

# CRONICA TRIBUTARIA

*Boletín de Actualidad 1/2015*



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

**Carvajo Vasco, Domingo:** Oportunidad y necesidad de la imposición patrimonial

**García Sinde, Ignacio:** ¿Es posible practicar liquidación tributaria a sujeto pasivo de IVA que realiza entregas de bienes a un comerciante minorista sin repercutir el recargo de equivalencia?

**Guedes Santos, João Victor:** Los intereses sobre el capital pagados desde Brasil bajo los Convenios de doble imposición

**Miguel Canuto, Enrique de:** Nacimiento de la deducción y selección de la norma en el IVA (en torno a la sentencia de la Audiencia Nacional de 17 de septiembre de 2014)

**Piña Garrido, Lilo:** Impuesto sobre Sucesiones en Alemania: breve referencia a la reciente sentencia del Tribunal Constitucional alemán de 17 de diciembre de 2014

NIPO: 634-15-013-2

ISSN: 210-2919

## OPORTUNIDAD Y NECESIDAD DE LA IMPOSICIÓN PATRIMONIAL\*

**Domingo Carbajo Vasco**

Economista. Licenciado en Derecho

Inspector de Hacienda del Estado

### 1. Consideraciones generales

Una de las consecuencias de la crisis sistemática que padecemos ha sido el incremento de la desigualdad en las sociedades occidentales. La OCDE (una organización a la que no se puede tachar de radical) ha indicado claramente ([www.oecd.org/social/inequality.htm](http://www.oecd.org/social/inequality.htm)):

“La crisis económica ha añadido urgencia a la necesidad de afrontar la desigualdad”.

En general, la propia OCDE sigue señalando que nos encontramos en el período de mayor desigualdad de renta<sup>1</sup> para los 34 Estados miembros que la componen en los últimos 50 años y que el 10 por 100 de la renta media de la parte más afluyente de la población supera 9 veces la renta media del 10 por 100 de la población con menores ingresos, cuando hace 25 años esta relación era de 7 veces.

La situación en España es todavía peor, pues en el ejercicio 2007<sup>2</sup> (año del inicio convencional de la crisis económica presente)<sup>3</sup> la relación anterior era 8,4, mientras que, en 2011 (último ejercicio para el cual la OCDE presenta sus datos)<sup>4</sup>, el coeficiente pasó al 13,8.

Además, el fenómeno de la exclusión social, es decir, la existencia de colectivos sociales ajenos a un nivel de renta mínimo ha crecido exponencialmente; en este orden de cosas, nuevamente, los datos de la OCDE son alarmantes, ya que el indicador de pobreza relativa ha pasado del 11,5 en 2007 al 11,7 en 2011 y, en España, del 13,3 al 15,1.

Otros datos como los emitidos por la Fundación Luis Vives<sup>5</sup> afirman que en España en 2013 el 27,3 por 100 de la población estaba en riesgo de pobreza y exclusión social, con una evolución positiva (*sic*) de este porcentaje desde 2009; de forma tal que 12,8 millones de personas se encontraban en esta situación y que, en el período 2009/2013, 1.320.216 personas habían entrado en la categoría de “excluidos sociales”.

---

\*El texto recoge la documentación entregada por el autor durante la celebración de la Jornada: “Desigualdad social: ¿pueden jugar algún papel los sistemas tributarios para reducirla?”, ESADE, Organización de Inspectores de Hacienda del Estado, Barcelona, 16 de marzo de 2015.

<sup>1</sup> Hay que tener en cuenta que existen otro tipo de desigualdades, como la de género, que no consideraremos en nuestra exposición.

<sup>2</sup> Conforme a los propios datos de la OCDE que se reflejan en la página de Internet mencionada

<sup>3</sup> *Passim*. García, Norberto E. y Ruesga Benito, Santos M. (coordinadores): *¿Qué ha pasado con la economía española? La Gran Recesión 2.0 (2008 a 2013)*, Ed. Pirámide, Madrid, 2014.

<sup>4</sup> Lo cual hace temer que la situación en 2014 sea todavía peor y la desigualdad se haya incrementado en nuestra patria todavía más.

<sup>5</sup> *Flash Social Luis Vives*, nº 488, 19 de febrero de 2015.

Ciertamente, tanto los datos como la medición del incremento de la desigualdad son debatidos, discutibles y sometidos a crítica, como ha demostrado también las recientes críticas a la obra seminal de Piketty<sup>6</sup>, pero con independencia de la posibilidad de definir “desigualdad”<sup>7</sup> y de las dificultades de recopilar estadísticas históricas y homogéneas respecto a este tipo de indicadores (muchos de ellos, ciertamente, subjetivos y dotados de un alto componente ideológico), lo cierto es que todo el mundo parece de acuerdo en que, en los últimos años, se ha incrementado la desigualdad en las sociedades occidentales y que la crisis no ha hecho sino agudizar esa tendencia.

## 2. Política Tributaria y desigualdad

En estas condiciones surge inmediatamente la pregunta de si la acción del sistema tributario puede revertir esa tendencia a la desigualdad (siempre que, lógicamente, consideremos la misma como algo negativo o, al menos, que veamos críticamente una desigualdad excesiva)<sup>8</sup>.

En realidad, nos encontramos ante un debate inconcluso, porque, en principio, tampoco existe acuerdo acerca de los factores que explican la desigualdad y, en consecuencia, resulta muy difícil si no explicamos las causas de la desigualdad o no estamos de acuerdo con las mismas, introducir Políticas Públicas de cualquier tipo para reducirlas.

En ese sentido, dos de los teóricos más importantes sobre los orígenes de la desigualdad, Atkinson, en sus trabajos de la década de los 70 y, ahora, el propio Piketty, tienen explicaciones diferentes; para el primero, es la herencia la causa fundamental, para el segundo, el hecho de que las rentas del capital crecen exponencialmente sobre unas rentas de trabajo que ven disminuido su papel, su participación en la renta nacional, especialmente, si como ha sucedido en España y otras economías europeas se produce la llamada “devaluación salarial”.

Ahora bien, si observamos cualquiera de las dos posiciones anteriores, la “solución” a las mismas nos conduciría inexorablemente a pedir la incorporación de impuestos para remediarlas: gravámenes sobre la Herencia, si somos atkinsonianos e impuestos patrimoniales en el caso de Piketty.

Evidentemente, también es discutible hasta qué punto los impuestos pueden afectar a la distribución de la renta, aunque los datos estadísticos que maneja la OCDE si son contundentes: las rentas antes de impuestos y transferencias sociales están peor distribuidas que después<sup>9</sup>, aunque muy moderadamente.

Por lo tanto, los impuestos sí que tienen algo que hacer, siquiera no aisladamente, ni de manera principal, a la hora de actuar favorablemente sobre la distribución de la renta y la riqueza; es más, para un ciudadano española tal asunto debería estar claro, ya que nuestra Carta Magna proclama entre sus principios de imposición, artículo 31.1, la

---

<sup>6</sup> Piketty, Thomas: *El Capital en el siglo XXI*, Ed. Fondo de Cultura Económica de España, 2014

<sup>7</sup> Pero la evolución del índice de Gini, un indicador estadístico clásico para medir la desigualdad, también manifiesta este aumento de la desigualdad, así, en 2011, el índice de Gini en la media de la OCDE era 0,32 y, en España, 0,34.

<sup>8</sup> Incluso el pensamiento denominado “liberal” considera que una desigualdad excesiva no es algo bueno para la sociedad y, además, suele afirmar que son sus Políticas y el modelo capitalista o de “economía de mercado”, si preferimos utilizar el eufemismo al uso, los que explican la reducción de la desigualdad de las economías modernas

<sup>9</sup> OECD. Economics Department: “Income Inequality and Growth: The role of taxes and transfers”, *OECD Economics Department Policy Notes*, n° 9, January 2012.

progresividad del sistema tributario y, con independencia de las dificultades para establecer un índice progresividad, lo cierto es que sólo es progresivo un sistema tributario que aplicado sobre la distribución de la renta y la sociedad antes de impuestos mejora esa distribución.

Seguidamente, podríamos entrar en un nuevo debate (también inacabado e inacabable)<sup>10</sup> acerca de qué impuestos son los más apropiados para incidir en la distribución de la renta y la riqueza y aunque la mayoría de la doctrina dirige su atención a la imposición sobre la renta y el capital (los impuestos patrimoniales, los cuales son, por otra parte, el objeto central de nuestro texto); no puede olvidarse que la acción del sistema tributario ha de verse en su conjunto.

Es más, poco favor haríamos a la progresividad lograda por un impuesto sobre la renta de las personas físicas clásico<sup>11</sup> si la misma se viera más que compensada en sentido opuesto por la acción contraria de otros gravámenes.

Ahora bien, el foco de nuestro interés son los impuestos patrimoniales pues, como hemos indicado anteriormente, si de verdad se quiere actuar sobre la desigualdad y siendo ésta, por otro lado, superior en materia de riqueza (capital) que de renta; parece inexorable que pongamos el acento en este tipo de impuestos como instrumentos redistributivos.

Sin embargo, creemos firmemente y lo desarrollaremos seguidamente que las razones para implementar nuevamente en el sistema tributario español (y utilizamos de manera consciente la voz “nuevamente”, pues desde hace muchos años lo que se ha venido haciendo es eliminar este tipo de gravámenes de tal sistema) una serie de impuestos patrimoniales, no son sólo de progresividad, sino de pura eficacia, eficiencia económica y también (ahora que está tan de moda la “austeridad”) razones de suficiencia, puramente recaudatorias.

### **3. La imposición patrimonial**

La doctrina y la experiencia histórica conocen diferentes tributos sobre el capital global (riqueza, patrimonio) y sus diferentes vertientes (inmuebles, mobiliario, vehículos automóviles, objetos de lujo y suntuarios, etc.).

Por otro lado, se diferencia entre exacciones que recaen sobre la “variable flujo” de capital, cuyo ejemplo prototípico sería el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas (en adelante, ITPO) y otros sobre la “variable stock”, cuyo ejemplo paradigmático es el propio Impuesto sobre el Patrimonio (en adelante, IP).

Una nueva línea de debate, imprescindible para cualquier Reforma Fiscal que se precie (y no para el conjunto de “retoques” de la pretendida Reforma Fiscal de 2014), es analizar, integrar y coordinar con el resto de los componentes del sistema tributario un elenco de gravámenes patrimoniales, pero nuestra pretensión es más humilde: defender

---

<sup>10</sup> Como debe suceder en cualquier discusión de valor ontológico y fundamental, ya que nos estamos enfrentado a cuestiones que inciden en la postura más íntima del ser humano y en sus consideraciones éticas, por lo que no puede pretenderse (y, además, sería contraproducente), un consenso al respecto de los principios. En suma, por recurrir a un brocardo, *in lege unitas, in opinionibus plena libertas*.

<sup>11</sup> Evidentemente, no incluyo entre una imposición sobre la renta de las personas físicas modernas a un tributo “dualizado”, plagado de imperfecciones técnicas incluso desde la perspectiva de lo que sería un gravamen dual, como es el español, al menos, desde el ejercicio 2000. En general, Picos Sánchez, Fidel: “El modelo dual de reforma del IRPF: Un estudio de la viabilidad y los efectos de su aplicación en España”, Ed. Instituto de Estudios Fiscales, *Investigaciones*, n ° 4/04.

la causa de un retorno intenso de la imposición patrimonial clásica, el IP y de una nueva versión reforzada de los gravámenes sobre las sucesiones y las herencias (los despectivamente denominados *death taxes*), nuestro tradicional Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (en adelante, IS y D).

#### **4. El retorno del Impuesto sobre el Patrimonio**

##### 4.1. Introducción

Una de las grandes novedades de la Reforma Fiscal de 1978 fue la introducción, como gravamen “extraordinario”, de un Impuesto sobre el Patrimonio de las Personas Físicas.

El hecho de que su incorporación al sistema tributario español fuese con carácter “extraordinario”, como si se tratase de un suceso excepcional y de duración temporal limitada, un gravamen transitorio, ya revela la enorme dificultad que supone implantar un tributo autónomo que recaiga sobre la riqueza, el patrimonio neto, de los particulares.

A pesar de que, tanto económica como jurídicamente, todo el mundo reconoce que la riqueza conforma una manifestación de capacidad económica diferente y diferenciada de la renta; lo cierto es que la resistencia al mismo, con variedad de argumentos, como la pretendida existencia de una doble imposición sobre el ahorro, su carácter confiscatorio, etc., anticipaba solamente los problemas que la existencia de este Impuesto sobre el Patrimonio (en adelante, IP) iba a suponer.

Ciertamente

Ello a pesar de que se trataba de una exacción que recaía efectivamente sobre un colectivo limitado (dados los límites de la obligación de declarar que conllevaba) y tenía un marcado carácter censal y de control del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, IRPF).

En estas condiciones, la feroz resistencia a la tributación patrimonial por parte de los grupos afectados no hizo sino empezar y, de hecho, el tributo no se “normalizó” hasta la Ley 19/1991, de 6 de junio del IP.

Pero en ese momento ya estaba, a nuestro entender, herido de muerte, pues su cesión a las CCAA generó un total desinterés por la gestión y comprobación de este tributo, con lo que su capacidad de control y cruce con los datos del IRPF cayó en el olvido.

El segundo “agujero” en su función fue la introducción de la denominada “exención del útil de trabajo” o de la “empresa familiar” que, bajo la excusa de defender el patrimonio familiar, ha conllevado que el impuesto dejase de recaer sobre los patrimonios de las grandes familias, hábilmente transformados en *holdings* y empresas familiares.

Por último, los Gobiernos de las CCAA, claramente proclives al populismo más barato, menospreciaron la recaudación pequeña, pero fija, justa y de carácter anti cíclico (más de 2.000 millones de euros) que este tributo proporcionaba, menospreciándola ante el raudal de recursos que la actividad inmobiliaria vinculada a la “burbuja” entraba en sus arcas.

No es de extrañar que, en ese contexto, las exacciones sobre el capital, el IP y el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, fueran objeto de feroces ataques, aprovechando que a nadie le gusta pagar impuestos (especialmente, añadimos nosotros, si se pertenece al colectivo que ha de abonarlos) y que el increíble (por llamarlo de alguna manera) Gobierno de ZP lo eliminase en 2008, en el marco de una absurda Política Fiscal que pretendía “salir” de la crisis mediante reducciones de impuestos,

carentes de toda racionalidad técnica y cuyo episodio más conocido, por su extravagancia y falta de todo rigor, fueron los 400 euros.

¿Qué sucedió, entonces? Que las CCAA se encontraron sin un ingreso público de claro carácter anticíclico, no afectado por la crisis económica, seguro y que, bien gestionado (creemos sinceramente que pedir una buena gestión fiscal a las Administraciones tributarias de las CCAA es casi un oximorón), hubiera generado abundantes ingresos tributarios y mecanismos de cierre del fraude fiscal, además, de coadyuvar al control del IRPF y a una mayor justicia tributaria.

## 4.2. El retorno

A medida que la crisis económica se expandía y dilataba en el tiempo, la catastrófica Política Fiscal del período 2000/2007, centrada en obtener ingresos tributarios de manera casi exclusiva del ciclo inmobiliario, probó su desastre y las CCAA, en particular, buscaron nuevos ingresos públicos.

Estos ingresos públicos han sido muy variados, aunque destacan cinco frentes: nuevas y mayores tasas, recursos derivados de la imposición ecológica, expansión del llamado “céntimo sanitario” y retorno de la imposición patrimonial.

Ciertamente, algunas CCAA, en particular, la de Madrid, se han resistido a la implementación del IP con argumentos “liberales”, muy discutibles, aunque coherentes con su Política Económica y con el convencimiento en las bondades de la llamada curva de Laffer.

En cualquier caso, el IP está para quedarse y su vigencia, en principio, está asegurada hasta el año 2015; es más, algunas CCAA, caso de la catalana, han incrementado la progresividad del tributo, demostrando una gran coherencia (*sic*) en este planteamiento, pues su Gobierno fue uno de los que más clamó contra la existencia de tal tributo.

Al menos, la CCAA de Madrid, como hemos señalado, trata de ser coherente en su Política Fiscal y sigue resistiéndose a implantar este tributo, a pesar de que, recientemente, el generoso Gobierno central ha atribuido la recaudación del IP de 2011 a las CCAA que lo hubieran implantado.

## 4.3. Los datos del IP del ejercicio 2011

Pues bien, la AEAT acaba de publicar las estadísticas de las declaraciones del IP correspondientes al ejercicio 2011, [www.agenciatributaria.es/Estadisticas/Publicaciones/Sites/Patrimonio/2011](http://www.agenciatributaria.es/Estadisticas/Publicaciones/Sites/Patrimonio/2011).

Conviene, en primer lugar, señalar que resulta muy ardua (así lo reconoce la propia Nota metodológica que acompaña esa publicación estadística) la comparación entre los datos del IP 2011 y los correspondientes al período 2008, último de aplicación generalizada de este gravamen sobre el capital en todo el territorio nacional; aunque solamente sea por dos factores: a) los diferentes niveles de declaración, situados ahora en una base imponible superior a 700.000 euros o un elenco de bienes y derechos propiedad del sujeto pasivo por valor superior a los 2 millones de euros, b) el hecho de que en tal año 2011, tres CCAA: Madrid, Valencia y Baleares, seguían sin reintroducir este tributo.

Por ello, tampoco es de extrañar ni el descenso en el número de declaraciones presentadas: en 2007 fueron 967.293 y en 2011 (declaraciones de contribuyentes con cuota tributaria positiva), 102.297.

Sólo en Madrid, en el período 2007, se presentaron 166.603 autoliquidaciones por este impuesto. Tampoco puede extrañar el hecho de que el valor medio de lo declarado se haya incrementado, así hemos pasado de una alícuota media del 0,52 por 100 en 2007 al 0,71 por 100 en el ejercicio 2011.

Respecto a la composición del patrimonio declarado, quizás tres circunstancias: el impacto de la crisis inmobiliaria, el que los sujetos pasivos declarantes lo sean de bases y rentas elevadas y el mayor dinamismo económico del país, explican que, frente a la situación tradicional, el porcentaje del patrimonio declarado de carácter mobiliario, el 76,27 por 100 del total, supere ampliamente al inmobiliario que era del 16,91 por 100.

Entre los valores mobiliarios poseídos destacan, a su vez, los depósitos y las acciones y participaciones en entidades no cotizadas en mercados organizados.

Respecto a la característica media de estos declarantes, se constata que disponen de una fortuna relevante; así, la decila de renta entre 300 y 1.502 miles de euros concentra el 61,76 por 100 de los declarantes y el 31,53 por 100 del total del patrimonio declarado con una media de 1.031.502 euros por declaración. Asimismo, el proceso de concentración de la riqueza de estos declarantes es muy elevado, producto, sin duda, del incremento en el valor de la base imponible necesaria para declarar, ya que la decila siguiente, la que integra las rentas entre 1.502 y 6.010 miles de euros, donde se encuentran el 30,61 por 100 de los declarantes, aporta el 40,91 por 100 del total patrimonio declarado con una media por contribuyente de 2.703.048 euros, más del doble que la anterior.

Si, ahora, entrásemos a analizar la distribución del IP por razones de género, vemos que el patrimonio declarado se distribuye de manera prácticamente paritaria entre varón y mujer y que sólo conviene destacar, en tal distribución de género, el hecho de que los bienes inmuebles suponen un porcentaje superior del patrimonio total declarado por las hembras, el 19,74 por 100 frente al 14,82 por 100 en el caso de los varones, contrastando con una menor importancia del capital mobiliario en las primeras: el 73,40 por 100 frente al 76,27 por 100, respectivamente.

Tal sesgo es coherente con el hecho de la mayor relevancia de los rendimientos del capital inmobiliario declarados por las mujeres en el IRPF en relación a su base imponible.

En suma, bienvenido sea el retorno del IP, aunque esté necesitado de una profunda reforma, pues su normativa y valores, de 1991, se encuentran totalmente alejados del contexto económico, social y tecnológico del siglo XXI.





## **¿ES POSIBLE PRACTICAR LIQUIDACIÓN TRIBUTARIA A SUJETO PASIVO DE IVA QUE REALIZA ENTREGAS DE BIENES A UN COMERCIANTE MINORISTA SIN REPERCUTIR EL RECARGO DE EQUIVALENCIA?**

**Ignacio García Sinde**

Interventor y Auditor del Estado

Inspector de Hacienda

### **1. Introducción**

La cuestión que planteamos y a la que intentamos dar respuesta -con un sentido eminentemente práctico- es la relativa a la posibilidad de que la Administración Tributaria practique liquidación a un sujeto pasivo de IVA que realiza entregas de bienes a una persona física comerciante minorista sujeto al régimen especial de IVA de recargo de equivalencia sin la repercusión del importe de este recargo de equivalencia y le exija por medio de esta liquidación el pago del importe del recargo de equivalencia no repercutido.

Estamos ante un sujeto pasivo de IVA que realiza una actividad de fabricación o de comercio al por mayor, con lo que efectúa entregas de bienes tanto a otros fabricantes, como a comerciantes mayoristas, comerciantes minoristas y consumidores finales. Por ello, utilizaremos la expresión "fabricante" en el sentido señalado, comprendiendo todos estos supuestos, o sea, tanto verdaderos fabricantes como comerciantes mayoristas.

No olvidemos que la actual situación económica conducirá a extender estas operaciones de los fabricantes con consumidores finales y comerciantes minoristas, tanto por el interés de los fabricantes de ampliar su volumen de operaciones y su clientela, como por el interés de los compradores por encontrar un precio más ajustado.

Entonces, en el caso que nos ocupa, en el ejercicio de dicha actividad empresarial se efectúan una serie de ventas a quienes resultan ser comerciantes minoristas no sociedades mercantiles que debían de haber soportado el recargo de equivalencia, pero dichas ventas se efectuaron sin la repercusión del recargo de equivalencia.

La Administración, en una comprobación de la declaración del fabricante, debe traer al expediente la prueba de que los adquirentes son comerciantes minoristas, la prueba de que no se ha repercutido el recargo de equivalencia (facturas del comprobado) y, a partir, de estos datos y con los fundamentos jurídicos que veremos, entiende que es procedente la regularización tributaria al vendedor que hemos denominado fabricante.

Hasta ahora hemos hablado de Administración Tributaria y de comprobación. La primera cuestión que nos podemos plantear es si esta comprobación puede realizarse por la oficina gestora o si debe estar reservada a la Inspección. Así como claramente se trata de una cuestión que no puede regularizarse por el procedimiento de verificación de datos, ya que excede de su contenido, por ser una cuestión jurídicamente compleja, no observamos obstáculos legales a que una regularización de este tipo se practique en el curso de un procedimiento de comprobación limitada por la oficina gestora.

Evidentemente, el órgano adecuado para la realización de este tipo de actuación es la Inspección, pero, en caso de que se efectuara, por la oficina gestora, no observamos

infracción jurídica alguna que pudiera invalidar los actuado por cuestiones competenciales.

## 2. Cuestiones sobre prueba

Practicada la liquidación en estos términos, aunque hemos dado por sentado que el destinatario de las entregas de bienes es un comerciante minorista sometido al régimen especial de recargo de equivalencia, lo cierto es que el fabricante comprobado puede plantear algunas cuestiones sobre tal condición.

La primera es que una vez que tiene conocimiento claro de la identificación de los comerciantes minoristas a los que no ha repercutido el recargo de equivalencia, puede realizar una actuación cerca de los mismos, para verificar si efectivamente las compras que le han efectuado se han o no afectado a la actividad de comerciante minorista.

En principio, la información que consta en las Bases de Datos de la Administración Tributaria debe ser suficiente, *prima facie*, para determinar la condición de comerciante minorista del cliente del sujeto pasivo comprobado.

Pero evidentemente, el fabricante que está siendo comprobado puede aportar declaraciones de dichos comerciantes minoristas que desvirtúen la procedencia de la repercusión del recargo de equivalencia. En este caso, la Administración queda obligada a una comprobación del verdadero título por el que se efectuó la adquisición, sí como adquisición de comerciante minorista para afectarlo a su actividad de comerciante minorista o por otro título o con otro destino.

Las responsabilidades y consecuencias jurídicas y económicas de la adquisición de bienes por un comerciante minorista sin soportar la repercusión del recargo de equivalencia haría muy aconsejable que el comprobado pidiera la comprobación del destinatario de sus operaciones. Pero, en el caso de que no sea aceptada esta petición, debe procurar aclarar si en algún caso, la adquisición no se realizó actuando como tal comerciante minorista.

Esta sería una exigencia más de la denominada bilateralidad de la operación sujeta a IVA que, paso a paso, se abre camino en la Jurisprudencia. Ello supone que la determinación de la tributación de una operación sujeta a IVA o de su no sujeción exige tener en cuenta las alegaciones de las dos partes de la operación (por ejemplo, a efectos de determinación de la prorrata en el caso de operaciones exentas, o en operaciones no sujetas de transmisión de empresas, de tipo impositivo, de la renuncia a la exención, entre otros).

La segunda cuestión sobre las actuaciones de prueba que se puede plantear es la relativa a las actuaciones que se deben de seguir ante estos comerciantes minoristas por la comisión de la infracción prevista en el artículo 170.2, 1º de la Ley del IVA.

Norma que establece que:

"Dos. Constituirán infracciones tributarias:

1.º La adquisición de bienes por parte de sujetos pasivos acogidos al régimen especial del recargo de equivalencia sin que en las correspondientes facturas figure expresamente consignado el recargo de equivalencia, salvo los casos en que el adquirente hubiera dado cuenta de ello a la Administración en la forma que se determine reglamentariamente."

Es decir, el sujeto pasivo que está siendo comprobado debe solicitar, bien en diligencia, bien en escrito dirigido al Jefe de la Dependencia que le esté comprobando, que se deben iniciar las actuaciones precisas para la incoación de los oportunos expedientes sancionadores contra quienes siendo personas físicas comerciantes minoristas han adquirido bienes sin soportar el recargo de equivalencia, poniendo los hechos en conocimiento de los órganos competentes para la tramitación de los expedientes sancionadores.

Entendemos que, amén del deber general de perseguir las infracciones tributarias de que tengan conocimiento, un escrito de denuncia como el que nos ocupa presentado por un contribuyente al que se imputa una conducta indebida, debe ser tramitado por el destinatario del mismo, pues su no tramitación puede producir una situación de indefensión del contribuyente, que por sus medios puede no conseguir incorporar información sobre el comerciante minorista al que ha vendido sin repercutirle el recargo de equivalencia. Y la información que puede aportarse al procedimiento por un comerciante minorista en el procedimiento sancionador puede ser de gran importancia para el contribuyente que es objeto de la comprobación.

Pero es que indudablemente las explicaciones que estos comerciantes minoristas pueden aportar al procedimiento pueden ser de utilidad para la Administración, tanto para la imposición de sanciones, como para conocer la conducta del sujeto pasivo que no ha repercutido el recargo de equivalencia.

### **3. Sobre el ejercicio de la actividad de comercio**

Debemos analizar si es posible la realización de la actividad de comercio al por menor por un fabricante, ya que de no poder realizar dicha actividad estaríamos ante una infracción del ordenamiento jurídico que podría tener consecuencias jurídicas sobre los actos de comercio realizados. El artículo 1.2 de la Ley 7/1996, de Ordenación del Comercio Minorista señala que

“A los efectos de la presente Ley, se entiende por comercio minorista aquella actividad desarrollada profesionalmente con ánimo de lucro consistente en ofertar la venta de cualquier clase de artículos a los destinatarios finales de los mismos, utilizando o no un establecimiento”.

Por su parte, el artículo 8 de dicha norma, titulado “Prohibición de ventas al por menor” no prohíbe a los fabricantes proceder a la venta al por menor de las mercancías que fabrican, al establecer que:

“1. No podrán ejercer el comercio al por menor además de las personas físicas y jurídicas a quienes les esté específicamente prohibido, los empresarios individuales o sociales a quienes la normativa especial de la actividad que desarrollan les exija dedicarse exclusivamente a la misma.

2. Se prohíbe expresamente la exposición y venta de mercancías al comprador cuando éstas procedan de personas cuya actividad sea distinta a la comercial y, como consecuencia de la actividad que les es propia, tengan como finalidad principal la realización de préstamos, depósitos u operaciones de análoga naturaleza, adheridas a la oferta comercial de la mercancía, de tal forma que una no se pudiera hacer efectiva sin la otra.

En todo caso, se presumirá la existencia de estas actuaciones en el supuesto de que el comprador pudiera realizar pedidos o adquirir mercancías en los establecimientos de aquéllas.

3. La infracción a lo dispuesto en el apartado anterior será sancionable con arreglo a lo establecido en la presente Ley, con independencia de las responsabilidades derivadas, en su caso, de la respectiva legislación especial y sin perjuicio de la improcedencia de que un mismo hecho sea objeto de una doble sanción administrativa.”

Indudablemente, aplicando la legislación civil y mercantil no existe obstáculo jurídico alguno para que un fabricante efectúe ventas al por menor.

Ateniendo a la normativa del Impuesto sobre Actividades Económicas, nos encontramos que la Regla 4, titulada “Facultades”, del Real Decreto Legislativo 1174/1990, de 20 de septiembre, señala que

“el pago de las cuotas correspondientes al ejercicio de actividades mineras, e industriales, clasificadas en las Divisiones 1 a 4 de la Sección 1) de las Tarifas faculta para la venta al por mayor y al por menor, así como para la exportación de las materias, productos, subproductos y residuos, obtenidos como consecuencia de tales actividades”.

Si existieran limitaciones legales para los fabricantes respecto a la venta a consumidores finales, si podría considerarse que existe una presunción de que todo fabricante debe repercutir el recargo de equivalencia, salvo que el comerciante minorista acreditara que no procede la repercusión (artículo 157.1 de la Ley del IVA).

#### **4. La relación jurídico tributaria que se genera en la entrega de bienes por un fabricante a un comerciante minorista**

Es el momento de analizar la constitución y efectos de la relación jurídico-tributaria que, en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido, se genera en el momento en que un fabricante (utilizamos este término pero englobamos en el mismo, como hemos expuesto, a cualquier sujeto pasivo de IVA no sujeto a recargo de equivalencia) efectúa una venta a una persona física o entidad que no sea sociedad mercantil, que son las únicas a las que puede aplicarse el régimen especial de recargo de equivalencia.

Para conformar la relación jurídico-tributaria las soluciones posibles son dos. La primera, imponer la obligación al fabricante de pedir al comprador persona física que le manifieste por escrito<sup>1</sup> si es o no comerciante minorista sujeto al régimen especial de recargo de equivalencia. Si la persona física compradora le manifiesta que es comerciante minorista sujeto al régimen especial de recargo de equivalencia se deberá repercutir el impuesto y el recargo de equivalencia. Si manifiesta por escrito que no reúne estas condiciones sólo procede la repercusión del impuesto y no la del recargo.

En la primera solución, ¿qué sucede si la persona física no quiere hacer ninguna manifestación por escrito? Pues no pasa nada, pues esta conducta no está prevista en ninguna norma sancionadora.

---

<sup>1</sup> Longas Lafuente, en "El régimen especial del recargo de equivalencia" (en VV.AA: *Comentarios a la Ley y Reglamento de IVA*, Thomson Reuters, 2012), señala que según la Jurisprudencia "el vendedor tiene obligación de exigir a sus clientes la acreditación formal del hecho de estar sometidos al régimen especial, teniendo estos la obligación de hacerlo, no siendo suficiente para no liquidar el recargo de equivalencia por la Administración tributaria, la declaración verbal del cliente".

No debemos de olvidar que el artículo 9 de la Ley de Ordenación del Comercio Minorista establece la obligación de vender, al establecer que

“1. La oferta pública de venta o la exposición de artículos en establecimientos comerciales constituye a su titular en la obligación de proceder a su venta a favor de los demandantes que cumplan las condiciones de adquisición, atendiendo, en el segundo caso, al orden temporal de las solicitudes. Quedan exceptuados de esta obligación los objetos sobre los que se advierta, expresamente, que no se encuentran a la venta o que, claramente, formen parte de la instalación o decorado.

2. Los comerciantes no podrán limitar la cantidad de artículos que pueden ser adquiridos por cada comprador ni establecer precios más elevados o suprimir reducciones o incentivos para las compras que superen un determinado volumen.

En el caso de que, en un establecimiento abierto al público, no se dispusiera de existencias suficientes para cubrir la demanda, se atenderá a la prioridad temporal en la solicitud.”

¿Qué haría entonces la empresa? Pues, puede optar por no repercutir, pese a la dificultad de prueba de la negativa del comprador a indicar su condición o no de comerciante minorista y exponerse a la regularización. O puede, optar, como sería lo normal, por repercutir el recargo de equivalencia a toda persona física compradora.

¿Qué sucedería en este caso? Pues que los fabricantes dejarían de preguntar acerca de la condición de comerciante minorista a sus compradores y todas las personas físicas que adquieran bienes de fabricantes o de comerciantes mayoristas soportarían el recargo de equivalencia, pues la repercusión del mismo sería la única manera de asegurarse que no procede la regularización de sus operaciones por la Inspección.

¿Y a qué conduciría lo anterior? Pues conduciría a que consumidores finales y personas físicas no comerciantes minoristas soportarían el recargo de equivalencia de manera indebida, lo cual produciría solicitudes de devolución de ingresos indebidos y de rectificación de autoliquidaciones que supondría una nueva carga de trabajo para la Agencia Tributaria, además de producir distorsiones en el comercio.

Por tanto, la persona física que es compradora al por menor de un fabricante o de un comerciante minorista no tiene ninguna obligación de firmar un escrito dirigido al vendedor indicándole si es o no comerciante minorista sometido al recargo de equivalencia. No hay ninguna norma que regula esta obligación, ni la obligación del vendedor de pedir estos datos al comprador.

La segunda solución, es la de imponer al comerciante minorista la obligación de manifestar su condición de tal al vendedor, de manera que se le pueda repercutir el recargo de equivalencia. Con esta solución se evitan la generalización de la repercusión del recargo de equivalencia a las personas físicas que produciría la primera solución.

Si el comerciante minorista no se manifiesta sobre su condición de tal y adquiere los productos sin soportar la repercusión del recargo de equivalencia, incurre en la conducta infractora prevista en el artículo 170.2.1º de la Ley del IVA.

Si el comerciante minorista se manifiesta sobre su condición de tal y pese a tal manifestación el vendedor no le repercute el recargo de equivalencia, la norma citada del artículo 170.2, 1º de la Ley del IVA recoge una excusa absolutoria que no es otra que la puesta en conocimiento de la Agencia tributaria de la conducta del vendedor que,

pese a conocer la condición de comerciante minorista del comprador, no le ha repercutido el recargo de equivalencia. El legislador, para no obstaculizar el comercio, rechaza la posibilidad de que el minorista deba abstenerse de realizar la adquisición por el hecho de que no se le repercute el recargo de equivalencia.

A nuestro juicio, la legislación española opta por esta segunda solución, de manera que la repercusión o no del recargo depende de la actuación del comerciante minorista sujeto al régimen de recargo de equivalencia, sin que encontremos ni la necesidad ni el fundamento legal suficiente para imponer al fabricante la obligación de requerir al comprador sobre su condición de comerciante minorista sujeto a recargo de equivalencia.

La cuestión que se plantea es qué sucede cuando no se repercute el recargo y debió repercutirse. Para intentar clarificar la situación, hemos de realizar un estudio comparativo con otra relación jurídico tributaria que también es de carácter masivo y que afecta a particulares y que no es otra que la obligación de retener a cuenta sobre los salarios y retribuciones del trabajo personal.

Si en el caso nos ocupa la relación es vendedor-comprador en el presente caso es la relación entre pagador de retribuciones-perceptor de retribuciones. Para cumplir adecuadamente con la obligación de retener a cuenta de Impuestos, la Ley impone al preceptor la obligación de comunicar las circunstancias que deben tenerse en cuenta para la determinación del importe de retención y de la cuantía a retener (artículo 99.10 de la Ley del IRPF y artículo 88 de su Reglamento) y se regulan las consecuencias de su incumplimiento en el artículo 205 de la Ley General Tributaria, que recoge una sanción para el preceptor que no cumple con la obligación de informar o que cumple de forma defectuosa.

Si el preceptor presenta una declaración con datos falsos que conllevan la aplicación de un tipo de retención inferior al debido de aplicar si no mediara la declaración falsa o inexacta ¿se puede practicar liquidación al pagador de las retribuciones que se ha ajustado a los datos declarados? Entendemos que no hay norma que permite realizar esta regularización, pues el pagador ha cumplido con su obligación.

Pues bien, en el régimen de recargo de equivalencia cuando el vendedor se ha ajustado a la declaración del comprador de que es comerciante minorista y repercute el recargo de equivalencia o cuando, ante la falta de declaración del comprador sobre su condición de comerciante minorista, no repercute el recargo de equivalencia, se han cumplido por el vendedor las obligaciones propias del régimen especial y su situación no es regularizable.

Hasta ahora hemos estado en el supuesto de que el comprador es persona física o entidad no sociedad mercantil. Podemos concretar ahora la situación cuando el comprador es persona física o entidad no sociedad mercantil y comerciante minorista.

En el principio de la relación comercial esta información sólo la posee el comprador. Pues bien, de lo dispuesto en los artículos 163 y 170.2 de la Ley del IVA resulta que se impone a las personas o entidades que no sean sociedades mercantiles y que realicen habitualmente operaciones de ventas al por menor la obligación acreditar ante su proveedor el hecho de estar sometidos o no al régimen especial de recargo de equivalencia y la adquisición por estos comerciantes de bienes sin soportar el recargo de equivalencia se sanciona.

Por tanto, las consecuencias sancionadoras de una omisión de la repercusión del recargo de equivalencia recaen sobre el adquirente (salvo la excepción, que no concurre en el presente caso, ya que en la inspección no se ha realizado actuación alguna con los mismos, de que el comerciante minorista haya comunicado a la AEAT la adquisición realizada sin repercusión del recargo de equivalencia), conforme a lo dispuesto en el artículo 170.2 de la Ley del IVA

Sólo el adquirente, como veremos, tiene un conocimiento total de las circunstancias que determinan la repercusión del recargo por lo que debe soportar las consecuencias jurídicas de su conducta.

Exactamente, igual que cuando el preceptor de rendimientos presenta una declaración falsa a su pagador sobre sus circunstancias personales o familiares, las consecuencias sancionadoras recaen sobre el falsario.

## **5. La obligación de ingreso del recargo de equivalencia no repercutido**

La siguiente cuestión es la relativa a la obligación de ingreso de las cuotas de recargo de equivalencia no repercutidas y no ingresadas.

En un primer momento podríamos pensar que si el fabricante debió de haber repercutido el recargo de equivalencia en las ventas a sujetos pasivos no sociedades mercantiles que realizaban habitualmente operaciones de venta al por menor y no lo hizo, lo procedente es regularizar su situación tributaria exigiéndole el ingreso de dichos recargos de equivalencia no repercutidos.

Sin embargo, esta conclusión no es, en absoluto, clara. Pues, como hemos visto, no se impone a los sujetos pasivos de IVA una obligación de obtener información sobre el tipo de actividades que realizan sus clientes a fin de determinar si procede o no la repercusión del recargo de equivalencia.

En algunos casos, el fabricante ni siquiera realiza una actividad de comercio al por mayor, sino que realiza una actividad de fabricación, por lo que no tiene que presumir que sus adquirentes son comerciantes al por menor, pues pueden ser otros fabricantes (por ejemplo, para utilizarlos en sus procesos productivos) comerciantes mayoristas, comerciantes minoristas o consumidores finales.

En la dirección electrónica [http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio\\_es\\_ES/\\_Segmentos\\_/Empresas...](http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio_es_ES/_Segmentos_/Empresas...) aparece información sobre “Regímenes especiales para empresarios individuales”, “Régimen especial del recargo de equivalencia”. En el epígrafe de “obligaciones formales” se indica que la primera es “acreditar ante los proveedores o ante la Aduana, el hecho de estar sometido al recargo de equivalencia con el fin de que estos puedan repercutir el recargo correspondiente”.

Es decir, el comerciante minorista no tiene solo la obligación de acreditar que no procede la repercusión, sino que, al contrario, su primera obligación es acreditar ante su proveedor (o en la Aduana en las importaciones) la condición de comerciante minorista a fin de que se le pueda repercutir el recargo de equivalencia.

Es más, la información de la AEAT no hace mención a la obligación de acreditar la no procedencia de la repercusión del recargo. Sólo se expresa en términos positivos, no negativos, pues con acreditar se puede perfeccionar correctamente la relación tributaria específica del recargo de equivalencia.

Con esto queremos decir que si una persona física comerciante minorista acude a un fabricante o a un comerciante mayorista para realizar una adquisición que va a destinar al comercio minorista le basta manifestar su condición de comerciante minorista para que se proceda la repercusión del recargo de equivalencia (normalmente en los mayoristas se funciona con una declaración del minorista que se incorpora al sistema informático y se le facilita una tarjeta para que en las compras se le repercute el recargo de equivalencia). No se hace una declaración operación a operación.

Pero si esta misma persona va a hacer una adquisición para su consumo particular es cuando está obligada a manifestar que esta operación no la efectúa como comerciante minorista a fin de que no se le repercute el IVA, dando así cumplimiento a lo dispuesto en el artículo 157.1 de la Ley del IVA.

No debemos olvidar que el artículo 163 de la Ley del IVA establece la obligación de acreditar a “las personas o entidades que no sean sociedades mercantiles y realicen habitualmente operaciones de venta al por menor” es decir, que no parte la norma de la totalidad de los compradores, ni siquiera de la totalidad de las personas físicas y entidades que no son sociedades mercantiles para imponerles una obligación. Sino que delimita un conjunto muy definido al que impone la obligación: personas físicas y entidades que no son sociedades mercantiles que realizan habitualmente operaciones de venta al por menor.

La norma parte de la concurrencia de unas condiciones en el comprador que sólo el mismo conoce. Por eso, cuando no cumple con la obligación, sobre el mismo recaen las consecuencias sancionadoras.

Estamos esbozando que la obligación de ingreso del recargo de equivalencia no repercutido en su momento recae sobre el comerciante minorista. No debemos olvidar que el mismo es sujeto pasivo de IVA. Así lo establece con claridad el artículo 154.2 de la Ley del IVA. El comerciante minorista en recargo de equivalencia es sujeto pasivo de IVA pero que tributa en un régimen especial.

Por eso la Ley del IVA en su artículo 163 impone la obligación de informar sobre la correcta tributación de la operación al sujeto pasivo de IVA adquirente (no al vendedor). El sujeto pasivo de IVA que adquiere (comerciante minorista) es el que debe acreditar ante el vendedor (el reclamante) que está sujeto al régimen especial de recargo de equivalencia para que se proceda a la repercusión del recargo de equivalencia (y evitar de dicha manera la comisión de la infracción del artículo 170.2 de la Ley del IVA) o debe informar que no está sujeto al régimen especial de recargo de equivalencia (para evitar la repercusión de un recargo que no procede, ya que la adquisición que realiza la puede destinar a su patrimonio o consumo particular).

Por tanto, si el sujeto pasivo de IVA que efectúa ventas no tiene obligación de pedir información a un adquirente, ni tiene una norma que la conceda esta facultad y por tanto, imponga al comprador la obligación de facilitarla, el adquirente no tiene obligación de atender esta petición, por lo que nos encontramos con un callejón sin salida, que podría haberse resuelto con una norma que impusiera la obligación de repercutir el recargo de equivalencia en cualquier caso, por lo que quien no lo tuviera que soportar sería el que tendría la carga de probar que no debe soportarlo.

Imponer este sistema provocaría en el comercio trastornos pues supondría que en todas las ventas que se efectúen por cualquier sujeto pasivo (no comerciante minorista sujeto a recargo de equivalencia) -que no quiera exponerse a una regularización- a una persona



física debe repercutir el recargo de equivalencia, de manera que es al adquirente al que se desplaza la carga de probar que no es sujeto pasivo de IVA o no está sujeto al recargo de equivalencia.

Por tanto, si el sujeto pasivo de IVA no dispone de un mecanismo legal que le permita actuar con seguridad en la repercusión del IVA no puede imponérsele la carga soportar la regularización.

En este sentido, la contestación a la consulta 2394-03, de 22 de diciembre de 2003 de la Dirección General de Tributos recuerda que el apartado uno del artículo 87 de la Ley del IVA establece como responsables solidarios del impuesto a las siguientes personas: “1º. Los destinatarios de las operaciones que, mediante acción u omisión culposa o dolosa, eludan la correcta repercusión del Impuesto. A estos efectos, la responsabilidad alcanzará a la sanción que pueda proceder”.

Es decir, en el presente caso, si las adquisiciones se han realizado con destino al comercio minorista lo que procede es la imposición a los comerciantes minoristas que han realizado las adquisiciones de las sanciones del artículo 170.2.1º de la Ley del IVA y la exigencia de las correspondientes cuotas dejadas de ingresar por la vía de responsabilidad solidaria del artículo 87 de la Ley del IVA.

## **6. Capacidad económica y recargo de equivalencia**

La conclusión de la improcedencia de la regularización –que sólo procedería en el caso de que se hubiera acreditado que los adquirentes acreditaron, cumpliendo con su obligación, ante el fabricante su condición de comerciantes minoristas- se refuerza con un análisis de la capacidad económica y del objeto imponible del IVA en el presente caso.

El principio constitucional de capacidad económica nos tiene que orientar en la decisión a adoptar. El sujeto pasivo de IVA que se encuentra sometido al régimen especial de recargo de equivalencia no tiene que cumplir con la obligación de presentar declaraciones-liquidaciones ni ingresar cuotas repercutidas.

El régimen especial de recargo de equivalencia lo que produce es un gravamen del objeto del tributo (valor añadido generado en la fase de comercio minorista) en una fase anterior (en la venta efectuada por el fabricante o el comerciante mayorista al minorista) para excluir a los comerciantes minoristas del censo de obligados periódicos de IVA y simplificar la gestión administrativa y las tareas de control. Por tanto, el objeto del tributo no se sitúa en la misma fase de la repercusión del régimen general, sino que es una repercusión digamos “adelantada”. Por eso, si un fabricante o comerciante al por mayor no repercute el IVA aplicable sobre el valor añadido generado en su fase del proceso de producción y comercialización se le debe exigir el pago del tributo no repercutido (sin perjuicio de que pueda repercutir o resarcirse, para lo que dispone de diferentes vías, del impuesto no abonado de su adquirente, que debió de soportar la repercusión y no la soporto). En este caso, el objeto tributario gravado se encuentra en el ámbito del fabricante o comerciante al por mayor y la capacidad económica en el ámbito del adquirente (que debe soportar la repercusión y la cuota tributaria)

En el presente caso, el objeto tributario (el valor añadido generado) se produce dentro de la organización empresarial del comerciante minorista (cuya capacidad económica es la que debe soportar la repercusión). Por tanto, siendo diferentes las circunstancias las conclusiones han de ser diferentes. La regularización en el caso de un sujeto pasivo de IVA sometido al régimen especial de recargo de equivalencia que ha adquirido bienes

para el comercio minorista sin soportar la repercusión del recargo de equivalencia debe realizarse al mismo, pues tiene la obligación de comunicar al transmitente la procedencia de la repercusión del recargo de equivalencia. En este caso, tanto el objeto tributario gravado como la capacidad económica gravada se encuentran en el ámbito del comerciante al por menor, que es que debe soportar la regularización del recargo de equivalencia no pagado a su proveedor (al que en cumplimiento de la obligación del artículo 163 de la Ley del IVA le debió de comunicar que procedía la repercusión del recargo de equivalencia).

La liquidación del recargo de equivalencia al comerciante minorista es una solución que evita un enriquecimiento injusto del comerciante minorista y evita al reclamante la necesidad de reclamar los recargos de equivalencia no repercutidos y le se facilita la posibilidad de que se acredite que no se trataba de ventas comerciales para el comercio al por menor, sino de adquisiciones con otras afectaciones.

Por último los principios de buena fe, seguridad jurídica y proporcionalidad ratifican esta solución. Pues sólo en el caso de que se acredite por la Administración que los comerciantes minoristas le hayan advertido de su condición de comerciante minorista sujeto al régimen especial de recargo de equivalencia,, la liquidación le debe ser practicada al fabricante.

## **7. Otras consideraciones**

Primera.- No debemos de dejar de señalar que cuanto se trata de IVA a la importación la actuación de la Administración no se ajusta en absoluto a la tesis de que la liquidación se le debe practicar al fabricante. ¿Qué sucedería en el caso de un comerciante minorista que realiza una importación de bienes para su negocio y que no acredita ante la Aduana su condición de tal de manera que la importación se realiza sin el devengo del recargo de equivalencia?

De seguir la tesis de la liquidación al fabricante, como en el presente caso no existe, lo que procede es la práctica de una liquidación a la propia Aduana por no haber liquidado el recargo de equivalencia (como se podría practicar una liquidación a la Agencia Tributaria por indebida aplicación de la normativa sobre retenciones).O exigir responsabilidad patrimonial al funcionario que tramitó la importación.

Sin embargo, con la interpretación conjunta y sistemática realizada lo que procede es imponer al comerciante minorista la sanción del artículo 170.2,1º de la Ley del IVA y exigir el recargo de equivalencia al comerciante minorista, excluyendo a la Aduana (a la propia Agencia Tributaria) de la regularización.

Segunda.- La libre competencia y el recargo de equivalencia. Podría pensarse que el fabricante al no repercutir el recargo de equivalencia está realizando una actuación contra la libre competencia pues está vendiendo sus productos más baratos, con lo que distorsiona la libre competencia.

No compartimos esta tesis por varios motivos. En primer lugar, porque el comerciante minorista estaría cometiendo una infracción tributaria (artículo 170 Ley del IVA). En segundo lugar, porque la operación dejaría un rastro muy importante, no sólo por la existencia de factura, en la que se repercute el IVA y no el recargo de equivalencia, sino por la declaración del modelo 347 y por la obligación de suministrar el contenido de los libros registros de IVA.

Las consecuencias para el comerciante minorista -en la tesis que defendemos- son tan perjudiciales que no debe tener -a poco que la Administración Tributaria funcione bien- ningún interés en realizar una adquisición con la repercusión de IVA y sin repercutir el recargo de equivalencia.

Por tanto, no hay violación de la libre competencia, pues la oferta de no repercutir el recargo de equivalencia es un regalo envenenado para el comerciante minorista.

Tercera.- En cuanto a la sancionabilidad de la conducta, incluso quien es partidario de la tesis contraria a la que aquí mantenemos se muestra dudoso a la hora de sancionar la conducta. Así, Longas Lafuente, en la obra citada en la nota 1, reconoce que “debe entenderse que será harto dificultosa la imposición de una sanción por este motivo, dado que el elemento subjetivo o culpabilidad, en la mayoría de los supuestos no existirá, dado que el proveedor no habrá incumplido la obligación que la Ley del impuesto exige al comerciante minorista de acreditación de la aplicación del régimen especial”, expresión que nos parece contradictoria con el texto transcrito en la nota en el que se refiere a una obligación de obtener información.

Entendemos que sólo en el caso de que el comerciante minorista haya notificado su condición de tal al vendedor indicándole la procedencia de la repercusión del recargo de equivalencia y tal repercusión no se realice, procede la imposición de sanción. En los restantes casos, al no ser procedente la regularización no procede la sanción, obviamente.

Cuarta.- No desconocemos que la Resolución de 7 de noviembre de 2007 del TEAC (RG 00/00975/2005) recoge la solución contraria a nuestra tesis. Sin perjuicio de que se trata de un único acuerdo, -que ha sido anulado por el Tribunal Supremo en Sentencia de 26 de enero de 2012- lo cierto es que a la cuestión debatida -sobre cuyo fondo no entró el Tribunal Supremo- se le dedican 16 líneas, cuando la complejidad puesta de manifiesto en la presente resolución, exige de mayores y más sólidos argumentos, pues se confunde el ámbito de aplicación del recargo de equivalencia (artículo 157 de la Ley del IVA) con la obligación de acreditación de la condición de minorista.

Es decir, el artículo 157 se refiere al ámbito de aplicación del recargo de equivalencia. Deducir de la existencia de la posibilidad de que el recargo no se aplique por una declaración del minorista en el sentido de que no procede la repercusión del mismo (aspecto que la Administración podrá comprobar y en cuyo supuesto también la liquidación del recargo se practicaría al comerciante minorista) la existencia de una obligación del fabricante de requerir información a toda persona física que le quiera comprar un producto sobre su condición o imponerle la repercusión del recargo de equivalencia siempre que facilite un DNI o un NIE es una deducción que no se compadece con la finalidad de la norma.

Por tanto, como conclusión, en nuestra opinión sólo procede practicar liquidación por el recargo de equivalencia no repercutido al sujeto pasivo de IVA no sujeto a recargo de equivalencia en el supuesto de que el comprador comerciante minorista sujeto a recargo de equivalencia le haya manifestado su condición de tal y no se le haya repercutido dicho recargo de equivalencia pese a tal manifestación.

En los demás casos -o sea cuando el comerciante minorista sujeto a recargo de equivalencia manifiesta que no procede la repercusión del recargo de equivalencia y esta manifestación se demuestra falsa o cuando el comerciante minorista guarda silencio sobre su condición de tal ante el vendedor o ante la Aduana, o en los supuestos de adquisiciones intracomunitarias, en los supuestos de inversión del sujeto pasivo o en las

importaciones- la liquidación del recargo debe practicarse al comerciante minorista que no ha cumplido con su deber de manifestar su condición de tal a la otra parte o a la Aduana.

## LOS INTERESES SOBRE EL CAPITAL PAGADOS DESDE BRASIL BAJO LOS CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN

João Victor Guedes Santos\*

*Resumen:* En este artículo se comentan las cuestiones respecto a la calificación de los intereses sobre el capital pagados desde Brasil. Su carácter híbrido y la particularidad de los convenios brasileños, incluso el firmado con España, le conducen al autor a la conclusión única de que esos intereses sobre el capital deben simultáneamente calificarse como dividendos e intereses bajo dichos convenios.

### SUMARIO

1. INTRODUCCIÓN AL TEMA. 2. ANÁLISIS. 3. CONCLUSIÓN.

#### 1. Introducción al tema

En 1995, la Ley Federal n. 9.249, de 26 de diciembre, introdujo en Brasil el tratamiento favorable a los intereses sobre el capital (“*juros sobre capital próprio*” – JCP) pagados de una persona jurídica brasileña a inversores no residentes. Los intereses sobre el capital constituyen una modalidad de remuneración a los socios que se calcula a través de la aplicación de la tasa federal de interés de largo plazo (TJLP), actualmente fijada en el 5 por 100 anual, sobre el patrimonio neto de la persona jurídica brasileña. Siempre y cuando se cumplan ciertas condiciones legales, en su mayoría relacionadas con la existencia de beneficios en el ejercicio o reservas acumuladas, la persona jurídica podrá deducir los intereses sobre el capital de su beneficio gravable al 34 por 100<sup>1</sup>, sometiéndolos, a su vez, a una imposición en la fuente del 15 por 100, o del 25 por 100 si el beneficiario reside en paraíso fiscal.

Una comparación sencilla y directa entre el interés sobre el capital y el tradicional mecanismo de pago de dividendos para no residentes señala que el primero presenta importantes ventajas fiscales en Brasil. Al paso que los dividendos no se gravan en Brasil, por regla general los beneficios corporativos se gravan al 34 por 100. Sin adentrar en el caso de los pagos a paraísos fiscales, que suelen conllevar más grande gravamen en Brasil, los intereses sobre el capital se gravan al 15 por 100 en la fuente, pero son fiscalmente deducibles. Por lo tanto, el pago de intereses sobre el capital suele representar una ventaja fiscal del 19 por 100 (imposición efectiva del 34 por 100 sobre los beneficios corporativos distribuidos a través de dividendos versus imposición efectiva del 15 por 100 sobre los intereses sobre el capital).

---

\* Abogado en Brasil, con experiencia profesional en Madrid y Nueva York. LLM, Fiscalidad Internacional, University of Florida, EE.UU.; Maestría en Fiscalidad, Universidade de São Paulo, Brasil; Licenciado en Derecho, Universidade de São Paulo, Brasil; y Licenciado en Administración, Fundação Getúlio Vargas, Sao Paulo, Brasil. Se puede contactar al autor en [jgs@lob-svmfa.com.br](mailto:jgs@lob-svmfa.com.br).

<sup>1</sup> Tipo acumulado del Impuesto sobre Sociedades brasileño y de la Contribución Social sobre el Beneficio (*Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ y Contribuição Social sobre o Lucro – CSL*).

Sin un análisis más profundizado se podría concluir que, desde el punto de vista fiscal, los socios no residentes indudablemente no deben recibir dividendos, sino intereses sobre el capital. ¿Por qué una persona jurídica brasileña beneficiosa no los pagaría al revés de distribuir dividendos? Hay algunos factores que justifican la distribución de dividendos en tal circunstancia, como la adopción de base imponible presunta para el cálculo del impuesto sobre sociedades<sup>2</sup>, el cual no permite la deducción de casi ningún coste. Además, la opción por el pago de intereses sobre el capital o de dividendos comporta un doble examen. Desde una perspectiva brasileña, es necesario analizar cada situación particular, recurriendo a la estructura que mejor atienda a las características financieras y fiscales de la persona jurídica brasileña. Por otro lado, los planificadores fiscales internacionales no deben enfocarse apenas en el ámbito doméstico de la cuestión, una vez que uno de los factores clave para la definición del pago de intereses sobre el capital o dividendos es el tratamiento fiscal aplicable en el país de residencia del inversor extranjero.

Véase un ejemplo. Asumiéndose que el país del inversor extranjero grava sus residentes por la renta global (*worldwide taxation*), de manera que todas las rentas derivadas de actividades desarrolladas en el exterior sean ahí gravadas, si el país del inversor extranjero impone un tipo fijo e indistinto del 40 por 100 sobre la renta obtenida en el exterior, desde una perspectiva global, la carga fiscal de la distribución de dividendos o intereses sobre el capital sería igual (para dividendos, el 34 por 100 en Brasil y el 6 por 100 en el otro país; para intereses sobre el capital, el 15 por 100 en Brasil y el 25 por 100 en el otro país).<sup>3</sup> Sin embargo, habrá un escenario significativamente distinto si el país extranjero trata los dividendos e intereses sobre el capital de modo diferente (por ejemplo, España). Si los dividendos se gravan menos favorablemente que los intereses sobre el capital, o si un tipo inferior al 34 por 100 es aplicable, por regla general los intereses sobre el capital son más recomendables. Esta conclusión sigue verdadera si la renta extranjera es exenta en el país del inversor extranjero. Además, será necesaria una investigación más profundizada si una combinación de mecanismos resulte en la exención de apenas una de estas dos modalidades de renta.

Por otro lado, conjuntamente a las complejidades de los sistemas fiscales brasileño y extranjeros, la aplicación de los convenios de doble imposición firmados por Brasil no suele ser una tarea sencilla. Los países con los cuales Brasil mantiene una red de convenios presentan distintas calificaciones de los intereses sobre el capital. Y eso porque, además de las particularidades de cada uno de estos convenios, los intereses sobre el capital: (I) reciben distintos tratamientos por las normativas internas de cada uno de los países; (II) presentan un carácter híbrido; y (III) son tratados de diferentes maneras por las normativas mercantiles, contables y fiscales brasileñas.

---

<sup>2</sup> El régimen del beneficio presunto es una particularidad brasileña. Con excepción de algunas actividades que, por disposición legal, son obligatoriamente sometidas al régimen del beneficio real (con beneficios gravados al 34 por 100), se permite que una persona jurídica opte por este régimen presunto siempre y cuando presente beneficio anual en el ejercicio anterior a la opción de un máximo de BRL78.000.000. A grandes rasgos, sobre una base imponible del 8 por 100 o 12 por 100 de los ingresos de ventas de mercancías y del 32 por 100 de los ingresos de suministro de servicios se aplican los tipos generales del IRPJ y de la CSL.

<sup>3</sup> Esos números asumen múltiples factores críticos, tales como que el otro país ofrece crédito del impuesto brasileño para evitar la doble imposición y que el crédito indirecto es permitido. Sin embargo, la definición del gravamen efectivo exige el análisis de las particularidades de cada situación concreta.

## 2. Análisis

Por regla general, los países se utilizan ora del artículo 10 (dividendos) ora del artículo 11 (intereses) para atribuir consecuencias fiscales a los intereses sobre el capital. Por supuesto que la importancia de la calificación de dichos intereses sobre el capital como dividendos o intereses es dual, ya que, si, por una parte, desde el punto de vista del país de la fuente, el uso de la cláusula de intereses podría resultar en una reducción del tipo del impuesto brasileño (a ejemplo del convenio con Japón, cuya aplicación podría reducirlo del 15 por 100 al 12,5 por 100), por otra, desde la perspectiva del país de la residencia, la calificación de los intereses sobre el capital podría impactar la posible aplicación de las cláusulas de *participation exemption* para dividendos o el importe de créditos extraordinarios eventualmente garantizados (principalmente *matching credit*, siempre y cuando aplicable).

Un aspecto muy importante para su calificación es que los intereses sobre el capital constituyen instrumentos híbridos que mezclan elementos corporativos de dividendo y elementos fiscales de interés. Desde el espectro mercantil brasileño, los intereses sobre el capital son dividendos porque: (I) no se relacionan con una deuda; (II) requieren la existencia de beneficios para que sean pagados; (III) pueden ser atribuidos al importe de dividendos obligatorios que la entidad tiene que distribuir para los socios; y (IV) son tratados como dividendos de acuerdo con las normativas contables aplicables. Al contrario, las normativas fiscales brasileñas atribuyen a los intereses sobre el capital el mismo tratamiento de los intereses financieros ordinales, es decir, deducción seguida de retención según los mismos tipos aplicables a pagos en relación con instrumentos de deuda. Eso hibridismo de los intereses sobre el capital y el hecho de que los convenios brasileños de doble imposición adoptan la definición de “intereses” del Convenio Modelo de la OCDE de 1963 han involucrado intenso debate en Brasil y alrededor del mundo sobre cómo se les debe calificar bajo los convenios.

La definición de “dividendos” por regla general corporificada en los convenios comprende renta de acciones y otros derechos que permitan participar en los beneficios, excepto los de crédito. Los intereses sobre el capital claramente se incluyen en esta definición dado que constituyen remuneración del capital contribuido por los socios (I.E. remuneración no relacionada con un crédito) y apenas existen en la medida en que haya beneficios (corrientes o acumulados). Por lo tanto, el análisis del artículo 10 indica que los intereses sobre el capital son dividendos para los efectos convencionales. Esta posición ha sido adoptada por la Suprema Corte Alemana (*Bundesfinanzhof*) cuando examinó la calificación de esos intereses bajo el Convenio Alemania-Brasil (no más vigente).<sup>4</sup> Se concluyó que el artículo 10 se aplicaría porque desde la perspectiva mercantil brasileña los intereses sobre el capital serían renta originada de la detención de acciones.

No obstante, el artículo 11 de los convenios editados bajo el Convenio Modelo de la OCDE de 1963 se nos traslada importantes dudas sobre la calificación de los intereses sobre el capital pagados desde Brasil. El Convenio Modelo de 1963 define “interés” no apenas como rendimientos de créditos de cualquier naturaleza, tales como las rentas de fondos públicos y de bonos u obligaciones, así como todo otro beneficio asimilado a las rentas de importes dados en préstamo por las normativas fiscales del país de la fuente. Según esta definición, no solamente se considera como interés para los fines convencionales la renta originada de deudas, sino también cualquier rendimiento tratado

---

<sup>4</sup> Decisión n°. 928398, del 6 de junio de 2012.

de la misma manera que renta derivada de préstamos por las normativas fiscales del país de la fuente. Para ello, no es importante la naturaleza específica de la renta, tampoco si ya se la comprende en otra cláusula convencional. Las normativas brasileñas asemejan intereses sobre el capital a intereses ordinarios para efectos fiscales, y, por consiguiente, el análisis del artículo 11 indica que los intereses sobre el capital son intereses a efectos convencionales. En España, el Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC) ha editado resoluciones que están en conflicto con la posición de la Suprema Corte Alemana. Se estatuyó que los intereses sobre el capital se deberían calificar en el artículo 11 porque las normativas fiscales brasileñas así lo harían en el ámbito interno.<sup>5</sup> Dicha interpretación se aplicaría no obstante lo que las normativas mercantiles y contables brasileñas articulen sobre los intereses sobre el capital. Esta posición no ha sido compartida por la Corte española (Audiencia Nacional) que examinó la materia y concluyó que los atributos legales de los intereses sobre el capital en Brasil exigen su clasificación como dividendos,<sup>6</sup> decidiendo que la *participation exemption* suministrada por el Convenio Brasil-España sí se aplicaría a los intereses sobre el capital pagados desde Brasil. Todavía, tras dicha decisión de la Audiencia Nacional, el TEAC volvió a manifestarse en el sentido de que los intereses sobre el capital serían calificables bajo el concepto de intereses.<sup>7</sup>

Versiones posteriores del Convenio Modelo de la OCDE se diferencian del Modelo de 1963 cuanto a la definición de dividendos e intereses. Mientras adopte definición estricta de intereses, sin cualquier mención a normativas internas, la actual versión del Convenio Modelo de la OCDE, tal y cual el Convenio Modelo de la ONU de 2011, extiende la definición de dividendos para cualquier renta de derechos mercantiles que estén sometidos al mismo tratamiento de renta de la detención de acciones según las normativas del país de la fuente. Sin embargo, esta otra situación no ocasiona tantas dudas a efectos de la calificación bajo los convenios.

Por regla general, a los intereses se atribuye tratamiento fiscal más favorable que a los dividendos. Algunos países han introducido reglas para combatir transacciones abusivas que intentan caracterizar como interés lo que al revés es una distribución de beneficios empresariales (por ejemplo, reglas de subcapitalización). Por consecuencia, si determinada renta es descalificada como interés dado su intrínseca naturaleza de remuneración de acciones y, por lo tanto, es considerada dividendo a efectos internos, se la debe calificar bajo el artículo 10. Así, normalmente, no hay conflicto entre la aplicación sea del artículo 10 sea del artículo 11 bajo las versiones actuales de los Convenios Modelos de la OCDE y de la ONU.

Situación diferente ocurre respecto al Convenio Modelo de los EE.UU. Los artículos 10 y 11 se aplican, respectivamente, para renta sometida al mismo tratamiento de renta derivada de acciones o de renta originada de deudas, en conformidad con las normativas del país de la fuente. Sin embargo, el Convenio Modelo de los EE.UU. previene problemas cuanto a la calificación en la medida que explícitamente garantiza prioridad al artículo 10, al establecer, en el artículo 11, que si el rendimiento ya está comprendido en el artículo 10, no será considerado interés a los efectos del convenio.

---

<sup>5</sup> Resolución del 26 de junio de 2012, R.G. 4085/2010, y Resolución del 13 de abril de 2011, R.G. 1201/2011.

<sup>6</sup> Apelación nº. 232/2011, del 27 de febrero de 2014.

<sup>7</sup> Resolución del 6 de noviembre de 2014, R.G. 6929/2012.



La perspectiva tradicional y prevalente entre los expertos en fiscalidad internacional es que un ítem de renta solo se califica bajo una, y solamente una, regla distributiva establecida por convenios de doble imposición. La práctica fiscal arraigada rechaza la posibilidad de que un ítem de renta sea calificado bajo más de una regla distributiva, o mismo que no sea calificado bajo ninguna regla.<sup>8</sup> Se pueden mencionar la coherencia y simplicidad como principales factores para evitar que a un ítem de renta se atribuyan dos diferentes disciplinas fiscales. No obstante, la disputa inherente a la calificación de los intereses sobre el capital no ofrece mejor solución sino reconocer que, de hecho, hay situaciones en que el rendimiento se debe calificar bajo dos diferentes cláusulas convencionales.

Como subrayado anteriormente, los intereses sobre el capital son rendimientos con características mercantiles de dividendos, pero gravados como intereses en Brasil. No solo se subsumen a la definición mercantil ordinaria de dividendos, sino también a la definición amplia de intereses bajo los convenios brasileños (incluso el firmado con España). Por un lado, el argumento que se utiliza en favor del artículo 10 es que los intereses sobre el capital se comprenden en la “definición central” de dividendos (es decir, renta proveniente de acciones), mientras que apenas se los trataría como intereses si utilizada la “definición auxiliar” del artículo 11 (es decir, renta gravada como interés bajo las normativas fiscales del país de la fuente). Por otro lado, en favor del artículo 11 se argumenta que la discusión involucra convenios fiscales y, por lo tanto, se debería valorar más una definición que remita a las normativas fiscales del país de la fuente que una definición que demande el análisis exclusivo de conceptos mercantiles.

Ambos argumentos se nos parecen imprecisos en la medida que buscan crear principios interpretativos convencionales inexistentes para sostener una de esas dos posiciones. No es posible considerar la remisión a las normativas fiscales por el artículo 11 como cláusula que se aplica apenas si no exista otra definición para dado ítem de renta. Al artículo 11 no se incorporó la familiar expresión del artículo 3(2) de las Convenciones Modelos “*unless the context otherwise requires*” (a menos que de su contexto se infiera una interpretación diferente) u otra expresión similar cualquiera restringiendo su objetivo y, por lo tanto, los principios aplicables a las situaciones mencionadas son enteramente diferentes.<sup>9</sup>

De manera similar, no hay nada en el Convenio Modelo de la OCDE de 1963 o en los convenios brasileños de ahí originados que nos conduzca a la interpretación de que la necesidad de utilizarse de las normativas fiscales internas de un país para auxiliar en la definición del término convencional “intereses” resulte en la prevalencia de este concepto sobre la definición asignada en la convención a “dividendos”. El artículo 3(2) confiere prioridad a las normativas fiscales sobre las demás normativas internas solamente respecto a términos no definidos en el convenio, lo que no se aplica a la situación analizada.

---

<sup>8</sup> Respecto a rentas no específicamente relacionadas en ninguna regla distributiva, los convenios de doble imposición presentan cláusulas subsidiarias – o cláusulas “*catch-all*” –, como la de los beneficios de las empresas, para asegurar que todos los posibles ítems de renta estén allí comprendidos.

<sup>9</sup> En resumen, el artículo 3(2) se refiere al uso de las normativas internas para la definición de los términos mencionados, pero no expresamente definidos, en los convenios de doble imposición. Se articula que a menos que de su contexto se infiera una interpretación diferente, a un término se debe conferir el mismo significado existente bajo las normativas internas, siendo que el significado extraído de las normativas fiscales deben prevalecer sobre el significado proveniente de otras normativas generales.

### 3. Conclusión

Los intereses sobre el capital presentan importante desafío a los paradigmas de los convenios fiscales. Se requiere que los expertos en fiscalidad internacional se liberten de las amarras traídas por tradicionales fundamentos respecto a los convenios de doble imposición. En lo que se refiere a los intereses sobre el capital, la proposición de que apenas una regla distributiva se aplica a dado ítem de renta se nos parece perder autoridad. No se resulta correcto que las administraciones fiscales apliquen exclusivamente la cláusula que consideren más apropiada para calificar dichos rendimientos cuando hay dos cláusulas similarmente aplicables. Si bajo un convenio en particular (por ejemplo, el Convenio Brasil-España) los intereses sobre el capital se califican igualmente como dividendos e intereses, una situación atípica y excepcional de doble calificación ocurre. En la medida en que los artículos 10 y 11 pueden limitar la imposición fiscal de los países de la fuente y de la residencia diferentemente, se debe irrestrictamente garantizar a los contribuyentes las reglas más benéficas establecidas en las dos cláusulas.<sup>10</sup>

Dos diferentes resultados se originan de las conclusiones planteadas. Primero, la imposición fiscal en el país de la fuente debe limitarse a la más pequeña retención autorizada por los artículos 10 y 11. Segundo, el país de la residencia debe garantizar la más favorable medida para la eliminación de la doble imposición respecto a dividendos e intereses. Si el convenio establece *participation exemption* para uno de esos ítems de renta, se la debe aplicar. Si apenas se aplican mecanismos de crédito, y se prevén créditos extraordinarios para dividendos, intereses o los dos, el país de la residencia estará compelido por el convenio a autorizar que los contribuyentes se utilicen del importe más grande como impuesto pagado en el exterior. Es extremadamente improbable que se haya planeado ese resultado por ocasión de la elaboración del Convenio Modelo de la OCDE de 1963 y de los convenios brasileños que lo tomaran como punto de partida. Eso desafía sobremanera la aplicación uniforme, para todas las situaciones, de consolidados principios convencionales. No obstante, esa es la única consecuencia que se nos parece traer consistencia para la calificación de los intereses sobre el capital pagados desde Brasil, preservando los derechos garantizados a los contribuyentes por los convenios de doble imposición.

---

<sup>10</sup> Eso nos parece verdad incluso para los pocos convenios brasileños que hacen referencia expresa a los intereses sobre el capital. El protocolo del convenio de doble imposición firmado entre Brasil y Portugal, por ejemplo, estatuye que los intereses sobre el capital son considerados intereses bajo el artículo 11. Por lo tanto, se esclarece que los intereses sobre el capital se incluyen en el artículo 11. No se menciona, sin embargo, que los intereses sobre el capital solo se deben calificar como intereses, y, por consiguiente, no se clarifica si se debe desconsiderar para los fines convencionales que los intereses sobre el capital notablemente también se subsumen a la definición del artículo 10.

## **NACIMIENTO DE LA DEDUCCION Y SELECCIÓN DE LA NORMA EN EL IVA (en torno a la sentencia de la Audiencia Nacional de 17 de septiembre de 2014)\***

**Enrique de Miguel Canuto**  
Universidad de Valencia

### **1. Introducción**

¿Qué norma es la aplicable para definir una deducción cuando ha habido un cambio normativo en el IVA? ¿Qué regla define la deducción en los supuestos de inversión del sujeto pasivo? ¿Puede darse una sola y la misma respuesta a ambas preguntas?

Los interrogantes que han venido rodeando los supuestos de inversión del sujeto pasivo han propiciado un pronunciamiento de la Audiencia Nacional, que concluye dos secuencias de actos de la Administración y resoluciones judiciales, que se caracteriza por la riqueza de su contenido, no obstante suscitar alguna perplejidad en alguna de sus argumentaciones. Las circunstancias concurrentes en el caso dan pie a una reflexión en profundidad sobre los temas planteados.

### **2. Relato fáctico**

En el resumen del relato de los hechos que han dado lugar a la sentencia de la Audiencia Nacional de 17 de septiembre de 2014<sup>1</sup>, es pedagógico distinguir dos secuencias sucesivas.

Primera secuencia: La Oficina Nacional de Inspección tributaria practica liquidaciones en concepto de IVA ejercicios 1988 a 1991. En 1998 el TEAC declara la prescripción de determinadas deudas y confirma las demás liquidaciones. En el 2.000 la Audiencia Nacional desestima el recurso contencioso y confirma las liquidaciones. En 2006 el Tribunal supremo desestima el recurso de casación. En 2007 la Agencia tributaria practica liquidación en ejecución de sentencia de cuotas por importe de 229.562 euros.

Segunda secuencia: El 17 de mayo de 2007 la actora presenta solicitud de rectificación de autoliquidación, que deriva de la inclusión de cuotas soportadas por razón de la inversión del sujeto pasivo, por importe de 229.562 euros. El 29 de junio de 2007 la Agencia tributaria deniega la solicitud de rectificación. En el 2009 el TEAC desestima la reclamación contra la denegación de la rectificación de autoliquidación. La actora interpone recurso ante la Audiencia nacional, que concluirá con sentencia estimatoria.

La razón de la denegación de la rectificación y la desestimación del TEAC está en el artículo 89.III de la Ley del IVA nº 37/1992, en su original versión, según el cual

“No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, no procederá la rectificación de las cuotas impositivas repercutidas en los siguientes casos: 2.º cuando sea la Administración tributaria la que ponga de manifiesto, a través de las correspondientes liquidaciones, cuotas impositivas devengadas y no repercutidas

---

\*Este trabajo se realiza en el marco del Proyecto Prometeo 2013/054 “La globalización del fenómeno tributario: construcción metodológica, criminalización y derechos humanos”.

<sup>1</sup> Sentencia de la Audiencia Nacional 17 de septiembre de 2014, recurso nº 826/2009.

mayores que las declaradas por el sujeto pasivo y la conducta de éste sea constitutiva de *infracción tributaria*".<sup>2</sup>

### **3. Condición de deducibilidad**

En cuanto al nacimiento del derecho a deducir en el supuesto de inversión del sujeto pasivo ha habido un cambio normativo que origina dos etapas.

Primera etapa: en los supuestos de inversión del sujeto pasivo el derecho a deducir nace "en el momento en que el sujeto pasivo *efectúe el pago* de las cuotas deducibles". Esta es la solución de la Ley nº 30/1985 (artículo 35.2) y la solución original de la Ley nº 37/1992 que está vigente hasta que es reformada por Ley 42/1994 con efectos uno de enero de 1995.

Esta disociación entre el devengo y el ingreso de la cuota forzaba entonces a que la deducción fuera ejercitada necesariamente en autoliquidación de periodo posterior al periodo en que se había producido el devengo de la cuota a deducir.

Segunda etapa: es entronizada por la mencionada Ley nº 42/1994, con efectos uno de enero de 1995, conforme a la que a los supuestos de inversión del sujeto pasivo pasa a aplicarse la regla general según la cual el derecho a deducción nace en el momento en que *se devengan* las cuotas deducibles (artículo 98.1).

A partir de entonces la cuota es deducible en el mismo momento y periodo en que se entiende devengada, por tanto, en la misma autoliquidación.

El relato fáctico del caso en estudio presenta cuotas cuyo derecho a deducción es ejercitado en 2007 habiéndose devengado las cuotas en 1990 y 1991. Esto podría, en hipótesis, originar un problema de tempestividad en el ejercicio de la deducción, pero lo que es claro es que no muda la norma aplicable.

### **4. Dedución e infracción**

La razón de la denegación de la petición de la actora por la Administración está en el artículo 89.III de la Ley del IVA nº 37/1992, vigente hasta su derogación por Ley nº 22/2013, con efectos uno de enero de 2014, según el cual "no procederá la rectificación de las cuotas impositivas repercutidas en los siguientes casos: 2.º cuando sea la Administración tributaria la que ponga de manifiesto, a través de las correspondientes liquidaciones, cuotas impositivas devengadas y no repercutidas mayores que las declaradas por el sujeto pasivo y la conducta de éste sea constitutiva de *infracción tributaria*".

Por una parte, la actora, en el debate, señaló que la Ley nº 30/1985 sobre IVA, no vincula el ejercicio del derecho de deducción a que no se hayan impuesto sanciones; invocó el artículo 35.2 de la Ley nº 30/1985 que vincula el derecho a la deducción al pago de las cuotas soportadas; destacó que la resolución recurrida aplica de forma retroactiva el artículo 89.3 de la Ley nº 37/1992 sobre el IVA, que impide la rectificación de las cuotas repercutidas en caso de *infracción tributaria*, subrayando que las deducciones esgrimidas se refieren a liquidaciones referentes a los ejercicios 1990 y 1991; y consideró que la normativa aplicable son los artículos 35 y 36 de la Ley nº 30/1985 y los artículos 63,64, 163 y 24 de su Reglamento.

---

<sup>2</sup>Ver Almudí Cid, J. M.: "La rectificación de la repercusión del IVA tras la imposición de sanciones (art. 89 tres 2º de la Ley del IVA): cuestiones comunitarias y constitucionales", *Quincena fiscal* nº 6 (2011).

Por otra parte, la actora argumentó, que no se trata de un supuesto de rectificación de facturas, sino el ejercicio del derecho de deducción derivado del mecanismo de la inversión del sujeto pasivo; que el artículo 89 de la Ley nº 37/1992, se titula "rectificación de las cuotas impositivas repercutidas", por lo que no es aplicable al presente caso, ya que no ha habido rectificación, sino una liquidación administrativa ante un supuesto de cuotas "autorrepercutidas" por inversión del sujeto pasivo, invocando a estos efectos la respuesta de la Dirección General de Tributos a la consulta de 28 de octubre de 2010; argumentó que para el caso de que se estime de aplicación la Ley nº 37/1992, son invocados los artículos 98, 99, 100 y 165, relativos al ejercicio del derecho de deducción, y que cabe subrayar que no ha caducado el ejercicio del derecho a deducir (4 años), pues ha existido una controversia judicial, que ha suspendido dicho plazo que empieza a contar desde el 2 de junio de 2006, fecha de la firmeza de la sentencia del TS de 2006 antes mencionada. Bajo la Ley 30/1985 el plazo de caducidad era de un año desde el pago de las cuotas, lo que también se ha respetado pues las "autofacturas" se emitieron el 31 de marzo de 2007.

La Ley nº 22/2013, con efectos uno de enero de 2014, por exigencias comunitarias, ha dado nueva redacción a la norma, que ahora dice que "no procederá la rectificación de las cuotas impositivas repercutidas en los siguientes casos: 2.º cuando sea la Administración Tributaria la que ponga de manifiesto, a través de las correspondientes liquidaciones, cuotas impositivas devengadas y no repercutidas mayores que las declaradas por el sujeto pasivo y resulte acreditado, mediante datos objetivos, que dicho sujeto pasivo *participaba en un fraude*, o que sabía o debía haber sabido, utilizando al efecto una diligencia razonable, que realizaba una operación que formaba parte de un fraude». Desaparece la referencia a la infracción.

En la doctrina, Almodí Cid<sup>3</sup> ya había advertido que la postura inicialmente adoptada por el Tribunal de Luxemburgo en el caso *Genius Holding* fue después objeto de revisión, admitiéndose entonces la rectificación de la repercusión siempre que de la misma no se derivase un perjuicio económico para la Hacienda Pública. En efecto, según se señala en el caso *Schmeink & Cofreth y Manfred Strobel*, "la exigencia de que quien expide la factura demuestre su buena fe, cuando ha eliminado por completo, y en tiempo oportuno, el riesgo de disminución de ingresos fiscales, no es necesaria para garantizar la percepción del IVA y prevenir el fraude fiscal". Por todo ello, y como consecuencia del principio de primacía que rige en el ámbito comunitario, la limitación que afecta a la rectificación de la repercusión del IVA tras la imposición de sanciones al sujeto pasivo, incorporada a nuestro ordenamiento hace casi dos décadas, debe considerarse completamente inaplicable, concluía el autor.

## 5. Normativa aplicable

Como indica la Sala sentenciadora, *en primer lugar*, debe resolverse lo relativo a la selección de la normativa aplicable, pues la actora, sobre la base de que el hecho imponible y la obligación tributaria se produjeron bajo la vigencia de la Ley nº 30/1985 sobre el IVA, considera que esa es la norma aplicable, mientras que la resolución recurrida entiende que la norma a aplicar es la Ley nº 37/1992 sobre el IVA, pues es ésta la que está en vigor cuando se produce el ingreso de las cuotas por la recurrente.

La Audiencia Nacional dirá que "en nuestra opinión, no cabe duda de que la norma aplicable es la Ley 37/1992, en la redacción mencionada, pues el derecho a la deducción nace una vez se han efectuado los ingresos de cuotas correspondientes y además no

---

<sup>3</sup> Almodí Cid, J. M.: "La rectificación de la repercusión del IVA..." *op. cit., passim*.

existe un derecho automático y absoluto a la misma, ya que sólo procederá acordar la deducción una vez se acredite suficientemente el ingreso de las cuotas debidas”.

Y añadirá que “una vez determinada la normativa aplicable, debe señalarse que también resulta de aplicación la regla *tempus regit actum*, propia del Derecho Tributario, es decir, las obligaciones fiscales se rigen por la normativa en vigor en el momento de producirse los hechos, sin que las modificaciones posteriores tengan efecto retroactivo salvo disposición expresa en contrario, prevención de la que se excluye el derecho sancionador”.

¿Qué consecuencias se producían en el caso de autos? La consecuencia que derivaba de la aplicación de una u otra normativa, en lo que afecta al presente recurso era que la Ley nº 37/1992 en su artículo 89 III.2 º, vigente en el momento en el que se efectúa el ingreso de las cuotas, establecía la improcedencia de la deducción de las mismas, si el solicitante había sido sancionado como consecuencia de la falta de repercusión de las cuotas y consiguiente ingreso en plazo, lo que había sucedido en el presente caso en el año 1997.

A lo que la Audiencia nacional añadió que “así las cosas, la modificación ulterior de la citada norma, materializada en la Ley 22/2013 de 22 de diciembre artículo 77.3, en cuya virtud se suprime la vinculación entre el derecho a la deducción y la circunstancia de no haber sido sancionado previamente por la falta de ingreso en plazo de las cuotas, no puede ser aplicada retroactivamente”<sup>4</sup>.

¿A qué resultado se llegaba? En un primer momento de la argumentación de la sentencia, se llegaba a la desestimación del recurso: “La redacción del artículo 89.Tres. 2º de la Ley 37/1992, en la versión que hemos considerado aplicable, es tajante, en cuanto a la imposibilidad de aplicar la deducción en un caso como el que motiva estas actuaciones. En este contexto, el respeto al principio de legalidad tributaria impone a la Administración y a los Tribunales, la obligación de acomodar sus resoluciones a los dictados de legislador, lo que conduce, en principio, a la directa desestimación del recurso, pues resulta ser una cuestión pacífica entre las partes que el ingreso de las cuotas se produjo bajo la vigencia de la Ley 37/1992 en la redacción dada por la Ley 13/1996 y que la recurrente fue sancionada por falta de repercusión e ingreso de las cuotas debidas, sanción que fue confirmada por la STS de 2 de junio de 2006” .

Poniendo ahora entre paréntesis el giro argumentativo que la Sala introducirá a continuación, y que conducirá a estimar el recurso, cabe indicar que la Audiencia Nacional hace supuesto de la cuestión de la norma aplicable, porque existiendo dos soluciones normativas sucesivas sobre el criterio de deducción es preciso definir previamente el criterio que define la norma aplicable. La Audiencia Nacional confunde el criterio sobre el nacimiento de la deducción con el criterio sobre la selección de la norma aplicable.

## **6. Norma vigente en el momento del devengo**

El criterio tradicional de definición de la norma aplicable al tributo consiste en que ésta es la norma vigente en el momento de devengo del tributo, identificado con el momento de realización del hecho imponible. Este es el criterio doctrinal<sup>5</sup> y el criterio jurisprudencial. Valgan dos simples ejemplos.

---

<sup>4</sup> *Ut supra*.

<sup>5</sup> Para que a un determinado hecho o situación pueda atribuírsele la cualidad de imponible es necesario que una norma, vigente al tiempo de producirse aquel, le atribuya la expresada naturaleza. El hecho

El Tribunal Supremo ha dicho “que salvo que se diga que una norma es retroactiva, la norma aplicable a una liquidación tributaria es la que se halla vigente en el momento de producirse el hecho imponible o supuesto de hecho del tributo, y como en el presente caso, lo gravado era una ejecución de obra, y ésta finalizó en el año 1979, las normas con arreglo a las cuales debió de practicarse la liquidación, y, en su caso, reconocerse o denegarse un beneficio tributario al solicitante, era la vigente en aquel momento”(STS 3 de mayo de 1990)<sup>6</sup>.

En el mismo sentido, la Sala de Murcia ha dicho que “como conclusión, hay que decir que salvo que se diga que una norma es retroactiva, la norma aplicable a una liquidación tributaria es la que se halla vigente en el momento de producirse el hecho imponible o supuesto de hecho del tributo (STS 3 mayo 1990). (...) sin que quepa distinguir entre normas de fondo y procedimentales, siéndoles a todas ellas aplicables la doctrina jurisprudencial expuesta” (sentencia del TSJ de Murcia 30 de diciembre de 1995)<sup>7</sup>.

La LGT de 2003, heredera de esa tradición, así lo recoge en el actual artículo 10.II “salvo que se disponga lo contrario, las normas tributarias no tendrán efecto retroactivo y se aplicarán a los tributos sin período impositivo devengados a partir de su entrada en vigor y a los demás tributos cuyo período impositivo se inicie desde ese momento”, ello en armonía con el artículo 21.1 según el cual “el devengo es el momento en el que se entiende realizado el hecho imponible y en el que se produce el nacimiento de la obligación tributaria principal. La fecha del devengo determina las circunstancias relevantes para la configuración de la obligación tributaria, salvo que la ley de cada tributo disponga otra cosa”. El tipo impositivo aplicable a cada operación será el vigente en el momento del devengo, ha dicho y sigue diciendo la Ley del IVA, en sintonía y aplicación de la solución común a todos los tributos.

En el caso resuelto por la Audiencia Nacional en sentencia 17 de septiembre de 2014 , dado que las liquidaciones impugnadas refieren a hechos imponibles del IVA realizados en los ejercicios 1990 y 1991, la normativa aplicable a la deducción de cuotas es la vigente en la fecha de devengo entendiendo por tal el momento de realización del hecho imponible, lo que conduce a la Ley nº 30/1985 cuyo artículo 35.2 dice que en los supuestos de inversión del sujeto pasivo el derecho a deducción nace en el momento en que el sujeto pasivo efectúe el pago de las cuotas deducibles.

La Audiencia Nacional conoce y enuncia pero no aplica el criterio correcto en este punto cuando dice “las obligaciones fiscales se rigen por la normativa en vigor en el momento de producirse los hechos, sin que las modificaciones posteriores tengan efecto retroactivo salvo disposición expresa en contrario, prevención de la que se excluye el derecho sancionador”.

Sin embargo , la Audiencia Nacional nombra este criterio como *tempus regit actum*, siendo que las características propias de éste último son 1º que se pregunta por qué norma se aplica a las actuaciones de la Administración y no a actuaciones del particular 2º que el criterio presupone un procedimiento administrativo iniciado y un cambio

---

imponible solo puede entenderse realmente producido cuando se han integrado todos los elementos que normalmente lo configuran y en particular cuando la dimensión temporal queda cumplida. Esto supone que la ley aplicable será la vigente al tiempo de producirse el devengo del tributo. De tal modo que, salvo retroactividad, la ley aplicable ha de preceder en el tiempo a la realización del hecho imponible y que éste habrá de estar configurado, incluso en su aspecto temporal, por una norma vigente (Sainz de Bujanda, F.: *Lecciones de Derecho financiero*, 5ª ed., Madrid, 1987, pág. 180).

<sup>6</sup> Recurso de apelación contra sentencia de la Audiencia Nacional.

<sup>7</sup> Recurso nº 348/1994.

normativo posterior a su iniciación y 3º que la vigencia del criterio excluye que el procedimiento prosiga conforme a la norma que estaba vigente en el momento de su iniciación.

La consecuencia nuclear para el caso de autos de que la ley aplicable al tributo es la vigente en el momento del devengo es la *inaplicación* del artículo 89.III de la Ley nº 37/1992 que excluye la deducción por razón de la comisión de infracción, por lo que concluimos nosotros que tanto la Agencia tributaria como el TEAC aplicaron “prematuramente” la norma, esto es, a un supuesto que se regía por la normativa precedente a la después aprobada. Por lo que sus actos son contrarios a Derecho.

Tenía razón la recurrente cuando argumentaba que la Ley nº 30/1985 sobre IVA, no vincula el ejercicio del derecho de deducción a que no se hayan impuesto sanciones, cuando invoca el artículo 35.2 de la Ley nº 30/1985 que vincula el derecho a la deducción al pago de las cuotas soportadas, cuando destaca que la resolución recurrida viene a aplicar de forma retroactiva el artículo 89.3 de la Ley nº 37/1992 sobre el IVA, que impide la rectificación de las cuotas repercutidas en caso de infracción tributaria, subrayando que las deducciones pretendidas se refieren a liquidaciones referentes a los ejercicios 1990 y 1991 y también cuando considera que la normativa aplicable son los artículos 35 y 36 de la Ley nº 30/1985 y los artículos 63,64, 163 y 24 de su Reglamento.

Acertó la Audiencia Nacional en el fallo estimatorio del recurso, pero, en mi opinión, no acertó en la fundamentación dada al mismo en el punto relativo a la norma aplicable.

## **7. Garantía de neutralidad**

La Audiencia Nacional resuelve el recurso en examen acudiendo a la jurisprudencia comunitaria y a la actuación de la Comisión, elaborando doctrina de interés para los supuestos posteriores en que corresponda aplicar la norma en cuestión.

“En el presente caso, el hecho del reconocimiento expreso por legislador de que la modificación de la Ley 37/1992 operada por la Ley 22/13, obedece, bien a la necesidad de adaptación a la jurisprudencia, bien a observaciones de la Comisión Europea<sup>8</sup>, limita considerablemente las tesis de la defensa del Estado. Debe unirse a esta circunstancia el hecho incontrovertible, de que la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se muestra unánime cuando afirma de manera reiterada y monocrorde que la garantía de la neutralidad del IVA constituye un principio fundamental del sistema común del IVA y que el sistema de regularización de las deducciones constituye un elemento esencial del sistema creado por la Sexta Directiva en la medida en que tiene como finalidad garantizar la exactitud de las deducciones y, en consecuencia, la neutralidad de la carga fiscal (STJUE de 20 de junio de 2013, asunto C- 259/12, *Rodopi*, apartados 32 y 33).

Esta misma Sentencia examina un supuesto que si bien no es idéntico al examinado en los presentes autos presenta unos rasgos comunes que convierten en relevante su examen más detallado. En dicho caso, la Administración búlgara, ante la anulación de una factura que sirvió de base para justificar una deducción por IVA y la tardía regularización efectuada por el obligado tributario, le impuso una multa proporcional a la cuantía debida para estimular el pronto cumplimiento. El Tribunal de Justicia no se opone a la imposición de la sanción, pero ello es así, como enfáticamente se dice en el apartado 34 de la Sentencia, porque no se ha menoscabado el derecho a la deducción, y éste dimana del cumplimiento de las obligaciones materiales y formales impuestas por

---

<sup>8</sup> Se refiere a lo indicado en la Exposición de motivos de la Ley nº 22/2.013 sobre el origen comunitario de la reforma del precepto.



la Sexta Directiva, extremo acreditado en autos y que la defensa del Estado no pone en entredicho.

A este respecto, la STJUE de 21 de Junio de 2012, Asunto C-80/11 *Mahegeben*, apartado 45, señala con claridad que: “Dadas las circunstancias, sólo cabe denegar al sujeto pasivo el derecho a deducción sobre la base de la doctrina jurisprudencial recogida en los apartados 56 a 61 de la sentencia *Kittel y Recolta Recycling*, antes citada, según la cual debe quedar acreditado, mediante datos objetivos, que el sujeto pasivo a quien se suministraron los bienes o servicios en los que se basa el derecho a deducción sabía o debía haber sabido que dicha operación formaba parte de un fraude cometido por el suministrador u otro operador anterior” .

Y concluye en el apartado 49 afirmando que: “Dado que, como se ha expuesto en el apartado 45 de la presente sentencia, la denegación del derecho a deducción es una excepción a la aplicación del principio fundamental que constituye ese derecho, corresponde a la autoridad tributaria acreditar de forma suficiente en Derecho los datos objetivos que permitan llegar a la conclusión de que el sujeto pasivo sabía o debía haber sabido que la operación en la que se basa el derecho a deducción formaba parte de un fraude cometido por el suministrador o por otro operador anterior en la cadena de entregas”.

La Administración tributaria no sólo no ha acreditado el incumplimiento de las obligaciones formales y materiales del recurrente, sino que ha modificado la legislación interna para adaptarla a la jurisprudencia del TJUE, suprimiendo el obstáculo, específico de la legislación española, que impedía la realización de la deducción.

## **8. Inversión del sujeto pasivo**

La exposición puede ser completada recogiendo que, cuando se produce el cambio normativo, por Ley nº 42/1994, acerca de la condición temporal para deducir, en el supuesto de inversión del sujeto pasivo, se produce el lógico giro jurisprudencial, por STS de 25 de marzo de 2009<sup>9</sup>, que abanderó que no había cuota alguna a ingresar en caso de derecho a íntegra deducción.

“Que si el obligado tributario se hubiera atendido estrictamente a la Ley, los requisitos para la deducción, como el IVA en este caso es al mismo tiempo IVA devengado y soportado, siempre que el porcentaje de la deducción del IVA soportado sea del 100 por 100, lo que no se discutió en este caso, la inversión del sujeto pasivo *no originaba cuota alguna a ingresar*, no produciéndose tampoco un perjuicio para la Hacienda, aunque exista retraso en la declaración del IVA devengado, porque este retraso es el mismo que el retraso en la deducción, al neutralizarse ambos mutuamente.

En efecto, nunca se podría afirmar, si el porcentaje de deducción es del 100 por 100 que existe omisión de cuota de IVA, porque no se podría haber dejado de ingresar lo que nunca se debió ingresar en caso de seguirse la conducta que la Administración sostiene como correcta. Exigir, por el simple retraso en liquidar, intereses de demora sin existir perjuicio alguno para la Hacienda Pública, supondría desconocer el fundamento material último y esencial de los mismos, esto es, el carácter intereses de demora que provoca la vinculación de los mismos a la idea de daño, debiendo recordarse a estos efectos la reiterada doctrina de esta Sala sentada, entre otras, en las sentencias de 6 de

---

<sup>9</sup> STS 25 de marzo de 2009, recurso de casación nº 4608/2006, caso *Real Racing Club*.

febrero de 1997, 25 de mayo y 5 de julio de 1999, así como lo declarado por el Tribunal Constitucional en la sentencia 76/902<sup>10</sup>.

“No cabe olvidar que el derecho a la deducción forma parte indisociable del mecanismo del IVA y, en principio, no puede limitarse, ejercitándose de manera inmediata por lo que respecta a la totalidad de las cuotas soportadas en las operaciones precedentes, ya que, en otro caso, se podría vulnerar el objetivo básico que con este derecho pretende alcanzarse, que no es otro que el de garantizar la plena neutralidad del IVA, fin fundamental de este Impuesto, como viene declarando el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, entre otras muchas, en las sentencias de 14 de febrero de 1984, *Rompelman*, 268/83; 21 de septiembre de 1988, *Comisión/República Francesa*, 50/87, 18 de diciembre de 1997, *Molenheide* y otros, C-286/94 y 30 de marzo de 2006, asunto C-184/04, *Undenkanpungin Kaup*”<sup>11</sup>.

A continuación, el Tribunal supremo, en sentencia de 12 de noviembre de 2009<sup>12</sup>, subrayará la armonía de la jurisprudencia sentada con la doctrina del caso *Ecotrade* resuelto por el TJCE, que es un supuesto de inversión del sujeto pasivo.

“En realidad, con esta decisión [STS 25 de marzo de 2009], en la que rechazábamos de forma rotunda que pueda negarse el derecho a la deducción en los supuestos de inversión del sujeto pasivo por el mero incumplimiento de las obligaciones formales, no hacíamos otra cosa que recoger la doctrina sentada por el propio Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas en un supuesto similar, concretamente, en su Sentencia de 8 de mayo de 2008 (asunto *Ecotrade Spa* contra *Ufficio di Genova 3*), citada en nuestra Sentencia, cuyos parágrafos, por su trascendencia para la resolución del presente proceso, merece la pena transcribir:

“Debe precisarse al respecto que, conforme al régimen de autoliquidación<sup>13</sup> establecido en el artículo 21, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva, *Ecotrade*, en su condición de destinataria de prestaciones de servicios por parte de sujetos pasivos establecidos en el extranjero, era deudora del IVA que gravaba las operaciones realizadas, a saber, el IVA soportado, a la vez que podía, en principio, deducir exactamente la misma cuota tributaria, de modo tal que no se adeudaba importe alguno al Tesoro Público” (§ 56).

“En efecto, siendo indiscutible que el régimen de autoliquidación<sup>14</sup> era aplicable en los asuntos principales, el principio de neutralidad fiscal exige que se conceda la deducción del IVA soportado si se cumplen los requisitos materiales, aun cuando los sujetos pasivos hayan omitido determinados requisitos formales (véase por analogía la sentencia de 27 de septiembre de 2007, *Collée*, C-146/05, apartado 31)” (§ 63).

“Por consiguiente, puesto que la Administración fiscal dispone de los datos necesarios para determinar que el sujeto pasivo es deudor del IVA, en su condición de destinatario de la prestación de los servicios de que se trate, no puede imponer, respecto al derecho de dicho sujeto pasivo de deducir el IVA, requisitos

---

<sup>10</sup> Fundamento de Derecho nº 7.

<sup>11</sup> Fundamento de Derecho nº 6.

<sup>12</sup> STS 12 de noviembre de 2009, rec. de casación nº 1398/2004, caso *Osborne*, ponente Aguillo Avilés.

<sup>13</sup> *Reverse charge procedure*, esto es, inversión del sujeto pasivo.

<sup>14</sup> *Reverse charge procedure*.

suplementarios que puedan tener como efecto la imposibilidad absoluta de ejercer tal derecho (véase la sentencia *Bockemühl*, antes citada, apartado 51)” (§ 64).

Por último, “En cualquier caso, la buena fe del sujeto pasivo sólo es pertinente para la respuesta que debe darse al tribunal remitente en la medida en que exista, a causa del comportamiento de ese sujeto pasivo, un riesgo de pérdida de ingresos fiscales para el Estado interesado (véase en ese sentido la sentencia *Collée*, antes citada, apartados 35 y 36). Sin embargo, no puede considerarse que una vulneración de obligaciones contables, como la que es objeto de los litigios principales, genere un riesgo de pérdida de ingresos fiscales, dado que, como se ha recordado en el apartado 56 de la presente sentencia, en el marco de la aplicación del régimen de autoliquidación no se adeuda, en principio, ningún importe al Tesoro Público. Por esos motivos, dicha vulneración tampoco puede ser asimilada a una operación que incurre en fraude ni a un uso abusivo de las normas comunitarias, toda vez que tal operación no se efectuó para obtener una ventaja fiscal indebida (véase en ese sentido la sentencia *Collée*, antes citada, apartado 39)” (§ 71).

## 9. Exclusión de sanción por infracción

De esa doctrina según la cual en el supuesto de inversión del sujeto pasivo, si concurre integro derecho a deducir, entonces no ha de ingresarse cuota alguna, la STS 12 de noviembre de 2009<sup>15</sup> deriva la lógica consecuencia de que el sujeto pasivo no incurre en infracción de dejar de ingresar la deuda en plazo caso de no contabilizar ni facturar la operación, porque nada se adeudaba al Tesoro público.

Respecto a la *conducta* de dejar de ingresar, el Tribunal supremo recuerda que ya ha advertido que la mera falta de ingreso no constituía antes -bajo la vigencia de la LGT 1963- ni constituye en la actualidad- artículo 191 de LGT de 2003- infracción tributaria de ninguna clase<sup>16</sup>, razón por la cual se afirmó que la conducta tipificada en el art. 79 a) consistía en dejar de ingresar como consecuencia de la no presentación de la declaración o la presentación de declaraciones intencional o culposamente falsas, inexactas o incompletas<sup>17</sup>. Pero lo que no puede ponerse en duda es que en aquellos casos en los que no se producía un perjuicio económico para la Hacienda Pública el incumplimiento del deber tributario detectado por la Administración tributaria no podía ser constitutivo de infracción grave del art. 79.a) de la LGT, en correspondencia con el actual artículo 191 de LGT de 2003.

Precisando que “sin embargo, ya hemos puesto de manifiesto que, en los casos que enjuiciamos, desde la reforma operada por la Ley 42/1994, no se produce perjuicio alguno para la recaudación en la medida en la sociedad recurrente tenía derecho a practicar la deducción del IVA en el mismo momento de su ingreso, por lo que no cabe imponer (...) una sanción por infracción tributaria grave del art. 79 a) de la LGT. Que en los casos de inversión del sujeto pasivo no se produce, en principio una falta de ingreso y, por tanto, no cabe la imposición de sanciones, es algo que ha venido a reconocer también el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas en el citado asunto *Ecotrade Spa* contra Agencia *delle Entrate-Ufficio di Genova* 3. En efecto, después se puntualiza en el § 56 que la recurrente «en su condición de destinataria de

<sup>15</sup> *Ut supra*.

<sup>16</sup> STS 6 de junio de 2008, rec. cas. para la unificación de doctrina nº 317/2004, FD 6º; STS 6 de noviembre de 2008, rec. casación nº 5.018/2006, FD 6º; STS 15 de enero de 2009, rec. casación nº 4.744/2004, FD11º y 12º; STS 9 de julio de 2009, rec. casación nº 1194/2006, FD 4º.

<sup>17</sup> STS 27 de septiembre de 1999, rec. casación nº 7.539/1994, FD 5º y STS 6 de junio de 2008, rec. casación nº 317/2004, FD 5º.

prestaciones de servicios por parte de sujetos pasivos establecidos en el extranjero, era deudora del IVA que gravaba las operaciones realizadas, a saber, el IVA soportado, a la vez que podía, en principio, deducir exactamente la misma cuota tributaria, de modo tal que no se adeudaba importe alguno al Tesoro Público”.

Respecto a la *tipicidad* de la conducta el Tribunal supremo evoca la doctrina del Tribunal Constitucional según la cual «una vez en el momento aplicativo del ejercicio de las potestades sancionadoras por los poderes públicos, éstos están sometidos al principio de tipicidad, como garantía material, en el sentido de que, por un lado, se encuentran en una situación de sujeción estricta a las normas sancionadoras y, por otro, les está vedada la interpretación extensiva y la analogía *in malam partem*, es decir, la exégesis y aplicación de las normas fuera de los supuestos y de los límites que ellas determinan», de manera que «se proscriben constitucionalmente aquellas otras incompatibles con el tenor literal de los preceptos aplicables o inadecuadas a los valores que con ellos se intenta tutelar» (STC 52/2003, de 17 de marzo, FJ 5).

En consecuencia 1º “no sólo vulneran el principio de legalidad las resoluciones sancionadoras que se sustenten en una subsunción de los hechos ajena al significado posible de los términos de la norma aplicada 2º sino que son también constitucionalmente rechazables aquellas aplicaciones que por su soporte *metodológico* -una argumentación ilógica o indiscutiblemente extravagante- o *axiológico* -una base valorativa ajena a los criterios que informan nuestro ordenamiento constitucional- conduzcan a soluciones esencialmente opuestas a la orientación material de la norma y, por ello, imprevisibles para sus destinatarios” (entre las últimas, STC 129/2008, de 27 de octubre, FJ 3).

Alcanzándose en el caso la conclusión de que la Inspección tributaria primero y la Sentencia de Instancia después han impuesto la sanción basándose en una subsunción de los hechos ajena al significado posible de los términos empleados por el legislador de la LGT que claramente exige un «dejar de ingresar», por lo que el derecho a la legalidad y tipicidad en el ámbito sancionador garantizado en el art. 25 CE ha resultado vulnerado.

En suma, bajo la vigencia de la redacción por Ley nº 42/1994, que inicia la “segunda etapa”, no podría incurrirse en infracción de dejar de ingresar en plazo la deuda tributaria, concurriendo derecho a la íntegra deducción, en supuestos de inversión del sujeto pasivo, lo que dejaría fuera de juego la eficacia excluyente de la deducción que es propia de la discutida regla del apartado III del artículo 89 de la Ley del IVA.

**IMPUESTO SOBRE SUCESIONES EN ALEMANIA: BREVE REFERENCIA A LA RECIENTE SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL ALEMÁN DE 17 DE DICIEMBRE DE 2014**

**Lilo Piña Garrido**  
Instituto de Estudios Fiscales

*SUMARIO*

1. LAS EMPRESAS FAMILIARES EN EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES EN ALEMANIA Y EN ESPAÑA. 2. LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL ALEMÁN DE 17 DE DICIEMBRE DE 2014. 3. LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE IGUALDAD, CAPACIDAD ECONÓMICA Y ESTADO SOCIAL DE DERECHO COMO JUSTIFICACIÓN DE LA EXISTENCIA DE UN IMPUESTO DE SUCESIONES BIEN DISEÑADO.

**1. Las empresas familiares en el impuesto sobre sucesiones en Alemania y en España**

En el Impuesto sobre Sucesiones español no se gravan todos los bienes y derechos de contenido económico que adquiere el heredero “*mortis causa*” de la misma manera. Algunos gozan de una reducción en la base imponible de nada menos que el 95 por 100, a saber, la empresa individual, el negocio profesional o las participaciones en entidades –art. 20.2.c Ley 29/1987, de 18-diciembre, reguladora del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones- que el adquirente –cónyuge, descendientes o adoptados, o, en defecto de estos, ascendientes, adoptantes y colaterales hasta el tercer grado- reciba siempre que cumpla las siguientes condiciones: a) que mantenga esos bienes y derechos en su poder durante un período mínimo de 10 años tras el fallecimiento del causante –salvo que él mismo muera antes-, y b) que no realice actos de disposición u operaciones societarias que den lugar a una minoración sustancial de su valor, directa o indirectamente –*vid.* Art. 20.6.c 2º párr. *in fine*-. En caso de incumplir estas obligaciones el heredero deberá pagar la cuota del impuesto que dejó de ingresar en su momento con intereses de demora.

Los bienes y derechos que pueden gozar de reducción son los mismos que gozan de exención en el Impuesto sobre el Patrimonio y reúnen las condiciones enumeradas en el art. 4.8 de la Ley 19/1991, de 6-junio, esto es, a) se trata de bienes y derechos “necesarios para el desarrollo” de una actividad empresarial y profesional que el sujeto debe desempeñar de forma “habitual, personal y directa” –si bien el cónyuge que no trabaje también tiene derecho a la exención- y que ha de constituir “su principal fuente de renta” –aunque del cómputo de esta renta se excluyen cantidades que pueden ser muy relevantes, procedentes de su participación en entidades, contemplados en el apartado de rendimientos que citamos a continuación -, o b) consisten en participaciones –del 5 por 100, en solitario, o del 20 por 100 en familia<sup>1</sup>, en cuyo caso todos los sujetos tienen

---

<sup>1</sup> Se agrupan las participaciones que tengan cónyuges, ascendientes, descendientes y colaterales de segundo grado, por consanguinidad, afinidad o adopción –art. 4.ocho.dos.2ºb de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio.

derecho a la exención aunque sólo uno cumpla con todos los requisitos<sup>2</sup>- en entidades –cotizadas o no en mercados organizados- que no se dediquen a la mera tenencia de patrimonio –mobiliario o inmobiliario-<sup>3</sup>, en las que el heredero ejerza efectivamente funciones de dirección, percibiendo por ello una remuneración que suponga más del 50 por 100 de sus rendimientos empresariales, profesionales o derivados del trabajo personal -aunque del cómputo se excluyen los rendimientos que pueda percibir de los bienes y derechos que mencionamos en el apartado a-.

En este último caso la exención –en el Impuesto sobre el Patrimonio- o reducción del 95 por 100 -en el Impuesto de Sucesiones- “sólo alcanzará al valor de las participaciones... en la parte que corresponda a la proporción existente entre los activos necesarios para el ejercicio de la actividad empresarial o profesional, minorados en el importe de las deudas derivadas de la misma, y el valor del patrimonio neto de la entidad” -art. 4.ocho.dos último párr. de la ley del Impuesto sobre el Patrimonio-.

Estas disposiciones se completan en el reglamento del Impuesto sobre el Patrimonio, en el RD 1704/1999, de 5 denoviembre, que se remite en algunos extremos a la normativa reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas –para precisar el concepto de actividad económica, por ejemplo, en su art. 1 y en su art. 6- y a la del Impuesto de Sociedades –en relación con las entidades dedicadas a la gestión de patrimonio, por ejemplo, en su art. 5-.

La explicación que siempre se ha dado de este beneficio fiscal es que es necesario proteger a las empresas familiares cuya existencia podría ser puesta en peligro como consecuencia de un excesivo gravamen sobre todo en los delicados momentos de una transición en su titularidad y gestión, en los casos de donación y, sobre todo –por lo que tiene de cambio “traumático”-, de sucesión. Ni que decir tiene que en muchas ocasiones se ha jugado con la idea de empresa familiar como sinónimo de empresa de pequeña entidad y escasa profesionalización que necesita el apoyo de los poderes públicos para salir adelante, a pesar de que la realidad económica en nuestro país, y en los de nuestro entorno, es que muchas empresas familiares son grandes gigantes conocidos en todo el mundo por su espectacular éxito económico. No es necesario dar nombres, están en la mente de todos.

Así es en España y así es en otros países, como decimos. En Alemania el *Bundesverfassungsgericht* se ha pronunciado –en una sentencia de 17 de diciembre de 2014- sobre los beneficios fiscales de que disfrutaban las empresas familiares a raíz de una cuestión de inconstitucionalidad planteada por el *Bundesfinanzhof*, el Tribunal Supremo Federal en materia tributaria. Era una sentencia esperada con expectación y

---

<sup>2</sup> Art. 4.ocho. dos.2º.c, 3º párr. Ley del Impuesto sobre el Patrimonio.

<sup>3</sup> Se entiende que la sociedad se dedica a la gestión de patrimonios y no realiza una actividad económica cuando durante más de 90 días de un ejercicio social más de la mitad de su activo está constituido por valores, o no está afecto a actividades económicas.

Ahora bien para determinar si esto es así o no se excluyen del cómputo 1) los valores que se poseen por imperativo legal, 2) los derechos de crédito derivados de relaciones contractuales consecuencia del desarrollo de actividades económicas, 3) los poseídos por sociedades de valores y 4) los que otorguen un 5 por 100 al menos de derechos de voto y se posean con la finalidad de dirigir y gestionar –contando con los medios materiales y personales necesarios- la participación en la entidad –no patrimonial-, y 5) aquellos cuyo precio de adquisición no supera el importe de los beneficios –procedentes de actividades económicas- no distribuidos de la entidad durante los últimos 11 años, o no supera el importe de los dividendos generados por los valores mencionados en (4) siempre que los ingresos de la entidad procedan al menos en un 90 por 100 de la realización de actividades económicas.

nerviosismo entre los afectados, que, de acuerdo con las noticias aparecidas en la prensa alemana<sup>4</sup>, están ahora aprovechando el plazo de tiempo que el Tribunal ha decidido conceder al legislador para que adapte la ley –pues ha sido declarada inconstitucional en algunos extremos que ahora comentaremos-, hasta el 30 de junio de 2016, para ordenar la transmisión de grandes empresas y negocios mediante donaciones “*inter vivos*” aprovechando la normativa aún en vigor, para evitar el endurecimiento del tributo –del impuesto de sucesiones y probablemente también del impuesto de donaciones- que tendrá lugar más adelante.

Los razonamientos del Tribunal Constitucional alemán nos han parecido sumamente interesantes porque podrían aplicarse al impuesto español pese a las diferencias en la normativa reguladora –la nuestra mucho más sencilla y generosa para los beneficiados-, porque derivan de principios constitucionales que también recoge nuestra Norma Suprema y porque la profundidad y el cuidado con que se trabaja en el proceso –contando con la participación incluso en la vista oral de expertos procedentes de los ámbitos académico y práctico, con representantes de la Administración Tributaria y de distintas asociaciones de asesores fiscales, de agrupaciones de empresas, familiares y no familiares, y de sindicatos, y examinando datos de recaudación concretos de series largas de años para conocer la incidencia práctica de los beneficios fiscales examinados- nos han llenado de admiración. No encontramos sentencias de este tipo en nuestro país y bien que lo lamentamos.

## 2. La sentencia del Tribunal Constitucional alemán de 17 de diciembre de 2014

Dejando ahora al margen otras cuestiones de las que también trata la sentencia pero son muy ajenas a nuestro Derecho, la sentencia básicamente analiza los artículos 13.a y 13.b de la Ley del Impuesto de Sucesiones alemán –*Erbschaftsteuergesetz* o ErbStG- y los considera contrarios a la Constitución por no respetar el principio de igualdad –art. 3.1 de la *Grundgesetz* o GG<sup>5</sup>-, principio que exige que el legislador configure un sistema tributario que sea conforme a la capacidad económica de los sujetos gravados –en Alemania el principio de capacidad económica ha sido desde siempre una creación jurisprudencial derivada del derecho de todos los ciudadanos a ser tratados de la misma forma por el legislador tributario-. En un voto particular tres magistrados añaden que también se ha vulnerado el principio del Estado Social de Derecho del art. 20.1 GG<sup>6</sup>. Veamos.

Los 13.a y 13.b ErbStG prevén una serie de beneficios fiscales que van desde el establecimiento de un mínimo exento de 150.000 euros hasta el reconocimiento de una serie de reducciones en la base imponible, del 85 al 100 por 100 de la cuantía de esta –y que se añaden a los tipos reducidos previstos en el art. 19 de la ley que no son impugnados, ni por ello examinados en su constitucionalidad por el TC-, en un listado de supuestos.

---

<sup>4</sup> “*Erbschaftsteuer ist teilweise verfassungswidrig*”, “*Unternehmer schleusten gut 100 Milliarden am Fiskus vorbei*”, “*Ungerecht und leistungsfeindlich*”, “*Erbe Enttäuschung*”, “*Schäuble sendet Beruhigungsadresse an Firmenerben*”, “*Schäuble plant rasche Reform*”, *Spiegel on line*, 17 de diciembre de 2014.

<sup>5</sup> “*Alle Menschen sind vor dem Gesetz gleich*”: todas las personas son iguales ante la ley, en nuestra traducción.

<sup>6</sup> “*Die Bundesrepublik Deutschland ist ein demokratischer und sozialer Bundesstaat*”: la República Federal de Alemania es un Estado federal democrático y social –la traducción es nuestra-.

Pues bien, el Tribunal Constitucional acepta que el legislador puede establecer beneficios fiscales que favorezcan la transmisión de empresas o participaciones en sociedades de capital; esta idea o pretensión en sí no es contraria a la Constitución. En su configuración concreta, empero, el legislador ha ido más allá de lo que la norma suprema permite, ha vulnerado el principio de proporcionalidad que debe respetar al establecer diferencias de trato entre distintos supuestos de hecho, y es por esto por lo que debe modificar la normativa.

Y es que el principio de igualdad del art. 3 GG exige tratar igual a los iguales y desigual a los –esencialmente- desiguales, y esto tanto para establecer cargas, como para eliminarlas reconociendo beneficios fiscales. Sin embargo, el trato desigual tiene que ser justificado mediante razones materiales y debe ser adecuado en su medida, esto es lo que deriva del principio de proporcionalidad, principio que exige entrar a valorar la normativa establecida por el legislador caso por caso y con todo el grado de detalle posible, para comprobar si este ha actuado dentro del margen de discrecionalidad del que dispone o ha incurrido en algún tipo de arbitrariedad –apdo III.1 de la sentencia-.

Entre las razones que pueden justificar un trato tributario desigual pueden encontrarse motivos extrafiscales, que lleven al legislador a apoyar o proteger a determinados sectores o sujetos por razones de interés general. El legislador debe delimitar bien el círculo protegido y valorar adecuadamente las consecuencias para el bien común, positivas y negativas, de acuerdo con lo que muestra la experiencia. Y el Tribunal Constitucional está legitimado para examinar y controlar las decisiones tomadas por el legislador.

En el caso del Impuesto sobre Sucesiones el legislador ha decidido aminorar la carga tributaria que soportan las empresas familiares en el momento de un cambio de titular “*mortis causa*” alegando que es posible no puedan pagar impuestos en esos momentos por falta de liquidez –obligarlas a hacerlo las llevaría a tener que vender parte de su patrimonio, llegando a su disolución y extinción- y que es necesario protegerlas para que continúen existiendo y proporcionando puestos de trabajo.

Sin embargo, afirma el TC, estas razones podrían ser aceptables –son fines legítimos, en principio- en el caso de pequeñas y medianas empresas, pero la normativa no se aplica sólo a este tipo de empresas –respecto a las cuales también se alega que forman la base de la economía regional alemana y la convierten en una gran potencia en el exterior, lo cual las hace merecedoras de la protección de los poderes públicos alemanes-, sino también a empresas grandes –de las más variadas formas y estructuras jurídicas-. No se examina si incurren, todas y cada una de ellas, en el supuesto de necesidad mencionado –falta de liquidez-, ni se protege –sólo- el patrimonio realmente productivo, que es el que puede asegurar el mantenimiento de puestos de trabajo. Los beneficios fiscales se aplican sin distinción a todo tipo de empresas –pequeñas, medianas y grandes-, sea cual sea su situación económica real –frágil o fuerte-, y sobre una base en la que se incluyen bienes y derechos afectos a actividades económicas productivas y no afectos –participaciones en sociedades de mera tenencia de patrimonio-.

Es posible que algunas empresas atraviesen problemas de liquidez en el momento de la transmisión y adquisición por un heredero. Sin embargo, en opinión del TC, el legislador debería delimitar mejor el grupo de aquellas a las que pueden aplicarse los beneficios fiscales previstos en la ley para estos casos partiendo de los datos que proporciona la experiencia y los estudios que el Ministerio de Hacienda podría realizar y no ha realizado hasta el momento. Lo que el Tribunal no exige es que se comprueben individualmente las necesidades o los problemas de liquidez de todas las empresas; esto



daría lugar a considerables problemas de gestión para la Administración Tributaria. Tampoco se niega la posibilidad de crear estos beneficios fiscales, aunque existan otros medios, como las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento en el pago tributario, a los que las empresas con problemas de liquidez podrían acudir. El Tribunal sabe que no todas las empresas podrían salir adelante incluso con aplazamientos o fraccionamientos en el pago del tributo, que no todas podrían conseguir el apoyo de los bancos necesario para presentar avales y garantías ante la Administración Tributaria y que algunas sufrirían con esos procedimientos pérdidas reputacionales que comprometerían su futuro económico. El legislador debe valorar todos estos aspectos, diferenciando entre empresas pequeñas y medianas, por un lado, y grandes por otro. Las empresas de mayor tamaño también pueden atravesar dificultades económicas, pero las exenciones o reducciones que se les reconocen causan mayores pérdidas de recaudación al erario público; por eso su justificación debe ser especialmente exigente y cuidadosa. Es cierto que la frontera entre empresas pequeñas o medianas y grandes no es fácil de establecer, pero –indica el Tribunal- es tarea del legislador intentarlo y para ello cuenta con estudios y decisiones ya tomadas por la Comisión Europea, por ejemplo, que le pueden servir de apoyo –apdo III.2 de la sentencia-.

Por otro lado, los requisitos que permiten a los herederos aplicarse los beneficios fiscales están definidos con tanta imprecisión –señala el Tribunal- que permiten a los sujetos configurar sus negocios y relaciones jurídicas de forma que pueden aprovechar todas las carencias de la ley para disfrutar de las mayores desgravaciones sin aportar nada a la comunidad, sin garantizar que se cumplen los fines de bien común que justifican, en teoría, el desigual –por beneficioso- trato tributario que reciben –apdo III.3 de la sentencia-. Los términos ambiguos empleados en la ley facilitan la exoneración final no sólo del patrimonio productivo –afecto a actividades económicas reales-, sino también de las participaciones en sociedades de mera tenencia de bienes o derechos de contenido económico. Los sujetos pasivos utilizan estructuras jurídicas complejas, conglomerados de sociedades, que les permiten disfrutar de reducciones del 85 por 100 o del 100 por 100 de la base del impuesto que afecta a la totalidad de su patrimonio cuando menos del 50 por 100 –límite fijado en la ley- de este es utilizado económicamente de forma activa y eficiente.

Esto significa también que no se garantiza el mantenimiento de puestos de trabajo, que es otro de los fines en los que se apoya el legislador para justificar la concesión de esas exenciones y reducciones tan generosas. En este caso es la regulación que afecta a las empresas de 20 trabajadores o menos –que son el 90 por 100 de todas las empresas que hay en Alemania y en las que están empleados el 80 por 100 de los trabajadores alemanes- la que el legislador debe modificar. Y es que el legislador puede redactar las normas utilizando fórmulas que permitan que la gestión por la Administración y la aplicación por el contribuyente de un impuesto sean lo más fáciles y simples posible, pero debe garantizar siempre que estas fórmulas no desnaturalicen el tributo y conduzcan a resultados contrarios al fin que las justifica. Si el mantenimiento de puestos de trabajo es lo que legitima el beneficio fiscal, este no puede regularse de forma que permita la minoración de la carga tributaria en casos en los que se destruye empleo –que es lo que está sucediendo en Alemania con las empresas de hasta 20 trabajadores-, sobre todo si estos casos acaban siendo la mayoría de los supuestos y no la excepción minoritaria.

Tras estas consideraciones el Tribunal declara inconstitucionales los art. 13a y 13b *ErbStG* y da un año y medio al legislador alemán para que reforme la ley. Hasta el 30 de junio de 2016, por tanto, la ley continuará siendo aplicable. La nueva normativa no se

aplicará con carácter retroactivo para evitar problemas para el presupuesto público – sobre todo para los *Länder*, cuyos ingresos proceden en un 30 por 100 de este impuesto de sucesiones-, para no dificultar gravemente la gestión del impuesto por parte de la Administración Tributaria y para no generar problemas a los contribuyentes que durante este período de tiempo transitorio pudieran encontrarse inmersos en procesos de herencias o donaciones –así lo explica el fallo en su apartado II.2-.

### **3. Los principios constitucionales de igualdad, capacidad económica y Estado Social de Derecho como justificación de la existencia de un Impuesto de Sucesiones bien diseñado**

El Tribunal Constitucional alemán analiza, como hemos visto, los preceptos impugnados ante él del Impuesto de Sucesiones desde la perspectiva del principio de igualdad, que contiene en Alemania el principio de capacidad económica, y examina con un altísimo grado de detalle cada una de las normas, con todos los problemas que se ha observado que genera su aplicación práctica –ahí es donde se comprende la utilidad de escuchar voces procedentes de sectores como la universidad, la asesoría fiscal, la administración tributaria, los propios contribuyentes, etc-. El Tribunal trata de averiguar si los efectos o resultados de la aplicación de las normas generan desigualdad entre los contribuyentes, qué tipo de desigualdad es, cuál es su amplitud, si está justificada o no, si es proporcional y tiene relación con los fines perseguidos por el legislador, si estos son legítimos o no desde un punto de vista constitucional, y si existen otras medidas menos dañinas para el principio de igualdad que pudieran utilizarse. Sin embargo, el Tribunal es sumamente respetuoso con el legislador y el margen de discrecionalidad del que reconoce que dispone; pero tampoco renuncia a ejercer su función de control de constitucionalidad de las normas, con rotundidad. Exige estudios serios al legislador que justifiquen sus decisiones y fundamenta las suyas con informes y datos económicos –y jurídicos- concretos, contrastados con todas las partes afectadas.

Procediendo así el Tribunal llega a la conclusión de que pueden regularse beneficios fiscales que liberen de la carga del Impuesto de Sucesiones a determinadas empresas que atraviesan problemas de liquidez –probados o al menos muy probables y típicamente existentes en determinados casos, bien delimitados por sus características concretas- en el momento de la transmisión “*mortis causa*”. Admite también que pueden reconocerse beneficios fiscales que favorezcan el uso productivo del patrimonio heredado, garantizando el mantenimiento de puestos de trabajo, siempre que así sea efectivamente. No basta la retórica. El legislador debe asegurarse –en la medida de lo posible- de que así es. La ley del Impuesto de Sucesiones debe mejorarse mucho técnicamente para poder ser compatible con el art. 3 de la Constitución alemana.

Además, un grupo de magistrados añade otras ideas en su voto particular. Hay razones de justicia que exigen también ese cambio normativo, que derivan del principio del Estado Social de Derecho del art. 20 de su Constitución. Y es que “la igualdad jurídica unida a la libertad de comportamiento individual y la libertad de empresa, y a la garantía del derecho de propiedad privada da lugar a una amplia dinámica y conduce a la aparición de desigualdad material entre los ciudadanos. Esto es algo querido y es el contenido elemental de un ordenamiento jurídico libre. Sin embargo, se necesita una compensación. Esto es especialmente válido para la regulación de la propiedad privada, pues la propiedad genera desigualdad en la sociedad establecida libremente y se convierte en el punto de origen de nuevas desigualdades” –punto 1 del voto particular, traducción libre nuestra -.

“La Constitución ha elevado la justicia social a principio orientador de todas las medidas públicas con el sometimiento de todos los poderes públicos al principio del Estado Social... El Impuesto sobre Sucesiones sirve, por esto, no sólo para la obtención de ingresos tributarios, sino que es al mismo tiempo un instrumento del Estado Social, para impedir que la riqueza se acumule en las manos de unos pocos a lo largo de generaciones y que crezca sólo por razones de origen o relaciones personales”. “Precisamente la concentración del patrimonio en el décil superior” –de población- “ha aumentado fuertemente en el último decenio”, esto se sabe aunque no se poseen datos exactos porque se desconoce la mayor parte del patrimonio que poseen los afectados. Alemania es uno de los países de la eurozona donde más ha crecido la desigualdad en la distribución del patrimonio. La renta derivada de actividades empresariales y el patrimonio han aumentado en los últimos años muchos más que la renta procedente del trabajo asalariado.

“El Impuesto sobre Sucesiones delimita y limita el derecho a la herencia garantizado por el art. 14.1 de la Constitución<sup>7</sup>. Hace frente al peligro de que a través de un creciente reparto desigual de los recursos las oportunidades de participación social y política disminuyan y, en última instancia, la influencia y el poder, cada vez en mayor medida, no dependan de las capacidades individuales, sino del origen. Con este fin el Impuesto sobre Sucesiones es un instrumento con el cual el Estado puede luchar contra la desigualdad en las oportunidades vitales. La compensación conseguida con este instrumento contribuye a que la consideración de la libertad y las capacidades individuales sean la base, no sólo abstracta, sino real, de nuestro ordenamiento y se unan así la libertad y la igualdad en la vida real”.

“La consecución de una compensación de las desigualdades que de otro modo se fortalecerían es responsabilidad de la política, pero no depende de su arbitrio. Con el principio del Estado Social del art. 20.1 GG, la Constitución obliga al legislador a preocuparse por lograr una compensación de los contrarios sociales y por conseguir un orden social justo”.

Por todo esto el legislador no puede beneficiar con exenciones fiscales en el Impuesto de Sucesiones a quienes tienen más capacidad económica que otros; no puede permitir que se enriquezcan cada vez más herederos que no han adquirido su riqueza mediante su propio esfuerzo o sus propias capacidades, pues con esto aumentaría y se fortalecería la desigualdad económica, contribuyendo a la concentración y acumulación de los mayores patrimonios en las manos de unos pocos. Podrían reconocerse beneficios fiscales también en los casos de adquisición por herencia de grandes patrimonios, pero sólo si esto sirve para el mantenimiento de puestos de trabajo o de otra forma se contribuye al bienestar común y al desarrollo del Estado social. Sólo entonces el trato desigual que suponen los beneficios fiscales estaría justificado de acuerdo con los principios de igualdad y Estado Social.

Y nosotros no podemos estar más de acuerdo con estas consideraciones. ¿Sabemos en España en qué medida la reducción del 95 por 100 del Impuesto de Sucesiones ha salvado realmente empresas familiares que, en otro caso, habrían desaparecido ahogadas por el peso de este tributo en el momento de su adquisición por los herederos? ¿Sabemos de qué forma este beneficio fiscal ha contribuido a sostener y mejorar el tejido productivo del país? ¿Ha beneficiado esa reducción fiscal a los trabajadores de las

---

<sup>7</sup> “*Das Eigentum und das Erbrecht werden gewährleistet. Inhalt und Schranken werden durch die Gesetze bestimmt*”: el derecho a la propiedad privada y a la herencia están garantizados. El contenido y límite de estos derechos serán determinados por ley –traducción nuestra.

empresas o sólo a sus nuevos propietarios? ¿la proclamación que hace el art. 1.1 de la Constitución Española de que España se constituye en un Estado Social y democrático de Derecho tiene tanto valor jurídico como parece tenerlo el art. 20.1 de la *Grundgesetz* alemana? ¿El refuerzo del art. 9.2 CE –“corresponde a los poderes públicos promover las condiciones para que la libertad y la igualdad del individuo y de los grupos en que se integran sean reales y efectivas...”- ayuda en algo? El Impuesto sobre Sucesiones –y Donaciones- tiene sentido.