores supone que, en el período correspondiente a tal incumplimiento, el contribuyente deberá incrementar la cuota íntegra del IS de tal ejercicio impositivo en las cantidades dejadas de ingresar por este concepto más el correspondiente interés de demora, conforme a lo dispuesto en el artículo 137.3 TRLIS.

4. La modificación de la DA 11^a en el Real Decreto-Ley 13/2010

4.1. Introducción

La persistencia de la crisis económica y una pésima Política Fiscal se han conjuntado para que incentivos tributarios como el anterior, previstos para tener una vigencia transitoria, hayan, por un lado, sido prorrogados en su vigencia temporal (de hecho, como hemos indicado anteriormente, esta libertad de amortización iba, en principio, a tener vigor exclusivamente para los períodos 2009 y 2010, seguidamente, se amplió al 2012 y con la redacción vigente de la DA 11^a, sus efectos se han extendido hasta el año 2015); por otra parte, los beneficios fiscales han ido mutando su naturaleza, haciéndose (en un esfuerzo, a nuestro entender inútil) por reactivar la economía cada vez más ventajosos para los sujetos pasivos.

Pues bien, estos dos fenómenos han adquirido carta de naturaleza con el Real Decreto-Ley 13/2010, de de 3 de diciembre, de actuaciones en el ámbito fiscal, laboral y liberalizadoras para fomentar la inversión y la creación de empleo (*BOE* de 3).

4.2. Alteraciones en la DA 11^a para los ejercicios 2011 y siguientes

Aun conservando en general la estructura del incentivo tributario (libertad de amortización) y, por lo tanto, siendo válidos los comentarios y doctrinas emitidos al respecto y que figuran en las páginas *ut supra*, para los ejercicios 2011 y posteriores los cambios más significativos son los siguientes:

- a) La libertad de amortización no va unida al requisito de mantenimiento de empleo, por lo tanto, incluso reduciendo la plantilla media, este beneficio tributario podrá aplicarse para las inversiones en elementos nuevos del inmovilizado material e inversiones inmobiliarias afectos a actividades económicas.
- b) Se extiende el plazo de vigencia de la norma hasta el período 2015, por ello, las inversiones que gozan de la libertad de amortización han de ponerse a disposición del sujeto pasivo durante los períodos impositivos iniciados dentro de los años 2011, 2012, 2013, 2014 y 2015.

c) También se aplica este incentivo a los empresarios y profesionales personas físicas, contribuyentes del IRPF, mediante la introducción de una nueva DA 30ª en la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, con efectos desde el 1 de enero de 2011.

Ahora bien, además de los cambios anteriores, la nueva redacción de la DA 11ª incorpora dos reglas para tomar en consideración aquellas situaciones, donde la inversión iniciada con anterior al 1 de enero de 2011 tiene, sin embargo, efectos con posterioridad, es decir, se trata de inversiones nacidas bajo la vigencia de la redacción de la DA 11ª establecida por el Real Decreto-Ley 6/2010, ver *supra* (que, como sabemos necesitaba la conservación de la plantilla media) y que, sin embargo, son susceptibles de amortizarse libremente con posterioridad al 1 de enero de 2011.

En la primera de estas situaciones, “a caballo” entre las dos redacciones, tenemos lo dispuesto en el segundo párrafo del apartado 2 de la DA 11ª.

Se trata de regular la situación de inversiones en curso realizadas en los años 2009 y 2010, mas que, sin embargo, siguen produciéndose en períodos siguientes.

Lo que viene a indicar este párrafo, en plena coherencia con el concepto de “devengo” de los impuestos regulado en el artículo 21.1 de la Ley General Tributaria, es decir: “...la fecha del devengo determina las circunstancias relevantes para la configuración de la obligación tributaria...”, es que para las inversiones en curso realizadas durante los períodos 2009 y 2010 se les aplicará la redacción de la DA 11ª vigente en tales ejercicios y, en consecuencia, requerirán el mantenimiento del empleo; en cambio, para estas mismas inversiones por el valor puesto en las mismas con posterioridad, ejercicios 2011 y siguientes, les resultará aplicable la nueva redacción de la DA 11ª, es decir, podrán amortizarse libremente estos nuevos valores, sin necesidad de atender a la evolución del empleo.

Por último, el nuevo apartado 4 de la DA 11ª expone el tratamiento de nuevas inversiones en activo fijo material e inversiones inmobiliarias que, puestas a disposición del sujeto pasivo antes del 1 de enero de 2011, no pudieron acogerse a este incentivo por no cumplir el requisito de conservar el empleo, sí que podrán aplicar la amortización.

La redacción de este apartado es muy confusa, pero parece dar a entender que si la vida útil de estos activos sigue existiendo a partir del 1 de enero de 2011, podrán utilizar la libertad de amortización, aunque ya hayan iniciado la amortización técnica de los bienes, por los períodos impositivos que restan hasta el ejercicio 2015.

Por su parte, la redacción del apartado 5 de la DA 11ª lo que supone es la necesidad, para aquellos sujetos pasivos que hubiesen aplicado la libertad de amortización con anterioridad al 1 de enero de 2011, de seguir cumpliendo el requisito de la conservación de la plantilla en los términos incluidos en la redacción de la DA 11ª por el Real Decreto-Ley 6/2010.

¿APLICACIÓN DIRECTA O APLICACIÓN SUPLETORIA DE LA LEY 30/1992 EN MATERIA DE NOTIFICACIONES TRIBUTARIAS?

María del Mar Jiménez Navas

Universidad de Sevilla

1. Introducción. El aparentemente pacífico carácter supletorio de la Ley 30/1992

Las notificaciones de los actos dictados por la Administración tributaria generan una enorme conflictividad. En buena parte de los litigios en el ámbito del Derecho Tributario lo que en verdad se debate, más que cuestiones jurídico-materiales, es la corrección o incorrección de las notificaciones practicadas¹. Así, si repasamos la jurisprudencia reciente del Tribunal Supremo, es indiscutible la presencia constante de los asuntos relativos a notificaciones. Pueden citarse las sentencias de 24 de noviembre de 2010 (Recurso 197/2006, recurso de casación para la unificación de doctrina); de 28 de octubre de 2010 (Recursos 432/2008 y 2247/2008); de 20 de octubre de 2010 (Recurso 3349/2005); de 10 de octubre de 2010 (Recurso 36/2006); de 21 de julio de 2010 (Recurso 3873/2005); de 12 de julio de 2010 (Recurso 90/2007); o de 17 de junio de 2010 (Recurso 416/2005, también recurso de casación para unificación de doctrina).

Al examinar los pronunciamientos recientes, se advierte que con frecuencia el Tribunal Supremo tiene que detenerse a resolver como cuestión previa decisiva cuál es la regulación aplicable, dilucidando sobre la aplicación supletoria de la legislación administrativa. En este juego de relaciones entre la normativa tributaria y la normativa administrativa, particularmente reseñable resulta la sentencia de 28 de junio de 2010 (Recurso 4689/2006), en la que el Tribunal Supremo introduce una afirmación apodíctica en la que considera “confirmado el juego supletorio de las normas sobre notificaciones de la Ley 30/1992 en el ámbito tributario”².

Pues bien, para nosotros, esta declaración de *pacificidad* de la aplicación supletoria de la Ley 30/1992 no resulta tan evidente. Sobre todo si tenemos en cuenta que hasta ahora las sentencias citadas del Tribunal Supremo venían a resolver casos con una considerable antigüedad, de manera que había que guiarse todavía por la anterior Ley General Tributaria y, según nuestra valoración, entre la Ley de 1963 y la de 2003 el panorama no es exactamente coincidente por lo que respecta a la aplicación de la legislación administrativa. Procedamos pues al análisis de la cuestión³.

Como es sabido, la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, en sus

¹ A la vista del grado de litigiosidad, no es extraño que el artículo 245.1.c) de la Ley General Tributaria prevea la tramitación de las reclamaciones económico-administrativas por el procedimiento abreviado ante órganos unipersonales “cuando se alegue exclusivamente falta o defecto de notificación”.

² “La Administración recurrente cuestiona la aplicación de la Ley 30/1992 a las notificaciones tributarias. Pues bien, esta Sala ha considerado al respecto que la disposición adicional quinta de dicha ley no impide someter supletoriamente la notificación de los actos administrativos tributarios a las normas previstas para la de los actos administrativos en general [sentencias de 10 de enero de 2008 (casación 3466/02, FJ 4.º) y 14 de enero de 2008 (casación 3253/02, FJ 5.º)]”.

³ Este trabajo se inscribe en el Proyecto “La técnica normativa en los ámbitos estatal, autonómico y comunitario. Análisis crítico de la legislación tributaria” (Referencia DER2008-04900/JURI. Plan Nacional de Investigación Científica, Desarrollo e Innovación Tecnológica 2008-2011).

pretensiones declaradas de ordenar un procedimiento administrativo “común”, se encontró con el obstáculo de la *perenne singularidad de lo tributario*. Siguiendo la estela de la Ley de Procedimiento Administrativo de 1958⁴, la Ley 30/1992 prolongó la situación de especialidad del ámbito de los tributos, estableciendo el carácter meramente supletorio de la regulación administrativa de los procedimientos. Así se dispone en su disposición adicional quinta (que incluso fue objeto de reforma –nueva redacción dada por la Ley 4/1999, de 13 de enero⁵– para afianzar el predominio de la normativa tributaria):

“1. Los procedimientos tributarios 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. En defecto de norma tributaria aplicable, regirán supletoriamente las disposiciones de la presente Ley.

En todo caso, en los procedimientos tributarios, los plazos máximos para dictar resoluciones, los efectos de su incumplimiento, así como, en su caso, los efectos de la falta de resolución serán los previstos en la normativa tributaria.

2. La revisión de actos en vía administrativa en materia tributaria se ajustará a lo dispuesto en los artículos 153 a 171 de la Ley General Tributaria y disposiciones dictadas en desarrollo y aplicación de la misma”.

La disposición transcrita pone de manifiesto la subsidiariedad de la Ley 30/1992 en los procedimientos de carácter tributario. Los procedimientos tributarios, procedimientos especiales por razón de la materia, están dotados de su propia regulación, regulación autónoma en la que la normativa administrativa sólo tiene un papel supletorio.

Ahora bien, ¿es válida esta conclusión para el caso concreto de las notificaciones? Conviene no darlo por sentado porque la cuestión merece a nuestro juicio un análisis más detenido.

2. Sobre la supletoriedad parcial de la Ley 30/1992

Una primera duda que conviene dejar zanjada es la relativa al alcance exacto de la declaración de supletoriedad de la Ley 30/1992 que, no se olvide, tiene carácter parcial. La Ley 30/1992 presenta una doble vertiente, como su propio nombre indica; regula, de un lado, el régimen jurídico de las Administraciones Públicas y, de otro, el llamado procedimiento administrativo común. Y la disposición adicional quinta, cuando

⁴ La Ley de Procedimiento Administrativo de 1958 excluía de su aplicación directa a los procedimientos de recaudación (disposición final primera) y reconocía la especialidad de la vía económico-administrativa (disposición final tercera). El artículo 1.2 de la Ley de Procedimiento Administrativo otorgaba carácter supletorio a las normas contenidas en el Capítulo segundo del Título primero y en los Títulos cuarto (dedicado al procedimiento administrativo) y sexto (excepto el Capítulo primero), respecto de las normas reguladoras de los procedimientos especiales por razón de la materia. Por su parte, la disposición final primera, número 3, facultaba al Gobierno para fijar en el plazo de tres meses los procedimientos especiales por razón de la materia que continuaban vigentes. Haciendo uso de la habilitación, fue aprobado el Decreto de 10 de octubre de 1958, cuyo artículo 1, apartados 9 y 10, consideraba como procedimientos especiales, en los que era de aplicación supletoria la Ley de Procedimiento Administrativo, los de liquidación, inspección, investigación, gestión y recaudación.

⁵ Es una más de las numerosas reformas sufridas por la Ley 30/1992, algunas de ellas efectuadas por leyes de medida o leyes de acompañamiento (Ley 62/2003 o Ley 24/2001), que por fortuna han desaparecido del ordenamiento estatal, aunque su característico reformismo compulsivo haya sido en buena medida heredado por las Leyes de Presupuestos (véase Cubero Truyo, A. y García Berro, F.: “La aparente desaparición de la ley de acompañamiento y el nuevo papel de la Ley de Presupuestos”. *Quincena Fiscal*, n.º 17/2005, págs. 9-24).

consagra la mera supletoriedad de ese texto normativo se refiere en exclusiva a los procedimientos tributarios. En virtud de esta disposición, la regulación administrativa es supletoria respecto de la tributaria en lo que afecta a los procedimientos tributarios. A *sensu contrario*, en lo que atañe al régimen jurídico de las Administraciones Públicas y a la responsabilidad, se aplicaría la Ley 30/1992 de forma directa en materia tributaria. La sentencia del Tribunal Supremo de 22 de enero de 1993 lo especificaba con claridad en los siguientes términos: “La nueva Ley 30/1992 ofrece la particularidad de regular conjuntamente el ‘Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas’ y el ‘Procedimiento Administrativo Común’, lo que significa que la supletoriedad establecida en la Disposición Adicional citada concierne sólo a éste, pero no al Régimen Jurídico de las Administraciones Tributarias”.

La cuestión se centra, pues, en dilucidar, dentro del contenido de la Ley 30/1992, cuándo estamos ante materia relativa al procedimiento administrativo común y, por ende, de aplicación supletoria al ámbito tributario; y cuándo ante materia relativa al régimen jurídico de las Administraciones Públicas y, en consecuencia, aplicable a la materia tributaria de forma directa. Cuestión que se torna complicada, puesto que en más ocasiones de las deseadas las dos materias aparecen imbricadas⁶. Precisamente uno de los puntos conflictivos lo representa el tema que nos ocupa, las notificaciones. ¿Cómo corresponde catalogar a las notificaciones?

Un criterio de puro reparto estructural del articulado de la Ley 30/1992 (en virtud del cual las normas sobre procedimientos –de aplicación supletoria– serían los Títulos VI y VII; mientras que el resto del texto legislativo sería de aplicación directa) pudiera hacer indicar que las notificaciones pertenecen al régimen jurídico de la Administración, por estar ubicadas en el Título V, *De las disposiciones y los actos administrativos*⁷. No obstante, la mayoría de la doctrina y la jurisprudencia coinciden al concluir que las notificaciones, si bien son de vital interés por su finalidad y utilidad para el funcionamiento administrativo, no encajan dentro de la regulación jurídica de las Administraciones Públicas, sino que predomina el carácter de las notificaciones como actos de ordenación de los procedimientos y por este motivo, su calificación correcta las situaría en el contexto del procedimiento administrativo común.

Para esta decantación, resulta esencial exponer la postura manifestada en la sentencia del Tribunal Constitucional 227/1988, de 24 de noviembre, donde el contenido del procedimiento administrativo común quedó convenientemente perfilado. “La resolución de esta controversia exige determinar ante todo lo que debe entenderse por «procedimiento administrativo común», a los efectos prevenidos en el citado art. 149.1.18 CE. El adjetivo “común” que la CE utiliza lleva a entender que lo que el precepto constitucional ha querido reservar en exclusiva al Estado es la determinación de los principios o normas que, por un lado, definen la estructura general del iter procedimental que ha de seguirse para la realización de la actividad jurídica de la Administración y, por otro, prescriben la forma de elaboración, los requisitos de validez y eficacia, los modos de revisión y los medios de ejecución de los actos administrativos, incluyendo señaladamente las garantías generales de los particulares en el seno del procedimiento”. No cabe duda tras este pronunciamiento de que la regulación de las notificaciones queda incluida en el ámbito del procedimiento administrativo común, ámbito en el cual la Ley 30/1992 se declara meramente supletoria del orden tributario.

⁶ Véase Delgado García, A.M.: *Las notificaciones tributarias en el ordenamiento jurídico español*. Tirant lo Blanch, 1992, pág. 32 y ss.

⁷ Deja apuntado este criterio García Novoa, C.: *Las notificaciones tributarias*. Aranzadi, 2001, pág. 24.

3. Sobre la expresa invocación de la legislación administrativa en el artículo 109 de la Ley General Tributaria (devolución de la capacidad reguladora directa en materia de notificaciones)

El asunto no queda empero zanjado con esta primera resolución argumental. Por mucho que acordemos que la Ley 30/1992 se declara supletoria en unas materias determinadas del ámbito tributario, materias entre las que se encuentran las notificaciones, hay que terminar dirigiéndose a la legislación tributaria, donde encontramos que el artículo 109 de la vigente Ley General Tributaria (Ley de 2003, posterior a la redacción vigente de la Ley 30/1992), a diferencia de lo que ocurre en los artículos 7.2 y 97.b) del mismo código tributario, que puntualizan el carácter subsidiario del Derecho Administrativo, efectúa una sorprendente proclamación de la aplicabilidad directa de la normativa administrativa en materia de notificaciones:

“El régimen de notificaciones será el previsto en las normas administrativas generales con las especialidades establecidas en esta sección”.

Inferimos de ello que la legislación administrativa, concretamente la Ley 30/1992, se aplica de manera directa, salvo las especialidades reguladas por la legislación tributaria. No puede hablarse en puridad de aplicación supletoria o subsidiaria, a pesar de que tratándose de normas procedimentales así se desprendería de la disposición adicional quinta de la Ley 30/1992, sino que mediante una técnica de reenvío o de devolución de la disponibilidad reguladora, la Ley General Tributaria declara la aplicación directa de la normativa administrativa⁸.

Ahora bien, demos otra vuelta de tuerca al debate. Lo que ocurre es que la Ley de 2003, aun colocando en primera instancia la aplicación directa de las normas administrativas, se reserva inmediatamente la facultad de introducir especialidades prevalentes; y en uso de esa facultad, la regulación prevista por la Ley General Tributaria constituye una auténtica normación estructurada y casi completa del fenómeno notificadorio (más que una introducción de especificidades aisladas). Lo cual vuelve a relegar a la normativa administrativa a un papel secundario, que no supletorio (al menos desde el punto de vista formal, no casaría bien el concepto estricto de supletoriedad, a tenor del artículo 109 de la Ley General Tributaria). La amplitud, rayando la exhaustividad, de la regulación tributaria, hace que el resultado final en la práctica no difiera mucho del que se habría llegado con la aceptación del papel supletorio que inicialmente acordamos, y quede así también en este punto ratificada la singularidad predominante de la normativa tributaria.

En definitiva, el artículo 109 de la Ley General Tributaria, de forma llamativa, devuelve a la ley administrativa la capacidad de regulación directa que ésta se había negado en la disposición adicional quinta de la Ley 30/1992, pero es una devolución engañosa, en

⁸ En relación con las notificaciones electrónicas, la disposición adicional cuarta de la Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los Servicios Públicos, bajo la rúbrica de *Procedimientos Especiales*, señala que “la aplicación de lo dispuesto en el Título Tercero de esta ley a los procedimientos en materia tributaria, de seguridad social y desempleo y de régimen jurídico de los extranjeros en España, se efectuará de conformidad con lo establecido en las disposiciones adicionales quinta, sexta, séptima y decimonovena de la Ley 30/1992, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común”. Es decir, se está subrayando la declaración de mera supletoriedad de la disposición adicional quinta de la Ley 30/1992, pero -conviene notarlo- solo se hace en relación con el Título Tercero de la Ley, mientras que la regulación de las notificaciones electrónicas se halla en el Título Segundo; con lo cual esta regulación sí es de aplicación directa en el ámbito tributario. Véase Andrés Aliaga, E.: “Procedimientos tributarios electrónicos”, en *Tratado sobre la Ley General Tributaria. Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo*. Aranzadi, 2010, págs. 233-255.

cuanto que la aplicación directa de la ley administrativa termina quedando considerablemente menguada por la amplitud de la regulación de la Ley General Tributaria.

Ello no significa que minusvaloremos la aportación de la normativa administrativa en nuestro tema, ni mucho menos. ¿Qué hueco es el que queda para la aplicación de la Ley 30/1992?

La Ley General Tributaria no se adentra en ciertos contenidos básicos del régimen jurídico de las notificaciones, como los actos susceptibles de notificación (artículo 58.1 de la Ley 30/1992), los medios de notificación (artículo 59.1) o el tratamiento de las notificaciones defectuosas (artículo 58.3; hasta 2.003 este tema sí estaba regulado expresamente en la anterior Ley General Tributaria). Son ejemplos precisos de virtualidad de la aplicación directa de la Ley 30/1992 en el ámbito tributario (en puridad, aplicación directa, no supletoria, conviene subrayarlo).

No puede decirse por consiguiente que la normativa administrativa tenga en materia de notificaciones un valor de complemento general con carácter supletorio (supletoriedad que sí sostiene el Tribunal Supremo cuando aplica la antigua Ley General Tributaria), sino que en el estadio actual del ordenamiento hay que distinguir dentro de los preceptos de la Ley 30/1992 dos grupos:

– Aquellas normas sobre notificaciones que son inaplicables porque las especialidades establecidas en la Ley General Tributaria resultan incompatibles. Por ejemplo, la regulación de la notificación por medio de anuncios prevista en el artículo 59.5 de la Ley 30/1992 es inaplicable en el ámbito tributario porque el artículo 112 de la Ley General Tributaria plantea otro régimen alternativo, en el que la publicación no es la notificación en sí misma sino una citación para la notificación por comparecencia, régimen que se impone por razón de especialidad, siguiendo lo previsto en el consabido artículo 109 de la Ley General Tributaria. Otras especialidades de la legislación tributaria respecto de la administrativa se encuentran en el tratamiento del lugar para la práctica de notificaciones o en el de las personas legitimadas para recibir las notificaciones.

– Y aquellas disposiciones de la Ley 30/1992 que regulan cuestiones que no han sido objeto de tratamiento en la Ley General Tributaria. No habiendo un contenido alternativo en oposición, entonces constituyen normas directamente aplicables en materia tributaria. No son aplicables por razón de supletoriedad sino por aplicación directa. En tales casos, las disposiciones de la Ley 30/1992 sí tienen un valor efectivo de normas reguladoras del procedimiento administrativo común.

4. Consecuencias de la definición de la norma administrativa como norma de aplicación directa y no supletoria. Su prioridad sobre las normas tributarias reglamentarias

El objetivo de este trabajo no es solo precisar técnicamente cuál es el valor de ciertas disposiciones de la Ley 30/1992 y dejar claro que en materia de notificaciones la relación de supletoriedad de la Ley 30/1992 no existe como tal sino que la prioridad normativa se configura de manera distinta al resto de la regulación de los procedimientos tributarios. Además, querríamos extraer alguna conclusión derivada, conclusión que podría ser de dos órdenes distintos. O bien se critica la redacción del artículo 109 de la Ley General Tributaria y se plantea la conveniencia de su supresión, considerando que su aportación es nula, por el carácter superfluo de la llamada a la legislación administrativa en cuanto que operaría de suyo por el valor general de la

supletoriedad. O bien se le otorga algún valor efectivo al extraño proceso que hemos llamado de “devolución de la capacidad reguladora directa” en aquellos aspectos no tratados de manera específica en la Ley General Tributaria. Pues bien, nos inclinamos por esta segunda hipótesis, porque creemos que el proceso seguido puede traer alguna consecuencia jurídica efectiva.

En efecto, el hecho de que se haya excepcionado lo previsto en la disposición adicional quinta de la Ley 30/1992, tiene a nuestro juicio una consecuencia significativa. Téngase en cuenta que la disposición adicional quinta prevé que la prioridad reguladora de lo tributario abarque no solo a las normas legales sino también a las reglamentarias. La aplicación subsidiaria de la Ley 30/1992 se proclama no sólo respecto de las leyes, señaladamente, la Ley General Tributaria, sino que afecta también a los reglamentos de desarrollo de los procedimientos tributarios. Por si había alguna duda al respecto, el asunto quedó zanjado por la Ley 4/1999 que modificó la disposición adicional quinta entre otras razones para aclarar este punto, afirmando de manera categórica que los procedimientos tributarios se regirán por las leyes tributarias “y las demás normas dictadas en su desarrollo y aplicación”. La verdad es que ya con anterioridad a esta reforma, tanto la doctrina como la jurisprudencia advertían que la expresión inicialmente utilizada (se regirán por su “normativa específica”) no sólo se refería a normas de rango legal, sino también a disposiciones reglamentarias, afectando a los reglamentos de desarrollo relativos a los procedimientos. En esta línea se había pronunciado la antes citada sentencia del Tribunal Supremo de 22 de enero de 1993 al declarar la nulidad de determinados preceptos del Reglamento General de la Inspección de los Tributos, resultando trasladable dicha doctrina al ámbito de los restantes procedimientos. En concreto, el Tribunal Supremo afirmaba que en el campo tributario se había establecido “un peculiar orden de prelación de fuentes en el terreno fiscal”, “un distinto orden de aplicación de las normas”, en virtud del cual “las normas reglamentarias sobre gestión e inspección de los tributos tienen prevalencia sobre las disposiciones de la Ley de Procedimiento Administrativo [*ahora, Ley 30/1992*], a las que se atribuye la función de Derecho supletorio de aquéllas”.

Sin embargo, una vez que la Ley General Tributaria del año 2003, en el vigente artículo 109, enerva el alcance de la disposición adicional quinta de la Ley 30/1992 en el terreno de las notificaciones, limitándose a defender la introducción por ella misma de especialidades, deja de operar el predominio de los reglamentos tributarios sobre la ley administrativa.

De este modo, en materia de notificaciones las normas tributarias reglamentarias tienen cerrado el paso a cualquier aportación contradictoria con los dictados de la Ley 30/1992, salvo que tales dictados hubieran quedado anulados expresamente por criterios en sentido contrario incluidos en la Ley General Tributaria. Ninguna norma tributaria de rango reglamentario podría aprobarse con un contenido que cercene las prescripciones de aquellos artículos de la Ley 30/1992 que resultan directamente aplicables en la medida en que la Ley General Tributaria nada dispone de manera específica al respecto.

Por ejemplo, el artículo 58.2 de la Ley 30/1992 establece que “toda notificación deberá ser cursada dentro del plazo de diez días a partir de la fecha en que el acto haya sido dictado”. Se trata de una norma de aplicación directa para los actos tributarios, al no existir especialidad en la Ley General Tributaria. No sería admisible la aprobación a nivel reglamentario de un plazo diferente para el ámbito tributario, a diferencia de lo que ocurriría en el ordenamiento anterior a la Ley General Tributaria de 2003, donde el artículo 103 del Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-

administrativas, aprobado por Real Decreto 391/1996, de 1 de marzo, sí pudo permitirse incorporar un plazo de cinco días⁹.

En la misma línea, el artículo 59.2 de la Ley 30/1992 exige que el segundo intento de notificación se haga “en una hora distinta dentro de los tres días siguientes”, criterio de aplicación directa en materia tributaria dado que la Ley General Tributaria no regula tal cuestión. No es, por tanto, una norma aplicable en virtud de la cláusula de supletoriedad de la disposición adicional quinta sino una norma aplicable directamente en virtud de la llamada expresa del artículo 109 de la Ley General Tributaria al régimen de notificaciones previsto en las disposiciones generales administrativas. Esta diferente determinación de las causas de la aplicación del precepto tiene consecuencias: un reglamento del ámbito tributario que contuviera una previsión distinta sobre las condiciones del segundo intento sería ilegal, mientras que antes de la Ley General Tributaria de 2003, cuando sí podía hablarse de que la Ley 30/1992 tenía mero alcance supletorio, una norma reglamentaria del ámbito tributario (siempre que fuera un desarrollo válido o habilitado de la ley tributaria, claro está) tendría capacidad reguladora prioritaria sobre la Ley 30/1992.

Más discutible sería la solución cuando la Ley General Tributaria hace una delegación reglamentaria que ofrece oportunidades de confrontación con algún precepto de la Ley 30/1992 directamente aplicable. Sería el caso del artículo 102.4 de la Ley General Tributaria, según el cual, “reglamentariamente podrán establecerse los supuestos en los que no será preceptiva la notificación expresa, siempre que la Administración así lo advierta por escrito al obligado tributario o a su representante”. Desde nuestro punto de vista, hay que acentuar en este debate el valor del artículo 59.1 de la Ley 30/1992, cuando ordena que “las notificaciones se practicarán por cualquier medio que permita tener constancia de la recepción por el interesado o su representante, así como de la fecha, de la identidad y el contenido del acto notificado”. En consecuencia, las aportaciones reglamentarias que puedan producirse incorporando supuestos de notificaciones tácitas, deben examinarse desde la óptica del cumplimiento de las premisas del citado artículo 59.1 de la Ley 30/1992. Si no hay dudas sobre el contenido del acto, si no hay dudas de la recepción del acto, y si no hay dudas de la fecha de la notificación, ningún reparo pondremos a la determinación reglamentaria de un supuesto de notificación tácita. Pero en caso contrario habrá que poner el acento en el valor del artículo 59.1 de la ley administrativa, que es aplicable directamente, a salvo de las especialidades que pudiera establecer la ley tributaria (y no ya los reglamentos tributarios).

Habrà en suma que estar vigilantes ante los casos en los que los reglamentos del ámbito tributario puedan contradecir mandatos de la Ley 30/1992 que no hayan sido afectados por preceptos concretos de la Ley General Tributaria.

Creemos que reflexiones como esta tendrán que ser acometidas por el Tribunal Supremo próximamente, cuando empiecen a llegarle conflictos de notificaciones en los que ya sí sea aplicable la actual Ley General Tributaria, en concreto, el artículo 109, con su particular diseño de las relaciones entre las normas administrativas generales y las tributarias. Resultará entonces necesario depurar como premisa de la argumentación jurisprudencial cuáles son exactamente los preceptos que tienen prioridad en su aplicación.

⁹ Sobre la virtualidad del plazo de cinco días del artículo 103 del Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-administrativas, véase la reciente sentencia del Tribunal Supremo de 28 de octubre de 2010 (y las anteriores sentencias de 6 de marzo de 2008, de 24 de octubre de 2007 o de 21 de enero de 2002).

**“EL CASO SOCIÉTÉ DE GESTION INDUSTRIELLE (SGI)
Y SUS IMPLICACIONES PARA ESPAÑA”**

África Rodríguez García
Isabela Fernández de Beaumont Torres
Instituto de Estudios Fiscales

1. Introducción

La sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante, STJUE) de 21 de enero de 2010, C-311/08, conocido como *caso SGI* es uno de los asuntos más relevantes en el ámbito de la imposición directa dentro de la Unión Europea ya que confirma que la normativa comunitaria no se opone a que una ley de un Estado Miembro en materia de precios de transferencia sea aplicable únicamente a las transacciones transfronterizas.

El interés del caso radica por ello en la confrontación entre principios comunitarios como la libertad de establecimiento, el principio de no discriminación por razón de nacionalidad consagrada en el artículo 18 del TFUE, el principio de igualdad y el concepto jurisprudencial de “exigencias imperativas de interés general”.

Con el fin de preservar un cierto equilibrio entre las competencias comunitarias y la soberanía fiscal de los Estados Miembros (en adelante EEMM), el Tribunal consideró, en el caso en cuestión, que la normativa belga establecía regímenes distintos en función de que una sociedad nacional concediese una ventaja anormal o benévola a una sociedad que presentaba vínculos de interdependencia con sede en territorio nacional o en otro Estado Miembro.

Por tanto, este asunto es interesante para aquellos Estados Miembros cuyas normativas sobre precios de transferencia tratan de forma diferente las transacciones internas respecto de las transfronterizas.

En este artículo se analizan en profundidad las consideraciones del TJUE en relación con la evasión fiscal y el principio de proporcionalidad y se identifican algunas de sus implicaciones o efectos en la actividad judicial del Derecho Español en materia tributaria.

2. Hechos y cuestiones prejudiciales

2.1. Supuesto de hecho

Para entender los aspectos esenciales de este supuesto es necesario incluir un esquema general de las partes implicadas. En este caso nos encontramos con tres sujetos principales:

En primer lugar, la SA *Société de Gestion Industrielle* (en lo sucesivo, *SGI*), sociedad *holding* de Derecho belga que opera en el sector de la metalurgia. Dicha Sociedad ostentaba una participación del 65 por 100 en la sociedad anónima francesa Recydem y estaba representada en el consejo de administración de la última.

Por otro lado, la sociedad anónima luxemburguesa Cobelpin era también miembro del consejo de administración de *SGI* y uno de los administradores delegados de la misma. Asimismo, Cobelpin ostentaba a su vez el 34 por 100 de las participaciones de *SGI*.

El 31 de diciembre de 2000, SGI realizó un préstamo sin intereses a Recydem lo que conllevó una respuesta de la Administración belga provocando dos efectos relevantes. En primer lugar, según la Administración belga, procedía añadir a los beneficios propios de SGI la cantidad del préstamo en concepto de ventajas anormales o benévolas concedidas por ésta a dicha filial, cantidad que se correspondía con los intereses ficticios calculados al tipo anual del 5 por 100. Para ello, la Administración belga se basaba en el artículo 26 *del Code des Impôts sur les Revenus* (Código de impuestos sobre la renta), que dispone lo siguiente:

«Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 54, en el caso de que una empresa establecida en Bélgica conceda ventajas anormales o benévolas, éstas se añadirán a sus beneficios propios, salvo cuando las ventajas se atribuyan para determinar las rentas de los beneficiarios sujetas al impuesto. Sin perjuicio de la excepción contenida en el párrafo primero, se añadirán a sus beneficios propios las ventajas anormales o benévolas que una empresa establecida en Bélgica conceda:

1.º A los sujetos pasivos a los que se refiere el artículo 227 y con los cuales la empresa establecida en Bélgica tenga, directamente o indirectamente, cualquier vínculo de interdependencia”.

Además, según la jurisprudencia belga, una ventaja se considera «anormal» cuando se concede contraviniendo el orden normal de las cosas, las reglas y usos mercantiles, habida cuenta de las circunstancias económicas del momento y de la situación económica de las partes. Por otro lado, una ventaja se considera «benévola» cuando se concede sin una obligación correspondiente o sin contraprestación.

Asimismo, la Administración tributaria belga denegó la deducción de las retribuciones en concepto de gastos profesionales correspondientes a los ejercicios fiscales de 2001 y 2002. En este caso, la Administración aplica el artículo 49 *del Code des Impôts sur les Revenus* (Código de impuestos sobre la renta):

“Serán deducibles en concepto de gastos profesionales aquellos gastos que el sujeto pasivo haya efectuado o soportado durante el período impositivo a fin de obtener o mantener los ingresos gravados y cuyo importe y autenticidad acredite mediante justificantes o, cuando esto no sea posible, por cualquier otro medio de prueba admitido por el Derecho común, a excepción del juramento.

Se considerarán gastos efectuados o soportados durante el período impositivo aquellos que en ese período de tiempo hayan sido efectivamente pagados o soportados o hayan adquirido el carácter de deudas o pérdidas ciertas y líquidas y sean contabilizados como tales.”

Tras el procedimiento administrativo, SGI interpuso recurso contencioso ante el Tribunal de primera Instancia de Mons. Este tribunal consideró que la Administración Tributaria belga había aplicado correctamente el artículo 26 ya que no existía ninguna razón económica que justificase la concesión del préstamo. Desde su perspectiva, mientras que, en el período de autos, dicha filial se encontraba en una situación financiera equilibrada y obtuvo beneficios, SGI contrajo préstamos que gravaron excesivamente su situación financiera.

En este contexto el Tribunal de Primera Instancia de Mons decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia de la Unión Europea las siguientes cuestiones prejudiciales:

“1) ¿Se opone el artículo 43 CE, en relación con el artículo 48 CE y, en su caso, con el artículo 12 CE, a una legislación de un Estado miembro que, como la del caso de

autos, implica que una sociedad residente belga deba tributar por una ventaja anormal o benévola que haya concedido a una sociedad establecida en otro Estado miembro y con la cual la sociedad belga tenga, directa o indirectamente, vínculos de interdependencia, mientras que, en condiciones idénticas, la sociedad residente belga no puede quedar gravada por una ventaja anormal o benévola cuando dicha ventaja sea concedida a otra sociedad establecida en Bélgica y con la cual la sociedad belga tenga, directa o indirectamente, vínculos de interdependencia?

2) ¿Se opone el artículo 56 CE, en relación con el artículo 48 CE y, en su caso, con el artículo 12 CE, a una legislación de un Estado miembro que, como la del caso de autos, implica que una sociedad residente belga deba tributar por una ventaja anormal o benévola que haya concedido a una sociedad establecida en otro Estado miembro y con la cual la sociedad belga tenga, directa o indirectamente, vínculos de interdependencia, mientras que, en condiciones idénticas, la sociedad residente belga no puede quedar gravada por una ventaja anormal o benévola cuando dicha ventaja sea concedida a otra sociedad establecida en Bélgica y con la cual la sociedad belga tenga, directa o indirectamente, vínculos de interdependencia?.”¹

En resumen y siguiendo el razonamiento de la Abogada General Kokkott el juez remitente preguntaba si una disposición nacional como el artículo 26 del *Code des Impôts sur les revenus* es “compatible con la libertad de establecimiento del artículo 43 de la CE y con la libre circulación de capitales establecida en el artículo 56 de la CE, en combinación, si fuera necesario con el artículo 12 de la CE”².

3. Apreciación jurídica

3.1. Libertad Fundamental aplicable

En virtud de las cuestiones prejudiciales planteadas por el Tribunal, en primer lugar, es necesario analizar los elementos principales previstos en los artículos 12, 63 y 49 con el objetivo de conocer cuál de ellos han de ser aplicados al caso.

El artículo 12 (artículo 18 del actual Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea) establece que “*En el ámbito de aplicación de los Tratados, y sin perjuicio de las disposiciones particulares previstas en los mismos, se prohibirá toda discriminación por razón de la nacionalidad*”.

Este artículo consagra un principio general que prohíbe cualquier *discriminación por razón de nacionalidad*, y está destinado a aplicarse de manera independiente sólo en situaciones reguladas por el Derecho de la Unión para las cuales el Tratado de CE no prevea normas específicas que prohíban la discriminación.

Por tanto, no se debería aplicar el artículo 12 ya que los artículos 43 TCE y 56 TCE ya recogen disposiciones específicas sobre no discriminación en relación con la libertad de establecimiento y la libre circulación de capitales.

Por otro lado, el artículo 63 (libre circulación de capitales) establece que “*En el marco de las disposiciones del presente capítulo, quedan prohibidas todas las restricciones a los movimientos de capitales entre Estados miembros y entre Estados miembros y terceros países. En el marco de las disposiciones del presente capítulo, quedan prohibidas cualesquiera restricciones sobre los pagos entre Estados miembros y entre Estados miembros y terceros países*”.

¹ Asunto C-311/08, *Société de Gestion Industrielle* de 21 de enero de 2010.

² Conclusiones Abogada General Kokkott, C-311/08 de 10 de septiembre de 2009.

En virtud de este artículo hay dos elementos esenciales en esta libertad comunitaria: pagos y movimientos de capital pero no existe una definición en el Tratado al respecto. De acuerdo con reiterada jurisprudencia se ha de utilizar la Directiva 88/361 para definir el concepto de movimiento de capital (*Asunto C-222/97 Trummer y Mayer* [1999] ECR I-1661, párrafos 20 and 21). Esta directiva recoge diferentes perspectivas del concepto de movimiento de capitales entre las que hay que señalar entre otras la inversión directa, préstamos, créditos financieros o inversión inmobiliaria.

Finalmente, el artículo 49 (antiguo artículo 43 TCE) establece *la libertad de establecimiento*. Esta libertad reconoce a los nacionales comunitarios el acceso a las actividades no asalariadas y su ejercicio, así como la constitución y gestión de empresas, en las mismas condiciones que las fijadas por la legislación del Estado Miembro de establecimiento para sus propios nacionales.

El efecto principal de esta libertad es otorgar a las sociedades constituidas con arreglo a la legislación de un Estado Miembro y cuyo domicilio social, administración central o centro de actividad principal se encuentre dentro de la Comunidad Europea, el derecho a ejercer su actividad en otros Estados Miembros de que se trate por medio de una filial, sucursal o agencia³.

3.2. Libertad de establecimiento

Según reiterada jurisprudencia, para determinar si una legislación nacional está comprendida en el ámbito de aplicación de una u otra de las libertades fundamentales debe tenerse en cuenta en primer lugar el objeto de la legislación de que se trata⁴. En este asunto se pueden observar dos perspectivas diferentes:

En primer lugar, es de aplicación preferente la libertad de establecimiento si la legislación nacional se refiere a participaciones que confieren al titular una influencia efectiva en las decisiones de la sociedad y le permiten determinar las actividades de ésta⁵. Sin embargo, el TJUE no ha fijado un umbral de participación con validez general a partir del cual se puede suponer una influencia decisiva.

En segundo lugar, el TJUE ha atribuido principalmente al ámbito de aplicación de la libertad de establecimiento disposiciones que sólo tienen por objeto las relaciones en el seno de un grupo de sociedades. Pero tampoco en este contexto ha definido qué condiciones tienen que cumplirse para que se considere que varias empresas constituyen un grupo.

Por tanto, la solución no está claramente definida. El TJUE entiende que la libertad a aplicar en este caso es la libertad de establecimiento basándose en el *Asunto Baars vs Inspecteur der Belastingen Particulieren/Ondernemingen Gorinchem*⁶ en el que simplemente se centra la atención en el capital invertido.

De acuerdo con el TJUE se desprende del segundo párrafo del artículo 52 del Tratado que la libertad de establecimiento incluye el derecho de constituir y gestionar empresas en un Estado Miembro por un nacional de otro Estado Miembro. Así el TJUE considera que un nacional de un Estado Miembro está ejerciendo su derecho a la libertad de establecimiento si se cumplen tres condiciones básicas, la primera de ellas cuando un

³ *Asunto C-471/04 Keller Holding* [2006] ECR I-2107, párrafo 29, y *Glaxo Wellcome*, párrafo 45.

⁴ *Asunto C-196/04 Cadbury Schweppes y Cadbury Schweppes Overseas* [2006] ECR I-7995, párrafos 31 a 33.

⁵ *Asunto C-251/98 Baars* [2000] ECR I-2787, párrafo 21.

⁶ *Asunto C-251/98*.

nacional de un Estado miembro participa en el capital de una empresa establecida en otro Estado Miembro, la segunda tiene lugar cuando la citada participación otorga al nacional del Estado miembro una influencia decisiva en las decisiones de la empresa y la tercera cuando la participación permite al nacional del Estado Miembro determinar las actividades de la empresa establecida en otro Estado Miembro.

De acuerdo con la jurisprudencia comunitaria, para determinar si una legislación nacional entra dentro del alcance de uno u otro aspecto de la libertad de movimiento, se debe tener en cuenta el objeto de la legislación⁷.

3.3. Restricción de la libertad de establecimiento

En cuanto a la restricción de la Libertad de Establecimiento, de acuerdo con la legislación belga se pueden dar tres situaciones. En primer lugar y como norma general, toda ventaja anormal o benévola se computará a los beneficios propios de la empresa que la concedió, en segundo lugar, si la venta beneficia a una sociedad nacional la computación no se tendrá en cuenta en las rentas sujetas al impuesto y por último, si la sociedad beneficiaria tiene su sede en otro Estado Miembro y presenta vínculos de interdependencia con la sociedad que concede la ventaja, no se podrá evitar la incorporación a la base del impuesto de las citadas ventajas.

Por tanto, esta norma establece claramente regímenes distintos en función de que una sociedad nacional conceda una ventaja anormal o benévola a una sociedad que presenta vínculos de interdependencia con sede en territorio nacional o en otro Estado Miembro.

En consecuencia el TJUE concluye que la normativa belga al recoger esta diferencia de trato dispensado a transacciones internas y transfronterizas, puede obstaculizar o hacer menos atractivo el establecimiento en otro Estado Miembro. *Por tanto, esta disposición restringe el ejercicio de la libertad de establecimiento garantizada en el artículo 43 TCE (cambiar el artículo)* en relación con el artículo 48 EC. Lo mismo opina la Abogada General en sus conclusiones generales señalando que una norma como la belga otorga un trato desfavorable a la concesión de un préstamo a una sociedad no residente.

3.4. Existencia de una justificación

Sin embargo, el TJUE admite una restricción de la libertad de establecimiento, es decir que dicha restricción puede estar justificada por motivos de interés general si la restricción cumple con tres condiciones : a) que persiga un *objetivo legítimo* compatible con el Tratado, b) que dicha restricción esté justificada por *razones imperiosas de interés general* y c) que no sea desproporcionada, es decir que su aplicación sea *adecuada* para garantizar la realización del objetivo perseguido y no vaya más allá de lo necesario.

En relación con el test de justificación, los gobiernos intervinientes y la Comisión consideran que la normativa controvertida en el procedimiento principal está justificada por la necesidad de garantizar un reparto equilibrado de la potestad tributaria entre los Estados miembros, por el temor de evasión fiscal y por la lucha contra las prácticas abusivas, en conjunto.

Ya en la *sentencia Marks & Spencer*⁸ el Tribunal de Justicia estableció que el reparto de la potestad tributaria entre los estados Miembros era una razón imperiosa de interés

⁷ Asunto C-196/04 *Cadbury Schweppes and Cadbury Schweppes Overseas* [2006] ECR I-7995, párrafos 31 to 33.

⁸ Asunto *Mark & Spencer* (TJCE 2005,372).

general que podía justificar una restricción de las libertades fundamentales, todo ello en conexión con otros dos elementos adicionales como la prevención de la doble desgravación de las pérdidas y la lucha contra la evasión/elusión fiscal.

En otros casos, el Tribunal ha priorizado el motivo de justificación de lucha contra las evasiones fiscales si las disposiciones que restringen las libertades fundamentales están justificadas por la lucha contra las prácticas abusivas en el caso en que éstas se refieran específicamente a maniobras meramente artificiales que persigan eludir la aplicación de las normas jurídicas del estado miembro en cuestión.

Sin embargo, como señala la Abogada General Kokott en sus conclusiones sobre el *caso SGI*, aparte de que este tipo de construcciones artificiosas y abusivas son una forma especial de injerencia en el reparto de la potestad tributaria entre los estados Miembros, “esto no significa que el motivo de justificación de reparto equilibrado de la potestad tributaria entre en juego únicamente cuando al mismo tiempo se dan las condiciones del motivo de justificación de la lucha contra las prácticas abusivas”. De hecho, añade que “dependiendo de la configuración y el objetivo de la norma nacional, el mantenimiento del reparto equilibrado de la potestad tributaria puede ser determinante por sí solo o junto con otros elementos de justificación”.

De este modo, como señala Raventós Calvo⁹, se observa como en los pronunciamientos del Tribunal, los dos requisitos adicionales han ido desapareciendo y la tutela del reparto equilibrado del poder impositivo entre los Estados Miembros va convirtiéndose en razón suficiente por sí misma.

Sin embargo, la argumentación del Tribunal en el *caso SGI* todavía basa la justificación de la restricción de la libertad fundamental tanto en el reparto equilibrado de la potestad tributaria de los Estados Miembros como en la prevención de la evasión fiscal.

En este sentido, la opinión del Tribunal recuerda la práctica jurisdiccional del TJUE y muy especialmente el *Asunto Marks & Spencer*. El Tribunal señala que tal justificación puede admitirse, en particular, “siempre que el objetivo del régimen de que se trate sea evitar comportamientos que puedan comprometer el derecho de un Estado miembro a ejercer su competencia fiscal en relación con las actividades desarrolladas en su territorio”¹⁰.

El TJUE considera además que otorgar a las sociedades la facultad de optar entre el “Estado Miembro en el que está sito su establecimiento y otro Estado Miembro para que se tengan en cuenta sus pérdidas o sus beneficios pondría en grave peligro el equilibrio en el reparto de la potestad tributaria entre los Estados miembros, ya que la base imponible aumentaría en uno de los Estados y disminuiría en el otro por el valor de las pérdidas o de los beneficios transferidos”¹¹.

Por tanto, en el *Asunto SGI*, el Tribunal entiende que al gravar con cargo a la sociedad residente dichas ventajas anormales o benévolas concedidas por la misma a una sociedad no residente, la normativa puesta en cuestión es legítima en el sentido de que permite al Estado belga ejercer su potestad tributaria en relación con las actividades llevadas a cabo en su territorio.

Por otro lado, como ya hemos señalado, otro de los elementos de justificación sería la prevención de la evasión fiscal con respecto a la cual la opinión del Tribunal es que la

⁹ Raventós Calvo, S. “Los precios de Transferencia en el ámbito interno. In disparate innecesario”. *RCy T*, núm. 32, págs. 41-46.

¹⁰ *Sentencias Mark & Spencer* (TJCE 2005,372) y *Sentencia Oy AA* (TJCE 2007,202).

¹¹ *Asunto C-311/08, Société de Gestion Industrielle* de 21 de enero de 2010.

restricción a la libertad de establecimiento puede tener justificación en el momento en que dicha restricción “tenga por objeto específico los montajes puramente artificiales cuyo objetivo sea eludir la aplicación de la legislación del Estado miembro de que se trate”¹². Además, insiste el Tribunal en que el objetivo de prevención de la evasión fiscal justifica la normativa nacional pero debe tomarse en consideración junto con el del mantenimiento del reparto equilibrado de la potestad tributaria entre los Estados miembros.

En lo que respecta a la pertinencia de este motivo de justificación desde el punto de vista de circunstancias como las del procedimiento principal, el Tribunal señala que “permitir a las sociedades residentes que concedan ventajas anormales o benévolas a sociedades con las que mantienen vínculos de interdependencia y que están domiciliadas en otros Estados miembros *sin establecer ninguna medida fiscal correctora* implica el riesgo de que, mediante montajes puramente artificiales, se organicen transferencias de ingresos en el seno de un grupo de sociedades que se encuentren en situación de interdependencia a favor de sociedades cuyo domicilio se encuentre en los Estados miembros que apliquen los tipos impositivos más moderados o en los Estados miembros en los que no se graven tales ingresos”¹³.

La Abogada General por su parte matiza la relevancia de este segundo motivo de justificación cuando dice que el tipo de construcciones abusivas en cuestión, son sólo una forma especial de injerencia en el reparto de la potestad tributaria entre los Estados Miembros. Es decir que el segundo motivo de justificación podría subsumirse en el primero: “Elegir construcciones artificiosas para sustraer rentas a la tributación en un Estado miembro y, en su lugar, someterlas a tributación en otro Estado no es sino un menoscabo del reparto equilibrado de la potestad tributaria”¹⁴. Para Kokott, por regla general, la lucha contra estas prácticas no es una finalidad en sí misma, “sino que persigue un objetivo más amplio, que es garantizar el derecho del estado miembro al ejercicio de sus competencias de tributación respecto a las actividades realizadas en su territorio”¹⁵. De la argumentación de Kokott y de la práctica del Tribunal se infiere que el motivo del reparto equilibrado de la potestad tributaria no siempre debe estar acompañado de otras justificaciones como la lucha contra las prácticas abusivas, “dependiendo de la configuración y el objetivo de la norma nacional, el mantenimiento del reparto equilibrado de la potestad tributaria puede ser determinante por sí solo o junto con otros motivos de justificación”¹⁶. Según Kokott, además, el recurso al criterio de la maniobra artificial sería necesario en el caso de operaciones transfronterizas que “se correspondan por su apariencia con transacciones económicas normales” y que tales operaciones se hayan realizado en el “marco del ejercicio legítimo de la libertad de establecimiento” Solamente cuando quede demostrado que la configuración de la operación “no tiene ningún trasfondo económico real”, se producirá un menoscabo del reparto equilibrado de la potestad tributaria entre los Estados Miembros.

La Abogada General, aunque considera el reparto equilibrado de las potestades tributarias como el verdadero motivo de justificación, procede en primer lugar a examinar la procedencia del segundo, es decir si el precepto belga puesto en cuestión es

¹² *Sentencia SGI, Sentencias Mark & Spencer* (TJCE 2005,372), *Sentencia Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* (TJCE 2007,59).

¹³ *Asunto C-311/08, Société de Gestion Industrielle* de 21 de enero de 2010.

¹⁴ Conclusiones Abogada General Kokott, C-311/08 de 10 de septiembre de 2009.

¹⁵ Conclusiones Abogada General Kokott, C-311/08 de 10 de septiembre de 2009.

¹⁶ Conclusiones Abogada General Kokott, C-311/08 de 10 de septiembre de 2009.

adecuado para luchar contra maniobras artificiosas encaminadas a la evasión fiscal. La adecuación del artículo 26 del CIR92 estaría justificada ya que el citado precepto está inspirado en el artículo 9 del modelo de convenio de la OCDE y el artículo 4 del Convenio de Arbitraje ya que “ambos prevén la corrección de beneficios en el caso de que transacciones entre empresas asociadas no cumplieren con el principio de plena competencia”, señala Kokott. En el *caso SGI*, las ventajas correspondientes son transferencias encubiertas de beneficios entre empresas con vínculos de interdependencia- sostiene Kokott y de éstas ha señalado el Tribunal de Justicia en su *sentencia Oy AA*¹⁷ que socaban el reparto de las potestades tributarias.

3.5. Test de proporcionalidad

Respecto del test de proporcionalidad, el TJUE pasa a comprobar si una normativa como la controvertida en el procedimiento principal no va más allá de lo necesario para alcanzar los objetivos perseguidos, considerados conjuntamente. Así, el TJUE considera que la normativa belga es proporcionada en cuanto a los objetivos que persigue con base en dos motivos esenciales:

En cada caso en que exista la sospecha de que una transacción va más allá de lo que las sociedades interesadas habrían convenido en circunstancias de plena competencia, el contribuyente puede presentar, sin estar sujeto a restricciones administrativas excesivas, elementos relativos a los posibles motivos comerciales por los que se celebró dicha transacción. En segundo lugar, cuando la comprobación de tales elementos lleve a la conclusión de que la transacción va más allá de lo que las sociedades interesadas habrían convenido en circunstancias de plena competencia, la medida fiscal correctora debe limitarse a la fracción que supere lo que habría sido convenido de no existir una relación de interdependencia entre dichas sociedades.

En sus conclusiones generales, la Abogada Kokott subraya lo anterior refiriéndose a lo que estableció la *sentencia Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*¹⁸ sobre las construcciones o maniobras artificiosas. Se podrá denegar el reconocimiento fiscal de las citadas maniobras recurriendo al principio de competencia “en la medida en que se desvíen de los que las empresas independientes habrían acordado en condiciones de libre competencia”¹⁹. Como señala Raventós Calvo, la proporcionalidad se plasma en dos factores: “por una parte, la rectificación de los beneficios imposables prevista por la norma” imputando los intereses según su valor habitual en el mercado y por otro lado, la posibilidad de que el contribuyente pueda “demostrar a la Administración tributaria que la operación tiene una justificación económica real y que podría haberse realizado, en las mismas condiciones, entre partes independientes”²⁰.

En conclusión, y como establece tanto el TJCE como la Abogada General, la disposición belga conduce a una restricción de la libertad de establecimiento garantizada en el artículo 43 CE en relación con el artículo 48 CE. Sin embargo, la disposición del artículo 26 del CIR 92es está justificada por razones relativas al mantenimiento del reparto equilibrado de la potestad tributaria entre los Estados Miembros y la lucha contra la evasión fiscal y es proporcionada ya que no va más allá de lo necesario para mantener dichos objetivos.

¹⁷ *Asunto Oy AA*.

¹⁸ *Asunto Thin Cap Litigation Group*.

¹⁹ Conclusiones Abogada General Kokott, C-311/08 de 10 de septiembre de 2009.

²⁰ Raventós Calvo, S. “Precios de transferencia en el ámbito interno. La Sentencias del TJCE”, *RC y T*, núm 323.

4. Implicaciones para España

Llegados a este punto, cabe preguntarse cuáles han sido las repercusiones del *asunto SGI* en España. En concreto el Real Decreto-Ley 6/2010, de 9 de abril, de medidas para el impulso de la recuperación económica y el empleo, estableció en su artículo 14 una simplificación de las obligaciones de documentación de las operaciones vinculadas a cumplir por las entidades de reducida dimensión además de la imposición de límites a las sanciones derivadas del incumplimiento de los señalados deberes de documentación. Sin embargo la reducción de las cargas de documentación no afecta, según el Real Decreto, por igual a las transacciones domésticas e internacionales. En particular, esta simplificación afectará a las operaciones vinculadas excluyendo del beneficio de la misma a las operaciones vinculadas internacionales: *“No obstante, deberán documentarse en todo caso las operaciones realizadas con personas o entidades vinculadas que residan en un país o territorio calificado reglamentariamente como paraíso fiscal, excepto que residan en un Estado miembro de la Unión Europea y el sujeto pasivo acredite que las operaciones responden a motivos económicos válidos y que esas personas o entidades realizan actividades económicas”*²¹.

Además, la *Disposición Adicional Única*, sin perjuicio de las modificaciones introducidas en el *artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades*, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, establece un plazo de tres meses a partir de la entrada en vigor del Real Decreto-Ley para que se lleve a cabo la modificación de la normativa tributaria que regula las obligaciones de documentación de las operaciones entre personas o entidades vinculadas con el objetivo de reducir las cargas formales a cumplir por las empresas pero atendiendo a tres requisitos fundamentalmente: 1-Que se trate de *operaciones internas* y no internacionales 2-Que intervengan *pequeñas y medianas empresas* y 3-Que su *importe no sea muy significativo* y que no intervengan paraísos fiscales.

En aplicación de la mencionada disposición adicional se dictó el *Real Decreto 897/2010*, de 9 de julio por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades en materia de las obligaciones de documentación de las operaciones vinculadas donde se observa, sin embargo que para la reducción de las cargas de documentación no se establecen diferencias claras entre si se trata de operaciones internas o internacionales excepto que las transacciones se realicen con paraísos fiscales.

5. Conclusiones

Muchas han sido las críticas y los debates en torno a la problemática de los deberes de documentación de las transacciones entre operaciones vinculadas y más debates tendrán lugar a la vista de la falta de una línea estable en la regulación de las mismas. Es por ello que la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea es clave para dilucidar muchos aspectos y en concreto para marcar las líneas legislativas que pueden seguir los gobiernos de los Estados Miembros.

En el caso estudiado, la Corte ha considerado que el tratamiento discriminatorio entre operaciones realizadas entre nacionales de un Estado Miembro y nacionales de otro Estado puede suponer y supone una restricción de las libertades fundamentales, en concreto una merma de la Libertad de establecimiento garantizada por el *artículo 18/52 TUE*. Sin embargo el Tribunal, de acuerdo con las conclusiones de la Abogado General acepta que dicha restricción tenga lugar siempre y cuando ésta esté justificada. Y tal

²¹ Real Decreto-Ley 6/2010. Art 14.

justificación se fundamenta en el *caso SGI* en la necesidad de preservar el equilibrio en el reparto del poder tributario de los Estados Miembros y por luchar contra la evasión fiscal.

Pero son muchas las voces que se alzan y critican esta justificación teniendo en cuenta que desde hace tiempo se propugna a nivel comunitario que la regulación de los impuestos debe suponer la menor carga para el contribuyente en los que respecta a los deberes y obligaciones.

Conclusiones parecidas surgen con respecto a la legislación española que unas veces parece seguir la senda de la jurisprudencia europea pero no llega a establecer una regulación clara acerca de la diferenciación entre transacciones internas e internacionales además de la duda acerca de la razón recaudatoria del mantenimiento de ciertos deberes y cargas cuando suponen una obstaculización de la vida empresarial.

6. Bibliografía

Asunto C-311/08, *Société de Gestion Industrielle* de 21 de enero de 2010.

Asunto C-372/05 *Mark & Spencer*.

Asunto C-59/07 *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*.

Asunto C-471/04 *Keller Holding* [2006] ECR I-2107, párrafo 29, y *Glaxo Wellcome*, párrafo 45.

Asunto C-196/04 *Cadbury Schweppes y Cadbury Schweppes Overseas* [2006] ECR I-7995, párrafos 31 a 33.

Asunto C-251/98 *Baars* [2000] ECR I-2787, párrafo 21.

Asunto C-251/98.

Conclusiones Abogada General Kokott, C311/08 de 10 de septiembre de 2009.

Raventós Calvo, S. "Precios de transferencia en el ámbito interno. La Sentencias del TJCE", *RC y T*, núm. 323.

**NUEVAS APORTACIONES DEL TJCE A LA DOCTRINA
DEL ABUSO DE DERECHO EN EL ÁMBITO DEL IVA:
LA SENTENCIA WEALD LEASING**

Jesús Rodríguez Márquez

Instituto de Estudios Fiscales

En fechas recientes ha tenido lugar la publicación de la STJCE de 22 de diciembre de 2010 (*asunto C-103/09, Weald Leasing Ltd*), que realiza nuevas aportaciones a la doctrina de las prácticas abusivas a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, IVA) (las conclusiones de esta Sentencia se encuentran comentadas por Falcón y Tella, R.: “Planificación fiscal, prácticas abusivas en el IVA y negocios “artificiosos o impropios”: las conclusiones del Abogado General Mazák en el asunto Weald Leasing”, BIB 2010, 2410).

El Tribunal ya ha tenido ocasión de señalar, en repetidas ocasiones, que el objetivo de la lucha contra el fraude resulta amparado por el ordenamiento comunitario, no sólo en la imposición directa, sino también en materia de IVA. En la mayor parte de las ocasiones, las conductas fraudulentas se habían detectado en el ámbito del derecho a la deducción. Como señala la STJCE de 21 de febrero de 2006 (*As. C-255/02, Halifax y otros*), a pesar de la relevancia del derecho a la deducción en este impuesto, “*la aplicación del Derecho comunitario no puede extenderse hasta llegar a cubrir las prácticas abusivas de los operadores económicos, esto es, las operaciones que no se realicen en el marco de transacciones comerciales normales, sino únicamente para beneficiarse abusivamente de las ventajas establecidas en el Derecho comunitario (véanse, en este sentido, en particular, las sentencias de 11 de octubre de 1977, Cremer, 125/76, Rec. p. 1593, apartado 21; de 3 de marzo de 1993, General Milk Products, C-8/92, Rec. p. I-779, apartado 21, y Emsland-Stärke, antes citada, apartado 51)*”. Además y de forma muy explícita, “*este principio de prohibición de prácticas abusivas se aplica igualmente en el ámbito del IVA*”. Más recientemente, la STJCE de 6 de julio de 2006 (*asuntos acumulados C-439 y 440/04, Axel Kittel*) señala que cuando el derecho a deducir se ha ejercido de manera fraudulenta, los Estados tienen la posibilidad de instar, con efecto retroactivo, la devolución de las cuotas deducidas. Además, es el órgano jurisdiccional nacional el que debe denegar el derecho a la deducción cuando resulte acreditado, mediante datos objetivos, que aquél se invocó de manera fraudulenta. Esto es lo que sucedería, según la STJCE de 3 de marzo de 2005, (*asunto C-32/03, Fini H.*), si un sujeto pasivo deduce unas cuotas soportadas por el alquiler de un local cuando ya ha cesado en su actividad y destina aquél a fines privados.

La STJCE de 21 de febrero de 2008 (*asunto C-425/06, Ministero dell’Economia e delle Finanza vs. Part Service Srl*) traslada esta doctrina acerca del abuso de derecho a un supuesto donde la controversia se centraba en la determinación de la base imponible. Además, introduce alguna aclaración relevante a la tesis elaborada por la STJCE de 21 de febrero de 2006 (*As. C-255/02, Halifax y otros*). En concreto, el Tribunal admite el abuso del derecho aun cuando no pueda afirmarse que la ventaja fiscal constituye el fin único y exclusivo de la operación. La tesis contraria, que parece desprenderse de algún pasaje de la *Sentencia Halifax*, resulta descartada expresamente. Así, señala que cuando en el apartado 82 de dicha resolución se afirmaba que las operaciones tenían como única finalidad el obtener una ventaja fiscal, “*no elevó dicha circunstancia a la categoría de*

requisito para la existencia de una práctica abusiva, sino que simplemente subrayó que, en el litigio de que conocía el órgano jurisdiccional remitente, el umbral mínimo que permitía calificar una práctica de abusiva había sido incluso rebasado". En consecuencia, la Directiva debe interpretarse "en el sentido de que puede declararse la existencia de una práctica abusiva cuando la búsqueda de una ventaja fiscal constituya la finalidad esencial de la operación u operaciones de que se trate".

La Sentencia que ahora comentamos recoge toda la doctrina expuesta y aporta algún matiz adicional, examinando un supuesto que, como la mayoría, se refiere al derecho a la deducción. En concreto, se trataba de la creación de una estructura para maximizar la deducción de las cuotas soportadas, difiriendo en el tiempo los efectos de la limitación de tal derecho por la realización de operaciones exentas. De forma esquemática el supuesto de hecho puede sintetizarse del siguiente modo:

- El contribuyente en cuestión es una compañía de seguros, cuyo porcentaje de deducción era del 1 por ciento.
- Dicha compañía creó una filial, *Weald Leasing Limited*, que compraba los activos y los cedía en leasing a un precio reducido a la empresa de seguros.
- Dicha cesión no se realizaba directamente, sino interponiendo una sociedad – propiedad del asesor fiscal del grupo y su cónyuge-, al objeto de evitar un posible ajuste por operaciones vinculadas. Así, el Reino Unido estaba autorizado para realizar tal tipo de ajustes antes de la entrada en vigor de la Directiva 2006/69/CE, que los generalizó para determinados supuestos.

Pues bien, ante la pretensión de liquidar por parte de la Administración tributaria británica, que consideró la existencia de una práctica abusiva y planteado el supuesto ante la *Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division)*, ésta decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

"1) En circunstancias como las existentes en el presente litigio, en que un operador exento en gran medida adopta una estructura de arrendamiento financiero de activos en la que participa un tercero interpuesto en lugar de comprar los activos directamente, ¿da lugar la estructura de arrendamiento financiero de activos o cualquier parte de ésta a una ventaja fiscal contraria a la finalidad de la Sexta Directiva en el sentido del apartado 74 de la sentencia [Halifax y otros, antes citada]?"

*2) Habida cuenta de que la Sexta Directiva prevé el arrendamiento financiero de activos por operadores exentos o parcialmente exentos, de la referencia del Tribunal de Justicia a «transacciones comerciales normales» en los apartados 69 y 80 de la sentencia Halifax [y otros, antes citada], así como en el apartado 27 de la sentencia *Amplisientifica* [y *Amplifin*, antes citada], y de la falta de tal referencia en la sentencia *Part Service* [antes citada], ¿constituye una práctica abusiva el hecho de que un operador exento o parcialmente exento celebre dichos contratos, aunque en el marco de sus transacciones comerciales normales no realice operaciones de arrendamiento financiero?"*

3) En caso de respuesta afirmativa a la segunda cuestión:

- a) *¿Qué importancia tiene la expresión «transacciones comerciales normales» en el contexto de los apartados 74 y 75 de la sentencia Halifax [y otros, antes citada]?*
¿Reviste importancia en relación con el apartado 74, con el apartado 75 o con ambos?
- b) *¿Constituye la referencia a "transacciones comerciales normales" una referencia a:*

- *Transacciones que realiza habitualmente el contribuyente de que se trata.*
- *Transacciones que dos o más partes realizan en igualdad de condiciones.*
- *Transacciones que son comercialmente viables.*
- *Transacciones que originan cargas y riesgos comerciales habitualmente inherentes a los beneficios comerciales conexos.*
- *Transacciones que no son ficticias en la medida en que tienen un objeto comercial.*
- *Cualquier otro tipo o categoría de transacciones?*

4) *Si la estructura de arrendamiento financiero de activos o cualquier parte de ésta se declara constitutiva de una práctica abusiva, ¿cuál es la redefinición adecuada? En particular, ¿debe el órgano jurisdiccional nacional o la autoridad recaudadora de impuestos:*

- a) *No tener en cuenta la existencia del tercero interpuesto y ordenar que se abone el IVA sobre el valor normal de mercado de los alquileres.*
- b) *Redefinir la estructura de arrendamiento financiero como una compra directa, o*
- c) *Redefinir las operaciones de cualquier otro modo que el órgano jurisdiccional o la autoridad recaudadora de impuestos considere adecuado para restablecer la situación que se habría producido si no se hubieran celebrado las operaciones constitutivas de la práctica abusiva?”*

El Tribunal da respuesta a los dos primeros interrogantes de manera conjunta. Así, como señala el apartado 25 de la Sentencia, a través de ambas cuestiones se plantea si el hecho de que una empresa realice operaciones de arrendamiento financiero como las descritas, en las que participa una sociedad tercera interpuesta en vez de adquirir esos activos directamente, da lugar a la obtención de una ventaja fiscal cuya concesión es contraria a la finalidad de la Sexta Directiva. Adicionalmente, también se cuestiona si, en la medida en que dicha empresa no lleva a cabo operaciones de arrendamiento financiero en el marco de sus transacciones comerciales normales, realizarlas constituye una práctica abusiva.

Para responder a estas cuestiones el Tribunal recuerda, ante todo, los dos requisitos que deben cumplirse para que una práctica pueda considerarse como abusiva. De un lado, el que a pesar de respetarse formalmente las disposiciones de la Directiva y de la legislación nacional, la operación produzca, como resultado, la obtención de una ventaja fiscal que es contraria al objetivo perseguido por dichas normas. De otro lado, el hecho de que la finalidad esencial –que no único, como ya vimos– de tales operaciones sea la obtención de la citada ventaja fiscal.

El segundo de los requisitos expuestos se cumple sin lugar a dudas en el caso examinado, ya que la celebración de los contratos de arrendamiento financiero perseguían, como finalidad primordial, por no decir exclusiva, conseguir un diferimiento en el impuesto repercutido a la sociedad que carecía del derecho pleno a la deducción.

Ahora bien, lo que no parece tan evidente es la concurrencia del primero de los requisitos descritos. Así, el Tribunal recuerda que *“no cabe reprochar al sujeto pasivo que opte por una operación de arrendamiento financiero que le otorga una ventaja consistente, como se desprende de la resolución de remisión, en el escalonamiento del pago de su deuda tributaria en lugar de una operación de compraventa que no le ofrece tal ventaja, toda vez que ha pagado debidamente y en su totalidad el IVA*

correspondiente a dicha operación de arrendamiento financiero". Por tanto y en abstracto, los sujetos pasivos pueden optar, legítimamente, por fórmulas jurídicas que le supongan una menor tributación o un diferimiento en el pago del impuesto, siempre que se ingrese en su totalidad la cuota devengada correspondiente al negocio celebrado. Dicha conclusión, además, no se ve empañada por el hecho de que la empresa no realice habitualmente operaciones de arrendamiento financiero. Así, *"la declaración de la existencia de una práctica abusiva no resulta de la naturaleza de las transacciones comerciales que normalmente realiza el autor de las operaciones de que se trata, sino del objeto, finalidad y efectos de estas operaciones"*.

No obstante, lo anterior no garantiza que se descarte, sin más, la existencia de una práctica abusiva. Para ello hay que descender al caso particular y analizar, como vimos, si la operación que genera el ahorro fiscal puede considerarse contraria a la Directiva o a la normativa interna de transposición. En el supuesto concreto examinado y en palabras del Tribunal, se daría tal contradicción *"si se fijara el importe de los alquileres de modo que fuese anormalmente bajo y no correspondiese a realidad económica alguna"*. La apreciación de la concurrencia de esta circunstancia compete, como sabemos, al órgano jurisdiccional nacional, quien también deberá analizar si la interposición de una sociedad obstaculiza, como parece, la aplicación de la normativa británica sobre operaciones vinculadas.

De la doctrina anterior podemos extraer algunas conclusiones:

- No se considera abusivo, *per se*, el acudir a un negocio jurídico distinto de aquel que se considera como típico y ordinario y que, además, reporta una ventaja fiscal al contribuyente. Dicho con otras palabras, se reconoce el derecho del contribuyente a adoptar la estructura jurídica y empresarial que le resulta más beneficiosa al minimizar el pago de IVA.
- La afirmación anterior no depende de que tal clase de negocio sea realizado o no con habitualidad por la empresa afectada.
- Ahora bien, debe analizarse si el uso concreto de dicho negocio ha provocado una ventaja que pueda calificarse como contraria a la Directiva o a la legislación nacional de transposición.
- Ello sucederá si el ahorro proviene de la fijación de unas condiciones económicas anómalas que revelan que el negocio no se corresponde con realidad económica alguna.

La respuesta dada a las cuestiones anteriores, en especial a la segunda, exime al Tribunal de analizar la tercera. Por lo que se refiere a la última, lo que se pregunta es la forma de llevar a cabo la recalificación de las operaciones, en caso de que se aprecie una práctica abusiva. La respuesta es muy clara y aparentemente sencilla: las operaciones deben redefinirse para restablecer la situación a como habría sido de no haber existido tal práctica abusiva. Así, *"si algunos términos contractuales de las operaciones de arrendamiento financiero de que se trata en el asunto principal o la intervención en tales operaciones de una sociedad tercera interpuesta constituyeran una práctica abusiva, dichas operaciones deben redefinirse para que se restablezca la situación a como habría sido de no haber existido esos elementos de carácter abusivo de los términos contractuales ni la intervención de dicha sociedad"*. En el caso concreto, parece que, efectivamente, la recalificación puede venir dada por la aplicación de la normativa británica sobre operaciones vinculadas, realizando un ajuste en el IVA repercutido a la sociedad aseguradora.

Por lo que se refiere a la relevancia de la doctrina que acabamos de exponer para el ordenamiento tributario español, este pronunciamiento tiene un valor singular por aquello que no dice. Nos referimos a la imposición de sanciones, que parece que, según la opinión del Tribunal, no procedería en ningún caso (*vid.* Falcón y Tella, R.: “Planificación fiscal, prácticas abusivas en el IVA y negocios “artificiosos o impropios”: las conclusiones del Abogado General Mazák en el *asunto Weald Leasing*”, *cit.*, pág 3). Frente a ello, la práctica administrativa y jurisprudencial española seguida hasta el momento podría llevar a considerar este negocio como simulado y a imponer las correspondientes sanciones.

Adicionalmente, esta tesis nos obliga a examinar su compatibilidad con nuestro art. 15 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT), que será el cauce interno para la declaración de la existencia de una práctica abusiva.

A nuestro juicio, existe una identidad notable entre la doctrina elaborada por el Tribunal y la cláusula del art. 15 de la LGT. Con arreglo al art. 15 de la LGT, la Administración debe acreditar el carácter notoriamente artificioso o impropio de los actos o negocios realizados. En apariencia, esto no sucede en la cláusula antiabuso defendida por el Tribunal, donde basta con la prueba de que tales actos o negocios dan lugar a una ventaja fiscal contraria a la Directiva y buscada como finalidad primordial de la operación. Pero no puede olvidarse que este requisito, en realidad, se encuentra implícito en la tesis de la jurisprudencia comunitaria, que pretende determinar en qué casos se ha producido un abuso de Derecho. Y este objetivo se consigue, usualmente, mediante la realización de actos o negocios artificiosos.

Finalmente, la exigencia de que no se produzcan efectos jurídicos o económicos relevantes distintos del ahorro fiscal, *ex* art. 15.1.b) de la LGT, coincide perfectamente con la posición del Tribunal: basta con que la ventaja fiscal sea el objetivo principal de la operación, aunque concurren otros posibles efectos no relevantes o accesorios.

No obstante, hay autores, como Falcón y Tella (*ibídem*, p. 4), que consideran que la doctrina de la jurisprudencia comunitaria introduce un elemento añadido, no previsto en el art. 15 de la LGT: la constatación de que la ventaja obtenida es contraria a la Directiva o a la normativa interna reguladora del impuesto. Ello obligaría, según esta posición, a realizar una aplicación diferente del precepto en los casos en que la práctica abusiva se produzca en el ámbito del IVA, emitiendo un juicio adicional de incompatibilidad con la Directiva y la normativa nacional.

Sin negar que el juicio anterior deba realizarse, creemos que no constituye ninguna especialidad en materia de IVA. Entendemos, por el contrario, que la aplicación del art. 15 de la LGT no puede ser automática en ningún caso y sea cual sea el tributo afectado. Esto es, no basta con que se pueda apreciar una operación cuyo fin primordial sea el ahorro fiscal, sino que es preciso constatar, además, que dicho resultado es contrario a lo querido por la legislación reguladora del tributo. De lo contrario, estaríamos aplicando la cláusula de conflicto a conductas que deben calificarse como una simple economía de opción, permitidas, si bien de forma tácita, por la Ley.

LAS RECIENTES MODIFICACIONES DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

Carlos Suárez Mosquera

Agencia Estatal de Administración Tributaria

1. Introducción

Estudiaremos las variaciones introducidas por las normas siguientes:

- El Real Decreto-Ley 13/2010, de 3 de diciembre, de actuaciones en el ámbito fiscal, laboral y liberalizadoras para fomentar la inversión y la creación de empleo.
- Ley 39/2010, de 22 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2011.
- Real Decreto-Ley 14/2010, de 23 de diciembre, por el que se establecen medidas urgentes para la corrección del déficit tarifario del sector eléctrico.
- Decisión de la Comisión de las Comunidades Europeas de 11 de enero de 2011.

Su estudio lo dividiremos en tres partes:

- 1 - Modificaciones en el régimen de empresas de reducida dimensión
- 2- Resto de modificaciones del TRLIS
- 3- El fondo de comercio financiero del artículo 12-5 TRLIS y la Decisión de la Comisión de las Comunidades Europeas de 11 de enero de 2011.

2. Normas que afectan exclusivamente a empresas de reducida dimensión

2.1. Elevación del umbral de facturación de 8 a 10 millones de euros

Se introduce la modificación del artículo 108 1 del TRLIS por el Real Decreto-Ley 13/2010 –artículo 1–. Hasta ahora se exigía para poder disfrutar del régimen una cifra de negocios inferior a 8 millones de euros en el período impositivo inmediato anterior y a partir del 1 de enero de 2011 se ha elevado el umbral a 10 millones de euros.

2.2. Inercia en el disfrute del régimen

Se añade un nuevo apartado 4.º al artículo 108, es introducido por el Real Decreto-Ley 13/2010, la Ley de Presupuestos para 2011 lo rectifica y por último el Real Decreto-Ley 14/2010 lo vuelve a rectificar, siendo esta última la versión definitiva equivalente a la primera introducida. En menos de un mes se hacen los tres cambios que indudablemente parece tratarse de una forma de corrección de errores. La novedad introducida permite seguir disfrutando del régimen especial durante los 3 ejercicios inmediatos siguientes a aquél en que se supere el umbral de 10 millones de euros, condicionado a que la entidad haya cumplido las condiciones para ser ERD tanto en el período que sobrepasa el umbral como en los dos anteriores. Esta norma permite, por ejemplo, que una sociedad que haya facturado en el 2010 una cifra de 10 millones y superase este límite en años sucesivos, pueda seguir disfrutando del régimen en los tres años siguientes –2011, 2012 y 2013– con la condición de haber disfrutado del régimen en el 2008, 2009 y 2010.

	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Cifra negocios	7	7	10	11	12	12
Régimen	ERD	ERD	ERD	ERD	ERD	ERD

El ejercicio en que alcanza los 10 millones de cifra de negocio es el 2010, luego, teniendo en cuenta que tanto en ese como en los dos anteriores cumplió condiciones para ser ERD, podrá seguir disfrutando del régimen otros tres años mas. De no haberse modificado la norma, en los años 2011, 2012 y 2013 no cabría la aplicación del régimen especial.

Señalar que la norma habla de períodos impositivos y que éstos pueden tener una duración inferior a los 12 meses.

2.3. Inercia en operaciones acogidas al capítulo VIII del título VII del TRLIS

La segunda novedad introducida en el apartado 4.º del artículo 108 pretende dar un tratamiento mas beneficioso a aquellas entidades que hayan participado en los procesos regulados por ese capítulo. Se establece que la posibilidad de aplicar el régimen especial se extenderá a los tres ejercicios siguientes a aquél en que se alcance la cifra de negocios de 10 millones de euros. Literalmente dice el segundo párrafo del apartado 4.º:

“Lo establecido en el apartado anterior será igualmente aplicable cuando dicha cifra de negocios se alcance como consecuencia de que se haya realizado una operación de las reguladas en el capítulo VIII del título VII de esta Ley acogida al régimen fiscal establecido en dicho capítulo, siempre que las entidades que hayan realizado tal operación cumplan las condiciones para ser consideradas como de reducida dimensión tanto en el período impositivo en que se realice la operación como en los dos períodos impositivos anteriores a este último.”

Recordar que el capítulo VIII regula las fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canjes de valores y cambios de domicilio social de un Estado miembro a otro de la Unión Europea. Operaciones de muy diversa índole y que tienen el denominador común de tener que ver con la concentración empresarial.

Si aplicamos la norma a un proceso de fusión de dos sociedades que tengan los siguientes parámetros de facturación podremos apreciar su funcionamiento:

	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Sociedad A	7	7	1			
Sociedad B	7	7	13	14	14	14
			ERD	ERD	ERD	ERD

(Las cifra de negocio aparece representada en millones de euros)

Los números anteriores representan un caso de fusión en el que la sociedad B absorbe a la sociedad A. Se produjo la fusión en el ejercicio 2010 y ello provocó un aumento de la facturación de la sociedad B. La operación se produjo en el primer semestre del 2010 y de ahí que la sociedad A tenga una facturación de 1 millón, correspondiente a la parte del año 2010 previa a su disolución.

No parece necesario acudir en un caso como este a la aplicación del supuesto contemplado en el párrafo 2.º del apartado 4.º, que estamos comentando, puesto que en el año 2010 la sociedad A es el primero en que facturó mas de 10 millones por lo que sería ERD en ese año en función de la facturación del 2009. En el 2011 no sería ERD por el apartado 1.º pero si por el apartado 4.º primer párrafo, puesto que ha cumplido condiciones para ser ERD tanto en el propio 2010 como en los dos ejercicios anteriores.

Con la simple aplicación del apartado 1.º llegaría para determinar la aplicación del régimen tres años mas.

Mas difícil de calificar resulta el caso de una fusión en el que se cree una nueva sociedad a partir de otras que se disuelven en el proceso. Partiendo de los mismos datos del caso anterior supongamos que se constituye una nueva sociedad C que absorbe a las otras dos.

	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Sociedad A	7	7	1			
Sociedad B	7	7	1	14	14	14
Sociedad C			12	14	14	14

Según el apartado 1.º del art. 108 es que la Sociedad C no puede ser ERD en el año 2010, al tratarse de una sociedad de nueva creación y tener una facturación anualizada superior a 10 millones de euros.

Según el primer párrafo del apartado 4.º no podría ser tampoco ERD por no haberlo sido, al no existir, en los años anteriores. Sólo nos queda apelar al segundo párrafo del apartado 4.º, según el cual si las entidades que hayan realizado tal operación cumplan las condiciones para ser consideradas como de reducida dimensión tanto en el período impositivo en que se realice a la operación –2010– como en los dos anteriores pueden seguir disfrutando del régimen tres años mas. La cuestión es que tanto la Sociedad A como la B ya no existen, entonces ¿quien puede seguir disfrutando del régimen?, parece que el precepto-en una interpretación sistemática y no literal, debe referirse a la nueva sociedad surgida. Las dos sociedades extinguidas tanto en el período impositivo en que se realizó la operación como en los dos anteriores habrían podido ser ERD, luego parece que el presupuesto de la norma se cumple, y , por otro lado, dejan de existir continuando sus actividades una nueva sociedad heredera de las anteriores.

2.4. Modificaciones del tipo de gravamen (Art. 1 Real Decreto-Ley 13/2010)

Se realiza una modificación del artículo 114 y de la disposición adicional duodécima del TRLIS. Ambas modificaciones consisten en aumentar, con efectos para períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2011, el umbral de aplicación del tipo reducido desde 120.202,41 € hasta 300.000 €

De acuerdo al artículo 114 hasta el 31 de diciembre de 2010 tributaba al 25 por 100 la parte de la base imponible comprendida entre 0 y 120.202,41 € y el resto de la base imponible al tipo general. A partir de esa fecha, y para los ejercicios iniciados desde 1 de enero de 2011, se amplía el umbral, tributando al 25 por 100 por la parte de la base imponible comprendida entre 0 y 300.000 € y el resto al tipo general del 30 por 100.

Respecto a la Disposición Adicional Duodécima dispone la aplicación de tipos mas reducidos en las entidades que cumplan en el período con las condiciones de:

- Cifra de negocios del período inferior a 5 millones de euros.
- Plantilla media inferior a 25 empleados.
- Que según el artículo 28 no deban tributar a un tipo diferente del general.

Hasta 31 de diciembre de 2010 el tipo del 20 por 100 se aplicaba hasta 120.202,41 € y a partir de períodos impositivos iniciados dentro del año 2011 se eleva hasta 300.000 €

3. Resto de modificaciones en el TRLIS

3.1. Libertad de amortización para período 2011-2015 (Modificado por artículo 1-4 Real Decreto-Ley 13/2010)

La libertad de amortización contenida en la disposición adicional undécima del TRLIS fue introducida para los períodos impositivos iniciados dentro de los años 2009 y 2010 por la Ley 4/2008, de 23 de diciembre, por la que se suprime el gravamen del Impuesto del Patrimonio, se generaliza el sistema de devolución mensual en el Impuesto sobre el Valor Añadido, y se introducen otras modificaciones en la normativa tributaria. Se permitía la libertad de amortización siempre que se cumpliesen determinados requisitos. Esta primera redacción exigía que se tratase de:

- Inversiones en elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias afectas a actividades económicas.
- Puestos a disposición en períodos impositivos iniciados en 2009 y 2010.
- Que durante los 24 meses siguientes a la fecha de inicio del período impositivo en que los elementos adquiridos entren en funcionamiento, la plantilla media total de la entidad se mantenga respecto de la plantilla media de los doce meses anteriores.

Se preveía la aplicación de la deducción en los casos en que en que la fecha de puesta a disposición del elemento fuese posterior a 2009 y 2010 pero se tratase de elementos encargados en esos años. Y lo mismo, cuando se tratase de elementos puestos a disposición en esos años pero en que el encargo se hubiese realizado con dos años o mas de anterioridad a la puesta a disposición. Tomando, eso sí, como base para su cuantificación la inversión realizada en los dos ejercicios señalados.

El Real Decreto-Ley 6/2010, de 9 de abril de medidas para el impulso de la recuperación económica y el empleo varia la redacción anterior ampliando el régimen a los ejercicios 2011 y 2012.

Ahora el Real Decreto-Ley 13/2010, de 3 de diciembre, introduce dos nuevas e importantes modificaciones en la disposición adicional undécima:

- La primera, amplía el régimen tres años mas, a los períodos impositivos iniciados en 2013, 2014 y 2015.
- La segunda, suprime la exigencia del mantenimiento de plantilla, resulta aplicable aunque se reduzca la plantilla.

Por otro lado, añade dos nuevos apartados, cuarto y quinto, cuya finalidad es aclarar situaciones temporales intermedias.

El apartado 4.º dispone que las inversiones realizadas entre la fecha de entrada en vigor del Real Decreto-Ley 13/2010 –el 3 de diciembre de 2010– y la finalización del último período impositivo anterior al que se inicie a partir del 1 de enero de 2011 y que no puedan acogerse a la libertad de amortización por no cumplir los requisitos de mantenimiento de empleo previstos hasta ese momento, podrán, sin embargo aplicar la libertad de amortización en los períodos impositivos que inicien a partir de 1 de enero de 2011. En base a este precepto una inversión realizada, por ejemplo, el 15 de diciembre del 2010, suponiendo que se pusiese en funcionamiento en esa fecha, y teniendo la sociedad un ejercicio típico que finalizase el 31 de diciembre de 2010 podría amortizar el bien en el 2010, por esos quince días, por el método que gustase pero sin libertad de amortización. Pero a partir del 1 de enero de 2011 habría una libertad total de amortización.

Según el apartado quinto las inversiones realizadas hasta 3 de diciembre de 2010 deben cumplir todos los requisitos establecidos por la normativa anterior, especialmente la obligación del mantenimiento de empleo, aclarando su aplicación aún cuando los períodos impositivos se inicien después del 1 de enero 2011.

Sigue conteniendo las mismas previsiones para inversiones cuyo encargo se realice en esos años pero cuya puesta a disposición se produzca en ejercicios iniciados con posterioridad a 2015.

Es de resaltar que el gasto contable derivado de la amortización se genera a partir de que el inmovilizado esté en condiciones de entrar en funcionamiento que según lo dispuesto por la Resolución del ICAC de 30 de julio de 1991 (BOICAC n.º 6), por la que se dictan normas de valoración del inmovilizado material, que se identifica desde el momento en que el inmovilizado puede producir ingresos con regularidad. No tiene este momento que coincidir con el de puesta a disposición. Es posible que se haya producido la puesta a disposición de un elemento y no cumplir el segundo requisito por carecer del oportuno permiso administrativo, por ejemplo, o por ser parte de otro inmovilizado mas complejo.

3.2. Modificaciones en el artículo 15-9 TRLIS . Coeficientes de corrección monetaria (Art. 72 de Ley 39/2010)

Se le hacen dos modificaciones. La primera es la típica adecuación de los coeficientes de corrección monetaria a los que hace referencia el apartado 9.º y que se realiza cada año. En éste no se modifican los coeficientes del año anterior, sigue en vigor la misma tabla considerando que en el ejercicio 2010 no se ha producido pérdida de poder adquisitivo en los bienes inmuebles y por ello aplica el coeficiente 1 a bienes adquiridos en ese año y lo mismo a los adquiridos en 2011.

3.3. Modificaciones en artículo 15-4.º del TRLIS. Regla de valoración en las reducciones de capital con devolución de aportaciones (Art. 75 Ley 39/2010)

El otro cambio se produce en el apartado 4.º dándole efectos retroactivos, alcanza a las operaciones realizadas a partir del 23 de septiembre de 2010. La modificación excepciona la norma general de tributación en los casos de reducción de capital que consiste en considerar que las cantidades devueltas reducen primeramente el valor de adquisición de la participación y a partir del momento en que lo sobrepasen, el exceso, comienza a ser renta fiscal. Este criterio se aparta del contable. La nueva norma introducida excepciona esta regla general para las entidades de inversión colectiva –SICAVS entre otras– aplicando el criterio contrario de considerar renta a las primeras cantidades percibidas, con el límite del aumento del valor liquidativo habido durante la tenencia. El nuevo párrafo añadido dice así:

“No obstante, tratándose de operaciones realizadas por sociedades de inversión de capital variable reguladas en a Ley de Instituciones de Inversión Colectiva no sometidas al tipo general de gravamen, el importe total percibido en la reducción de capital con el límite del aumento del valor liquidativo de las acciones desde su adquisición o suscripción hasta el momento de la reducción de capital social, se integrará en la base imponible del socio sin derecho a ninguna deducción en la cuota íntegra.

Cualquiera que sea la cuantía que se perciba en concepto de distribución de la prima de emisión realizada por dichas sociedades de inversión de capital variable, se integrará en la base imponible del socio sin derecho a deducción alguna en la cuota íntegra.

Se aplicará lo anteriormente señalado a organismos de inversión colectiva equivalentes a las sociedades de inversión de capital variable que estén registrados en otro Estado, con independencia de cualquier limitación que tuvieran respecto de grupos restringidos de inversores, en la adquisición, cesión o rescate de sus acciones; en todos los casos resultará de aplicación a las sociedades amparadas por la Directiva 2009/65/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de julio de 2009 por la que se coordinan las disposiciones legales, reglamentarias, y administrativas sobre determinados organismos de inversión colectiva en valores mobiliarios.”

3.4. Modificación del artículo 16 del TRLIS relativo a obligaciones documentales en operaciones vinculadas

El artículo 1.º-1 del Real Decreto-Ley 13/2010 modifica el apartado 2 del artículo 16 elevando el límite de exigencia de documentación de 8 a 10 millones de cifra de negocios con efectos para los períodos iniciados a partir de 1-1-2011. El anterior límite estuvo vigente en el período comprendido entre 20 de febrero del 2009 hasta el 31 de diciembre de 2010.

3.5. Modificación del artículo 30 del TRLIS relativo a la deducción por doble imposición interna por dividendos

El apartado 2.º de este artículo había sido modificado con efectos 1 de enero de 2011 por la Ley 34/2010, de 5 de agosto, por la que se modificó la Ley de Contratos del Sector Público pero la Ley, 39/2010, de Presupuestos para 2011 lo retoca ligeramente a través de su disposición adicional 58, con efectos desde 1 de enero de 2011. El objetivo principal de la modificación introducida en el artículo 30 fue extender la aplicación de la deducción del 100 por 100 de los dividendos a casos en los que el porcentaje de participación resulte inferior al 5 por 100, cumpliendo determinadas condiciones. Dice así:

“Esta deducción será también de aplicación en los casos en que se haya tenido dicho porcentaje (se refiere al 5 por 100) pero, sin embargo, sin haberse transmitido la participación, se haya reducido el porcentaje tenido hasta un mínimo del tres por ciento como consecuencia de que la entidad participada haya realizado una operación acogida al régimen fiscal especial establecido en el Capítulo VIII del Título VII de esta Ley o una operación en el ámbito de ofertas públicas de adquisición de valores. Lo anterior será aplicable a los dividendos distribuidos dentro del plazo de tres años desde la realización de la operación en tanto que en el ejercicio correspondiente a la distribución no se transmita totalmente la participación o ésta quede por debajo del porcentaje mínimo exigido del tres por ciento. (Redacción según Ley 39/2010)”

Es fácil que el porcentaje de participación se reduzca si la sociedad participada se ve inmersa, por ejemplo, en un proceso de fusión bien como absorbente o absorbida puesto que se produce normalmente una ampliación de capital en el que los antiguos accionistas no tienen derecho preferente de suscripción lo que provoca, consiguientemente, una reducción del porcentaje de participación. Lo mismo ocurre en procesos de escisión o canje de valores. Además, el precepto exige como requisitos adicionales no bajar del tres por ciento el porcentaje de participación por esta causa, que no hayan pasado más de tres años entre la operación y el reparto de dividendos y que no se transmita la participación en el ejercicio del reparto del dividendo o que ésta quede por debajo del porcentaje mínimo exigido del tres por ciento. Esta última limitación se podría incumplir por la existencia de una nueva operación de fusión.

La diferencia entre la redacción dada por la Ley 34/2010 y la Ley 39/2010 es que esta última añade el caso en que la reducción del porcentaje de participación se produzca como consecuencia de la una operación en el ámbito de ofertas públicas de adquisición de valores.

3.6. Pago fraccionado del Impuesto sobre Sociedades

El artículo 73 de la Ley 39/2010 redacta el apartado 4 del artículo 45 del TRLIS para los períodos impositivos que se inicien durante el año 2011, en una redacción totalmente coincidente con la que ya tenía este precepto para el año 2010.

3.7. Beneficios fiscales aplicables a la celebración del “VIII Centenario de la Consagración de la Catedral de Compostela”

La Disposición Adicional 56.º de la Ley 39/2010 declara este acontecimiento de excepcional interés público a los efectos de lo dispuesto en el artículo 27 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo. La duración del programa de apoyo comprenderá desde 1 de enero de 2011 hasta el 31 de diciembre de 2011. Y los beneficios fiscales concedidos son los máximos establecidos en el artículo 27.3 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre.

4. Fondo de comercio financiero (Art.12-5 TRLIS)

En la Ley 39/2010, de 22 de diciembre, se da una nueva redacción al apartado 5 del artículo 12 del TRLIS pero pocos días después –el 11 de enero de 2011– se hace pública la Decisión de la Comisión de las Comunidades Europeas que zanja definitivamente el expediente abierto a España en el año 2007 y que había dado lugar ya a una primera Decisión –el 28 de octubre de 2009– que ordenó dejar sin efecto el precepto para operaciones realizadas después de 21 de diciembre de 2007, fecha en que la Comisión publicó el inicio del expediente de investigación a las autoridades españolas, y, siempre y cuando, se tratase de adquisiciones intracomunitarias (empresas comunitarias) y mantuvo abierto el procedimiento para aquellas adquisiciones referidas a sociedades no residentes en estados miembros. Esta incertidumbre se resuelve con esta Decisión del 11 de enero de 2011 que resulta contraria a la nueva redacción contenida en la Ley 39/2010, puesto que esta última sólo excluye la amortización del fondo de comercio vinculado a sociedades residentes en otro estado miembro de la Unión Europea. La Decisión es mucho más restrictiva, como a continuación veremos, y excluye a las sociedades residentes en otros países.

La redacción dada al apartado 5.º del artículo 12 por la Ley 39/2010 tiene carácter retroactivo, aplicable a los períodos impositivos que concluyan a partir de 21 de diciembre de 2007, fecha de referencia por la publicación del inicio del expediente. Añade un último párrafo que dice así:

“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.”

La Decisión de la Comisión de 11 de enero de 2011 deja vacía de contenido esta modificación. Resumiendo las conclusiones de las dos Decisiones, observamos que:

La Decisión de 28 de octubre de 2009 había concluido que la norma española era contraria al ordenamiento comunitario infringiendo el artículo 88, apartado 3, del Tratado y que constituía una ayuda ilegal, en lo que se refería a adquisiciones

intracomunitarias. Por razones de confianza legítima, hasta la fecha de la publicación de la Decisión de incoación del procedimiento –21 de diciembre de 2007– permitió no exigir la devolución de la ayuda derivada de la norma y seguir disfrutando de la misma en los años siguientes a las amortizaciones derivadas de adquisiciones efectuadas con anterioridad. Aplazaba la decisión a tomar respecto a las sociedades residentes fuera de la Unión a la espera de que las autoridades españolas aportasen nuevos elementos de juicio.

La Decisión de 11 de enero de 2011 establece, con una única excepción, que el artículo 12-5 no es aplicable a las adquisiciones de valores emitidos por sociedades residentes fuera del Unión desde 21 de diciembre de 2007, permitiéndoles, a pesar de su ilegalidad, seguir disfrutando del régimen por las mismas razones invocadas en la Decisión de 28 de octubre de 2009 cuando se hubiesen adquirido con anterioridad a esa fecha y exige la devolución a las sociedades que la han disfrutado cuando la adquisición fuese posterior a 21 de diciembre de 2007. La excepción se refiere a adquisiciones mayoritarias, realizadas antes de la publicación de esta segunda Decisión –11 de enero de 2011–, siempre que se trate de valores emitidos por sociedades residentes en países en los se pueda demostrar la existencia de obstáculos jurídicos explícitos a las combinaciones transfronterizas de empresas. Admite como demostradas estas condiciones en China e India.