

CRONICA TRIBUTARIA

Boletín de Actualidad 4/2010



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

Martínez Giner, Luis Alfonso: Una nueva discriminación de los establecimientos permanentes: el incentivo fiscal por el mantenimiento o creación del empleo

Moreno González, Saturnina: El tratamiento fiscal de los No Residentes en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: una reforma necesaria a la luz del derecho de la Unión Europea

Pérez Bernabéu, Begoña: La consideración por la comisión como ayuda de estado del régimen de amortización del fondo de comercio previsto en el artículo 12.5 LIS

Ribes Ribes, Aurora: La necesidad de reformar el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones ante el dictamen motivado de la Comisión Europea a España sobre los No Residentes

Rodríguez Márquez, Jesús: El concepto de Obras de rehabilitación de edificaciones en el Impuesto sobre el Valor Añadido: su ampliación por obra del Real Decreto-Ley 6/2010, de 9 de abril

Sánchez Ferrándiz, Miguel Alejandro: La nueva deducción en el IRPF por obras de mejora en la vivienda habitual

Sanz Díaz-Palacios, J. Alberto: Responsabilidad civil por delito fiscal y excusa absolutoria penal. (Reflexiones ante Proyecto de Reforma de la Ley Orgánica 10/1995)

UNA NUEVA DISCRIMINACIÓN DE LOS ESTABLECIMIENTOS PERMANENTES: EL INCENTIVO FISCAL POR EL MANTENIMIENTO O CREACIÓN DEL EMPLEO

Luis Alfonso Martínez Giner

Universidad de Alicante

1. Introducción

La Ley 26/2009, de 23 de diciembre de Presupuestos Generales del Estado para 2010 ha introducido una relevante novedad consistente en la incorporación al ordenamiento tributario español de un nuevo incentivo fiscal por el mantenimiento o la creación de empleo. La medida despliega sus efectos fundamentalmente sobre las personas jurídicas aunque también se ha previsto un incentivo similar para las personas físicas.

El incentivo fiscal se concreta, pues, en una modificación de la Ley del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. La aplicación de esta medida exclusivamente a sujetos residentes plantea ciertas reservas sobre su compatibilidad con la libertad de establecimiento comunitaria y con el principio de no discriminación presente en los Convenios de Doble Imposición en relación con los establecimientos permanentes de sociedades no residentes que operen en España.

El artículo 77 de la Ley 26/2009 añade una Disposición Adicional Duodécima al Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre sociedades aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo que supone la aplicación de un tipo de gravamen reducido en el Impuesto sobre sociedades por el mantenimiento y creación de empleo. En particular se prevé para los períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2010 y para las entidades con importe neto de cifra de negocios inferior a 5 millones de euros y con una plantilla media inferior a 25 empleados y nunca inferior a uno que mantengan el empleo, la aplicación de un tipo de gravamen bonificado. El requisito esencial es que durante los doce meses siguientes el inicio de cada periodo impositivo, la plantilla media de la entidad no sea inferior a la unidad y además, tampoco sea inferior a la plantilla media de los doce meses anteriores al inicio del periodo impositivo.

El incentivo consiste, si se dan las condiciones mencionadas, en la aplicación de un tipo del 20 por 100 para los primeros 120.202,41 € de Base imponible y de un 25 por 100 para la base imponible restante¹.

El legislador no ha previsto una norma análoga en el Impuesto sobre la Renta de los No Residentes por lo cual puede mantenerse que este incentivo no sería aplicable a los establecimientos permanentes que operaran en España. Debe recordarse que la Ley del Impuesto sobre la Renta de los No Residentes equipara los establecimientos permanentes con las sociedades residentes a los efectos de la aplicación de la Ley del impuesto sobre sociedades únicamente en relación con la determinación de la base imponible². No existe una remisión similar a la ley del Impuesto sobre Sociedades en relación con el

¹ El análisis de esta medida véase en Aneiros Pereira, J.: “El nuevo incentivo para el mantenimiento del empleo: el tipo de gravamen del 20 por 100 en el Impuesto sobre Sociedades”, en *Crónica Tributaria, Boletín de Actualidad*, n.º 1/2010, pp. 5-12.

² Artículo 18 del Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la renta de no residentes (LIRNR).

tipo de gravamen aplicable a los establecimientos permanentes que tributan al tipo previsto en el artículo 19 LIRNR. No obstante, debe recordarse que la Disposición Adicional Segunda de la LIRNR prevé la reducción progresiva del tipo de gravamen en consonancia con la reducción del tipo del Impuesto sobre Sociedades que operaría desde 2007 (32,5) hasta el 2008 y períodos impositivos sucesivos (30 por 100). En todo caso, esta previsión expresa no existe para la nueva reducción del tipo de gravamen por mantenimiento o creación de empleo de 2010 que es posterior a las recogidas en esa Disposición Adicional Segunda LIRNR y además por una cuantía aún mayor, el 20 por 100 y 25 por 100. Por ello entendemos que la misma no es aplicable a los establecimientos permanentes de sociedades no residentes que operen en España, debiendo ser necesaria su previsión expresa en la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes³ para su aplicación a los establecimientos permanentes fundamentalmente de sociedades no residentes pero también de personas físicas no residentes.

La no aplicación de este incentivo fiscal a los establecimientos permanentes nos lleva a plantear si se trata de una vulneración del principio de no discriminación que altera y limita la libertad de establecimiento⁴.

2. Discriminación en el ámbito de la Unión Europea: consideraciones a la luz de jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas en relación a la libertad de establecimiento

Como es conocido, los establecimientos permanentes (EP) se encuentran en una situación similar a la de los residentes sobre la base de la libertad de establecimiento (artículo 43 TUE) que implica la posibilidad y el derecho a establecerse a través de una filial o de un establecimiento permanente sin que sea posible ninguna discriminación por razón de la forma elegida. La ausencia de personalidad jurídica de los establecimientos permanentes frente a las filiales residentes no debería ser una razón para establecer una diferencia de trato fiscal entre unos y otras⁵.

El Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas ha consolidado una línea jurisprudencial bastante nítida en la que se analiza la incidencia de ciertas medidas tributarias nacionales sobre la libertad de establecimiento, tomando como referencia el carácter comparable de la situación en que se encuentran las sociedades residentes y las no residentes. La prohibición de discriminación se aplica no sólo para situaciones iguales sino también en situaciones comparables en las que exista identidad de razón en relación con la medida tributaria de que se trate. Además el Tribunal declara la existencia de una medida discriminatoria contraria a la libertad de establecimiento en los casos en los que no exista una causa suficiente que justifique razonablemente un

³ Bien en esta misma Disposición Adicional Segunda o en una disposición específica de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes.

⁴ Hay autores que consideran que esta medida no afecta a la libertad de establecimiento sobre la base de los argumentos de que existen tipos de gravamen más bajos en la Unión Europea y de que existen medidas similares por parte de otros Estados (Aneiros Pereira, J.: “El nuevo incentivo para el mantenimiento del empleo: el tipo de gravamen del 20 por 100 en el Impuesto sobre Sociedades”, ob. cit. Pág. 6). En nuestra opinión, la comparabilidad que debe ser aplicada para analizar la posible restricción a la libertad de establecimiento de esta medida implica el análisis de los establecimientos permanentes ubicados en España con las sociedades residentes en España, y no la comparación entre sociedades residentes en España con sociedades residentes en otros Estados miembros. Por otro lado el hecho de que existan otras medidas similares adoptadas por otros Estados no aporta ningún elemento de análisis en relación con la adecuación las mismas ni a los Convenios de Doble Imposición ni al Tratado de la Unión Europea.

⁵ Falcón y Tella/Pulido Guerra: *Derecho Fiscal Internacional*, Marcial Pons, 2009, pág. 178.

trato distinto. Son dos, las cuestiones que, a grandes rasgos, deberíamos examinar para enjuiciar la existencia o no de discriminación en la medida tributaria analizada: la comparabilidad de las situaciones y la existencia de justificaciones de trato diferente.

En este sentido, y con carácter general puede mantenerse que en la medida en que las disposiciones del Impuesto sobre Sociedades se aplican a los establecimientos permanentes a la hora de gravar sus beneficios, se está reconociendo la comparabilidad entre sociedades residentes y establecimientos permanentes, o dicho de otro modo, puede desprenderse que objetivamente no existen grandes divergencias entre unas y otros en tanto en cuanto ambos estarían obligadas a pagar el impuesto en similares condiciones, sobre los beneficios obtenidos, tributando por toda su renta mundial con independencia del lugar de obtención⁶. La coincidencia se produce no sólo en relación con la base imponible sino incluso con el hecho imponible. Ello debiera suponer en buena lógica que los establecimientos permanentes pudieran beneficiarse igualmente de los mismos incentivos o ventajas fiscales que las sociedades residentes⁷.

En relación con la aplicación de un tipo de gravamen bonificado del 20 por 100 y del 25 por 100 en los casos previstos, debemos convenir que la comparabilidad debe realizarse entre las empresas que mantienen o crean empleo y las que no lo hacen con independencia de su residencia en España. Considerando la génesis y la *ultima ratio* de este incentivo consideramos que la comparabilidad a los efectos de aplicarlo no debe ser entre sujetos residentes y no residentes sino entre empresas que son capaces de mantener o incrementar el número de trabajadores empleados en ciertas condiciones y aquéllas que no lo son. Desde este punto de vista resulta claro y evidente que el mantenimiento y la creación de empleo como elemento esencial para intentar desarrollar eficazmente la producción económica en situaciones de crisis y activar así la economía puede llevarse a cabo, y además sería lo deseable, tanto por parte de sociedades residentes como por parte de establecimientos permanentes de sociedades residentes. El influjo sobre el empleo será el mismo con independencia de la forma jurídica escogida para desarrollar la actividad económica y de la residencia de éstas, y por ello la aplicación del incentivo fiscal consistente en los tipos bonificados del Impuesto sobre Sociedades podría llevarse a cabo sobre los establecimientos permanentes.

Existe una amplia jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas que abundan en la idea de no discriminar al establecimiento permanente frente a las sociedades residentes⁸. Sin ninguna duda, la STJCE de 29 de abril de 1999 dictada en el asunto *Royal Bank of Scotland* es la que mejor recoge la doctrina que podría, de alguna forma, aplicarse a la medida que analizamos. En esta sentencia se analizó la norma griega que establecía para las sucursales de bancos extranjeros un tipo de gravamen superior al aplicable a las sociedades residentes. El tribunal sentenció que un

⁶ Artículo 15.1 LIRNR.

⁷ Iglesias Casais, J.M.: *No discriminación fiscal y Derecho de establecimiento en la Unión Europea*, Aranzadi, 2007, pág. 278.

⁸ Por citar algunas de ellas diremos que en STJCE de 28 de enero de 1986, asunto *Avoir fiscal*, se declaró contraria a la libertad de establecimiento una medida que concedía una deducción por doble imposición societaria únicamente a las sociedades residentes que obtenían dividendos pero no a los establecimientos permanentes de sociedades residentes. *Vid.* entre otras; STJCE de 13 de julio de 1997, asunto *Commerzbank*; STJCE de 15 de mayo de 1997, asunto *Futura*; STJCE de 21 de septiembre de 1999, asunto *Saint Gobain*; STJCE de 14 de diciembre de 2000, asunto *AMID*; STJCE de 23 de febrero de 2006, asunto *CLT-UFA SA*; STJCE de 28 de febrero de 2008, asunto *Deutsche Shell*; STJCE de 15 de mayo de 2008, asunto *Lidl*; STJCE de 23 de octubre de 2008, asunto *Krankenheim*.

establecimiento permanente no se hallaba en una situación diferente respecto a una sociedad griega en cuanto a la imposición sobre sus beneficios netos y por ello no se podía aplicar un tratamiento fiscal diferente. Al establecimiento permanente debía aplicársele el mismo tipo de gravamen que a una sociedad residente siempre que no haya diferencias objetivas entre ambas⁹.

A la vista de ello, consideramos que la medida analizada podría ser contraria a la libertad de establecimiento por ser discriminatoria entre situaciones comparables, lo cual exigiría ofrecer el mismo tratamiento tributario a los establecimientos permanentes que a las sociedades residentes, y ello tanto en relación con el tipo de gravamen aplicable como para la aplicación de beneficios o bonificaciones fiscales. En este sentido compartimos la opinión de quien entiende que la aplicación del tipo reducido del 25 por 100 para las empresas de reducida dimensión hasta un determinado nivel de renta únicamente cuando sean sociedades residentes (incluidas las filiales de empresas extranjeras) debería extenderse a los establecimientos permanentes de sociedades residentes en otros Estados miembros¹⁰.

Constatada la diferencia de trato, resulta apropiado valorar la existencia o no de alguna causa suficiente que pueda justificar normas fiscales contrarias a la libertad de establecimiento. De la jurisprudencia del TJCE podemos entresacar algunas de estas causas. El Tribunal europeo ha considerado que existen causas que no pueden justificar tales medidas frente a algunas otras que han permitido justificar razonablemente un trato fiscal diferente. Entre las primeras nos encontramos con la ausencia de armonización en la imposición directa¹¹, la posible pérdida o disminución de recaudación tributaria¹², el fomento de la economía de un país apoyando la inversión en empresas con sede en dicho país¹³, la compensación del trato discriminatorio con otras posibles ventajas al establecimiento permanente¹⁴ o la necesidad de garantizar controles fiscales e impedir la evasión fiscal¹⁵. Todas estas causas no han sido suficientes para justificar un tratamiento diferenciado. Por el contrario sí que serían causas suficientes para justificar un diferente trato la necesidad de tener una conexión territorial con el Estado que

⁹ Podemos destacar, por tratarse de un pronunciamiento del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas relativa a discriminación por aplicación de tipos de gravamen, la reciente STJCE de 6 de octubre de 2009, asunto C-562/07, *Comisión Europea contra Reino de España*. Aunque no se trata de una sentencia relativa a discriminación de establecimientos permanentes, en la misma se condena a España por tener una normativa (hasta el 1 de enero de 2007) en la que las ganancias patrimoniales de los sujetos no residentes sin establecimiento permanente tributaban a un tipo del 35 por 100 mientras que tratándose de sujetos residentes el tipo aplicable era del 15 por 100 cuando los elementos patrimoniales se hubiesen poseído más de un año y en caso contrario, esto es poseídos menos de un año, tributaban a un tipo progresivo entre el 15 por 100 y el 45 por 100. El Tribunal considera que en tal caso y ante situaciones comparables el no residente estaba sometido, en determinados casos, a una carga fiscal superior a la soportada por residentes, siendo ello contrario a la libre circulación de capitales. Además entiende el tribunal que tal diferencia de trato no resulta justificada por la necesidad de preservar la coherencia del sistema tributario.

¹⁰ Falcón y Tella/Pulido Guerra: *Derecho Fiscal Internacional*, ob. cit. Pág. 178.

¹¹ STJCE de 28 de enero de 1986, asunto *Avoir fiscal*; STJCE de 21 de septiembre de 1999, asunto *Saint Gobain*.

¹² STJCE de 21 de septiembre de 1999, asunto *Saint Gobain*.

¹³ STJCE de 6 de junio de 2000, asunto *Verkoofen*.

¹⁴ STJCE de 28 de enero de 1986, asunto *Avoir fiscal*.

¹⁵ Esta última justificación, aún siendo posible, el TJCE no la ha aplicado nunca considerando que la eficacia de los controles fiscales no puede justificar medidas discriminatorias y que las Directivas comunitarias de asistencia mutua e intercambio de información permiten garantizar de manera adecuada el control fiscal transfronterizo y reducir el riesgo de evasión fiscal.

establece la medida fiscal¹⁶ o la necesidad de mantener la coherencia del sistema fiscal¹⁷. En el caso que analizamos ninguna de estas causas podrían justificar, en nuestra opinión, la no aplicación de los tipos bonificados del impuesto sobre sociedades a los establecimientos permanentes de sociedades no residentes que mantengan o creen empleo en España en los términos de la normativa de referencia.

3. La cláusula de no discriminación del establecimiento permanente en los CDI (art. 24.3 CMOCDE)

Prohíbe este precepto que se discrimine fiscalmente a los EP en relación con las empresas residentes que pertenezcan al mismo sector de actividad y en referencia a la imposición sobre sus actividades empresariales. La comparabilidad se produce siempre que los sujetos implicados reúnan condiciones subjetivas similares, de modo que los EP de sociedades de capitales se comparen con sociedades de capitales y los de sociedades de personas con entidades sometidas a régimen de atribución de rentas¹⁸. Prohíbe este artículo una imposición menos favorable para el EP que la que se aplique a las empresas nacionales que realicen las mismas actividades. No será discriminatorio un diferente trato en los aspectos procedimentales ni tan siquiera lo será la exigencia de un gravamen distinto que no suponga una imposición menos favorable, lo cual debe ser examinado caso por caso. En el caso planteado, dado que en la determinación de la base imponible del establecimiento permanente se aplica, en esencia, la normativa del impuesto sobre sociedades, la no aplicación de los tipos de gravamen bonificados por mantenimiento o creación de empleo a los establecimientos permanentes sí que determinaría una imposición menos favorable para los EP frente a las sociedades residentes.

Del CMOCDE parece desprenderse que la estructura y el tipo de gravamen del impuesto aplicable a las sociedades residentes ha de resultar de aplicación a los establecimientos permanentes para dar cumplimiento al artículo 24.3 CMOCDE. Algunas dudas pueden plantearse en relación con tipos de gravamen específicos o especiales aplicables a determinadas sociedades residentes y no a EP. Las dificultades pueden venir por el hecho de que el EP es sólo una parte de una persona jurídica que no está sometida a jurisdicción en el Estado en el que el EP está situado. No obstante se entiende que si el EP realiza las mismas actividades que las entidades residentes a las que se les aplica un tipo específico, debería resultar extensible la aplicación de tales tipos de gravamen específicos a los EP¹⁹.

El Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE ha afirmado que las normas que establezcan un tipo de gravamen progresivo para las sociedades residentes son aplicables a los establecimientos permanentes situados en ese Estado pudiendo tenerse en cuenta, para

¹⁶ En la STJCE de 15 de mayo de 1997, asunto *Futura* se declaró implícitamente que no suponía discriminación contraria a la libertad de establecimiento la existencia de una norma en el que la compensación de pérdidas solicitada por un sujeto no residente con una sucursal en ese Estado estaba supeditada a que dichas pérdidas guardasen relación económica con los rendimientos obtenidos por el sujeto pasivo en dicho Estado.

¹⁷ STJCE de 28 de enero de 1992, asunto *Bachmann* y asunto *Comisión/Bélgica*.

¹⁸ No obstante existe una cierta permisibilidad de diferente trato entre EP y sociedades residentes sin que ello quiera implicar la aplicación automática de un régimen jurídico diferenciado. El artículo 24.3 CMOCDE trata de dar respuesta a ello y evitar tales discriminaciones. (Serrano Antón, F.: "La tributación de los no residentes mediante establecimiento permanente", en *Internacionalización de las inversiones*, dir: Collado Yurrita; Luchena Mozo y Sánchez López, Bosch, 2009, pág. 668).

¹⁹ Calderón/García; Prats/Martín; Jiménez/Ruiz y García/Vega Borrego: *Comentarios a los Convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal concluidos por España*, Fundación Pedro Barrié de la Maza, Instituto Estudios Económico de Galicia, 2005, pág. 1129.

ello, los beneficios obtenidos por la entidad de la que forma parte el EP, sin que ello fuera contrario al artículo 24.3 CMOCDE²⁰.

En cualquier caso, la naturaleza híbrida del EP dificulta la aplicación del principio de no discriminación al mismo. En el caso de la aplicación de tipos impositivos progresivos el CDI de España con Bélgica permite gravar a los EP al tipo máximo previsto para las sociedades residentes sin que ello plantee problemas con el principio de no discriminación, mientras que el CDI con India establece que no es contrario al principio de no discriminación gravar al EP a un tipo impositivo superior al aplicable a una empresa residente.

La mayor parte de los CDI españoles contienen esta cláusula de no discriminación de los EP y siguen mayoritariamente el precepto del CMOCDE. Únicamente el CDI con la India establece alguna especialidad estableciendo, a los efectos de la no discriminación, la comparabilidad entre el EP de un Estado contratante no en relación con las empresas residentes en el Estado donde su ubica el EP, sino con otros EP de sociedades residentes en terceros Estados, configurando una especie de cláusula de “establecimiento permanente más favorecido”.

La Administración española ha interpretado la no discriminación del EP en relación a la aplicación del régimen fiscal español de Uniones Temporales de Empresas a EP ubicados en España. La administración considera que la verificación de la existencia de una imposición menos favorable ha de analizarse de manera casuística, sin que sea contrario al artículo 24.3 CMOCDE gravar a los no residentes de manera distinta que a los residentes. En el caso concreto, entiende la Administración que al no poder compensar las pérdidas que genera la sucursal con los beneficios de la UTE, se dificulta la compensación de beneficios y pérdidas en las UTE en las que participa. Se produce en tal caso una imposición menos favorable que la derivaría de la participación en la UTE de entidades residentes en España, lo cual produce una discriminación prohibida en el CDI²¹. En los supuestos en los que no se puede concretar una imposición real más gravosa al EP, la aplicación de distintas normas al EP y a las sociedades residentes no constituye una discriminación prohibida por los Convenios²².

El Tribunal Supremo español ha mantenido una doctrina –equivocada en opinión de la doctrina española que compartimos– en la que niega el carácter discriminatorio de la norma española que impedía a un EP actuar como sociedad dominante de un grupo de consolidación fiscal. El único y discutible argumento del Tribunal Supremo es que las normas españolas exigen en el régimen de consolidación fiscal que se trate de sociedades anónimas residentes en España²³. No obstante, entendemos que impedir a un EP liderar un grupo de consolidación en España es, obviamente, más gravoso que liderarlo, dado que cabría por ejemplo compensación de pérdidas intra-grupo que reduciría la carga tributaria. Compara el TS al EP de la sociedad no residente con otros establecimientos sin personalidad jurídica españoles, alegando que el trato fiscal en relación con la consolidación fiscal es el mismo en estos dos casos puesto que no es equiparable con el trato que se les da a las sociedades en España. Parte el Tribunal del error consistente en comparar el EP con otros entes sin personalidad jurídica en España,

²⁰ Parágrafo 37 de los Comentarios al artículo 24.3 CMOCDE.

²¹ Consultas de la DGT 23/2005, de 28 de Enero (CDI España-Francia) y 25/2005, de 28 de enero (CDI España-Bélgica).

²² Consultas DGT 635/2002, de 26 de abril (CDI España-Dinamarca) y Consulta Vinculante V1089/2005, de 14 de junio de 2005 (CDI España-Italia).

²³ Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de julio de 2002 y STS de 12 de febrero de 2003.

cuando el artículo 24.3 CMOCDE obliga a dar al EP el mismo trato que se les da a las empresas españolas que realicen las mismas actividades. Ello se ha interpretado por la doctrina de forma clara poniendo de manifiesto la confusión del Tribunal en los sujetos de la comparación en el principio de no discriminación²⁴. Por ello, además de por la jurisprudencia del TJCE, el legislador español modificó la norma de la Ley del Impuesto sobre sociedades y autoriza ahora que los EP actúen como sociedad dominante de un grupo de consolidación fiscal en España.

4. La reducción del rendimiento neto de actividades económicas por mantenimiento o creación de empleo en las personas físicas

El incentivo por mantenimiento o creación de empleo se concreta en las persona físicas en la aplicación de una reducción del 20 por 100 sobre el rendimiento neto de actividades económicas en el IRPF²⁵. De nuevo esta medida no sería aplicable a los EP de personas físicas no residentes dado que la base imponible del EP se determina en todo caso según las normas del Impuesto sobre Sociedades.

En relación con esta cuestión, debe recordarse que la segunda frase del artículo 24.3 CMOCDE limita la discriminación positiva al señalar que las personas físicas que operan a través de EP no resultarán beneficiadas de deducciones o créditos fiscales de naturaleza personal o familiar que se concedan a los residentes, dado que ha de ser el Estado de residencia, y no el de ubicación del EP, el que ha de adaptar tales circunstancias a la capacidad económica, evitando la obtención de un doble beneficio en el Estado de residencia y en el de ubicación del EP. Sin embargo los CDI de España con Marruecos y Suiza permiten lo contrario asegurando que los nacionales de un Estado sometidos a imposición en el otro puedan beneficiarse en este último de las exenciones y beneficios fiscales concedidos en función de cargas familiares en las mismas condiciones que los nacionales del primer Estado. En todo caso, no parece que la aplicación de la reducción de la base imponible para las personas físicas que mantengan o creen empleo tenga la consideración de incentivo de carácter personal o familiar, con lo cual el artículo 24.3 CMOCDE impediría la no aplicación de este incentivo empresarial a los establecimientos permanentes de personas físicas no residentes.

Por otro lado, hay que considerar que si las personas físicas residentes en un Estado de la Unión Europea que sean titulares de un establecimiento permanente obtienen en España más del 75 por 100 de su renta, sería aplicable el artículo 46 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes y podrían optar por tributar en España como si fueran residentes aplicando las normas propias de los contribuyentes según el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. En tal caso, sería aplicable la reducción del rendimiento neto de actividades económicas por mantenimiento o creación de empleo al considerarse la normativa prevista para residentes. En otro caso, esto es, si no se pudiera ejercitar la opción del artículo 46 LIRNR y para el resto de sujetos residentes en terceros Estados que operan en España mediante establecimiento permanente persistiría la discriminación en los términos analizados, al no poder aplicarse la reducción del 20 por 100 en la base imponible del establecimiento permanente que mantuviera o creara empleo.

²⁴ García Heredia, A.: “La discriminación de establecimientos permanentes de sociedades de otros Estados miembros. A propósito de la STS de 12 de febrero de 2003”, en *Aranzadi Jurisprudencia tributaria*, n.º 10, 2003, pág. 33-49.

²⁵ El artículo 72 de la Ley 26/2009, de 23 de diciembre de Presupuestos Generales del Estado para 2010 añade una Disposición Adicional Vigésima séptima a la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la renta de las personas físicas.

EL TRATAMIENTO FISCAL DE LOS NO RESIDENTES EN EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES: UNA REFORMA NECESARIA A LA LUZ DEL DERECHO DE LA UNIÓN EUROPEA

Saturnina Moreno González
Universidad de Castilla-La Mancha

El pasado 5 de mayo de 2010 la Comisión Europea publicó un dictamen motivado por el que solicita formalmente a España que modifique el régimen fiscal aplicado a las sucesiones y donaciones, en la medida en que impone una carga tributaria mayor a los no residentes o a los activos radicados en el extranjero. A juicio de la Comisión, el ejercicio por parte de las Comunidades Autónomas (CCAA) de su potestad legislativa en este impuesto da lugar a diferencias en la carga tributaria de los contribuyentes dependiendo de la legislación que resulte aplicable: la legislación estatal; la legislación estatal modificada por las CCAA que han ejercido sus competencias legislativas en este impuesto; o la legislación de los territorios forales del País Vasco y de Navarra. Aunque ello pueda considerarse una consecuencia lógica de la autonomía tributaria de los entes subcentrales, deben evitarse supuestos de discriminación¹. La Comisión considera que la aplicación de la legislación estatal sólo en ciertos casos constituye un obstáculo a la libre circulación de personas y capitales contenidas en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE)².

La decisión de la Comisión no constituye una sorpresa habida cuenta de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) sobre la aplicación de la libre circulación de capitales a la imposición sobre sucesiones y donaciones³.

¹ IP/10/513, Bruselas, 5 de mayo de 2010. Asimismo, véase la información más detallada contenida en http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/infringements/factsheet/2010/05/2010-05-513-es-tax-personal_en.pdf (última entrada: 11 de mayo de 2010).

² *DOUE* C-83, de 30 de marzo de 2010.

³ Aunque en alguna ocasión el Tribunal de Justicia ha analizado la imposición sobre sucesiones de un Estado miembro a la luz de la libertad de establecimiento (Asunto C-464/05, *Geurts y Vogten*), en la mayoría de los casos lo ha hecho a partir de la libre circulación de capitales. El art. 63.1 TFUE (antiguo art. 56.1 TCE) dispone que “En el marco de las disposiciones del presente capítulo, quedan prohibidas todas las restricciones a los movimientos de capitales entre Estados miembros y entre Estados miembros y terceros países”. A su vez, el art. 65.1.a) TFUE [antiguo art. 58.1.a) TCE] señala que lo dispuesto en el art. 63 se aplicará, sin perjuicio del derecho de los Estados miembros a aplicar las disposiciones pertinentes de su Derecho fiscal que distingan entre contribuyentes cuya situación difiera con respecto a su lugar de residencia o con respecto a los lugares donde esté invertido su capital. Sin embargo, esta previsión es matizada por el apartado 3 del mismo artículo, al establecer que “Las medidas y procedimientos a que se hace referencia en los apartados 1 y 2 no deberán constituir ni un medio de discriminación arbitraria ni una restricción encubierta de la libre circulación de capitales y pagos tal y como la define el artículo 63”. Sobre la base de estos preceptos, el Tribunal de Justicia ha elaborado una jurisprudencia sobre libre circulación de capitales e impuestos sucesorios cuyas líneas maestras pueden resumirse del siguiente modo:

- Aunque la fiscalidad directa es competencia de los Estados miembros, éstos deben ejercer dicha competencia respetando el Derecho Comunitario.
- Las sucesiones consisten en una transmisión a una o varias personas del patrimonio dejado por el causante. Dicho de otro modo, una transferencia a los herederos de la propiedad sobre distintos bienes, derechos, etc., que integran su patrimonio. De ello se infiere que las sucesiones constituyen movimientos de capitales en el sentido del art. 63 TFUE, salvo en los casos en que todos los bienes a que se refieran se encuentren situados en el interior de un solo Estado miembro.

Como es sabido, en los últimos años, el TJUE se ha pronunciado en diversas ocasiones sobre la aplicación de los impuestos sobre sucesiones y donaciones en los Estados miembros y su compatibilidad con el Derecho Comunitario, a raíz de las cuestiones prejudiciales planteadas por distintos órganos jurisdiccionales nacionales.

En la sentencia de 11 de diciembre de 2003, Asunto C-364/01, *Herederos del Sr. Barbier*⁴, los hechos analizados se suscitaron en el marco de un litigio entre los herederos del Sr. Barbier, residente en Bélgica, y la Administración Tributaria holandesa. Tras el fallecimiento del Sr. Barbier, y a los efectos del impuesto holandés sobre transmisiones a título gratuito, las autoridades tributarias holandesas adicionaron a la herencia declarada el valor de la totalidad de los inmuebles previamente cedidos por el Sr. Barbier a sociedades privadas holandesas⁵, sin admitir ninguna deducción correspondiente a la obligación de entrega. Si el Sr. Barbier hubiera sido residente en los Países Bajos en la fecha de su fallecimiento sí se habría podido deducir la obligación de la base imponible del impuesto. El Tribunal declaró que las inversiones inmobiliarias realizadas en territorio neerlandés por el causante constituyen movimientos de capitales (en el sentido del art. 11 de la Directiva 88/361/CEE) y la normativa controvertida podía disuadir de la adquisición de bienes por no residentes o de la transmisión de la propiedad económica, provocando que la herencia de un residente de un Estado miembro distinto de Holanda tenga menos valor al gravarse de forma más onerosa. Asimismo, aclaró que el disfrute de los derechos conferidos por la citada Directiva no está supeditado a la existencia de otros elementos transfronterizos, ya que el simple hecho de que una disposición nacional restrinja los movimientos de capitales de un

– Las medidas prohibidas por el art. 63.1 TFUE incluyen las que pueden disuadir a los no residentes de realizar inversiones en un Estado miembro, o a los residentes de dicho Estado miembro de hacerlo en otros Estados, o también, en un supuesto de sucesiones, las que provocan la disminución del valor de la herencia de un residente de un Estado miembro distinto de aquel en el que se sitúan los bienes afectados y que somete a tributación la adquisición por vía sucesoria de los citados bienes.

– Aunque el art. 65 TFUE permite la aplicación de las disposiciones fiscales de los Estados miembros que distingan entre los contribuyentes en función de su residencia o del lugar en que estén invertidos los bienes, dicho precepto, en la medida en que constituye una excepción al principio fundamental de libre circulación de capitales, debe interpretarse en sentido estricto. Por ello, no cualquier medida fiscal que distinga en función de la residencia del contribuyente o del lugar de ubicación de las inversiones puede considerarse acorde con el Tratado. Por el contrario, sólo resultarán admisibles las medidas que no constituyan ni medios de discriminación arbitraria, ni restricciones encubiertas a la libre circulación.

– Así pues, para que una normativa fiscal nacional que, a efectos de calcular el impuesto sobre sucesiones, hace una distinción por lo que respecta a la deducibilidad de los gastos, en función del lugar de ubicación de los bienes (o a la residencia del causante en el momento de su fallecimiento) no sea considerado como una discriminación arbitraria prohibida se requiere que la diferencia de trato afecte a situaciones que no sean comparables, o resulte justificada por razones imperiosas de interés general.

⁴ Vid. Herrera Molina, P.M., “STJCE 11.12.2003, Herederos del Sr. Barbier, As. C-364/01: Libertad de movimiento de capitales e inversiones inmobiliarias: deudas deducibles en el impuesto que grava una transmisión mortis causa de un no residente”, en AAVV, *Comentarios de Jurisprudencia Tributaria del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas. Año 2003*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2004, pp. 269 y ss.

⁵ Téngase en cuenta que el Derecho neerlandés permite distinguir entre el derecho real sobre un bien inmueble y su propiedad “económica”. En este sentido, el Sr. Barbier cedió la propiedad económica de sus inmuebles a sociedades privadas holandesas controladas por él. Estas sociedades asumieron las deudas hipotecarias frente a la sociedad prestamista, aunque el deudor hipotecario continuó siendo formalmente el Sr. Barbier, quien se comprometió con dichas sociedades a transmitir el derecho real sobre los citados inmuebles, renunciando, además, hasta la entrega, a todos los derechos correspondientes a los mismos. Esta operación generaba ciertas ventajas fiscales.

inversor, nacional de un Estado miembro, en función de su residencia basta para que la Directiva sea aplicable. Además, el Tribunal rechazó los argumentos esgrimidos por el Gobierno holandés. En primer lugar, consideró no pertinente la inexistencia de una situación de comparabilidad, puesto que la imposibilidad de deducir del valor de la herencia el cómputo del valor de la entrega efectuada a las sociedades civiles holandesas se produce a la hora de calcular el valor del pasivo de la herencia y no de las circunstancias personales del contribuyente. En segundo lugar, en relación con el hecho de que el Sr. Barbier, mediante la transmisión de la propiedad económica de los inmuebles a las sociedades privadas pretendiera ahorrarse el Impuesto sobre Transmisiones holandés o los derechos de registro, el Tribunal puntualizó que un nacional comunitario no puede ser privado de la posibilidad de invocar las disposiciones del Tratado, simplemente por aprovecharse de las ventajas fiscales ofrecidas legalmente por la normativa de un Estado miembro distinto al de su residencia. En definitiva, no habiendo aportado el Gobierno neerlandés ninguna justificación válida de la diferencia de trato por razón de la residencia, el Tribunal declara la disconformidad con el Derecho Comunitario de la normativa nacional controvertida, ya que produce una discriminación injustificada y una restricción de la libre circulación de capitales.

Sin embargo, en la sentencia de 23 de febrero de 2006, Asunto C-513/03, *Herederos de Van Hilten-van der Heijden*⁶, el Tribunal de Justicia declaró que la libre circulación de capitales no se opone a una normativa de un Estado miembro con arreglo a la cual la sucesión de un nacional de ese Estado miembro, fallecido dentro de los diez años posteriores al traslado de su domicilio al extranjero, está sujeta a tributación como si el causante hubiera continuado residiendo en ese mismo Estado, sin perjuicio de la posibilidad de deducir las cuotas del impuesto sobre sucesiones recaudadas por otros Estados. Al establecer el mismo tratamiento fiscal para los nacionales que hayan trasladado su domicilio al extranjero y para los que hayan permanecido en aquél, tal normativa no puede disuadir a los primeros de realizar inversiones en ese Estado desde el territorio de otro, ni a los segundos de invertir en otro Estado desde el citado Estado miembro, ni, independientemente del lugar donde se encuentren los bienes afectados, puede tampoco disminuir el valor de la herencia de una nacional que haya trasladado su domicilio al extranjero. A falta de normas de armonización comunitarias, dichas diferencias derivan de la competencia atribuida a los Estados miembros, para fijar, de forma convenida o unilateral, los criterios de reparto de su poder tributario, por lo que no pueden considerarse discriminaciones prohibidas por el Tratado.

Posteriormente, en la sentencia de 25 de octubre de 2007, Asunto C-464/05, *Geurts y Vogten/Beelgische Staat*⁷, se analizó el caso de los herederos del Sr. Vogten, residente en Bélgica. En vida del causante, éste mantenía, junto a su esposa, una comunidad universal de bienes y su patrimonio común consistía, entre otras cosas, en el 100 por 100 de las participaciones de dos sociedades cuyo domicilio social se encontraba en Países Bajos. Ambas sociedades emplearon, durante más de tres años ininterrumpidos antes del fallecimiento del causante, a más de cinco trabajadores cada una. Los

⁶ Vid. el comentario a esta sentencia efectuado por Alonso Murillo, F., “Libre circulación de capitales e Impuesto sobre Sucesiones: Sentencia van Hilten-var der Heijden”, *Noticias de la Unión Europea*, n.º 269, 2007, pp. 55-74.

⁷ Nos permitimos remitir al lector a nuestro trabajo “STJCE 25.10.2007, *Geurts y Vogten/Beelgische Staat*, As. C-464/05: Impuesto sobre sucesiones. Libertad de establecimiento y exención de la transmisión mortis causa de participaciones en empresas familiares condicionada al empleo de un número de trabajadores en el Estado miembro”, en AAVV, *Comentarios de Jurisprudencia Tributaria del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas. Años 2006-2007*, IEF, Madrid, 2008, pp. 844-851.

herederos del Sr. Vogten ingresaron el Impuesto sobre Sucesiones, pero impugnaron la cuantía del impuesto debido. El motivo de la controversia fue la aplicación del artículo 60 *bis*, apartado primero, letra b) del Código belga del Impuesto sobre Sucesiones que, en su versión aplicable a los hechos, establecía la exención del impuesto sobre sucesiones del valor neto de las participaciones en una sociedad familiar o los créditos contra una sociedad de este tipo, siempre que al menos el 50 por 100 de la empresa o de las participaciones en la sociedad hubieran pertenecido al difunto y/o a su cónyuge ininterrumpidamente durante los tres años anteriores al fallecimiento y que se incluyeran espontáneamente en la declaración del impuesto sobre sociedades. Las autoridades tributarias belgas denegaron la exención por no cumplirse el requisito que exigía que la empresa o la sociedad emplee al menos a cinco trabajadores, computados en unidades a tiempo completo, en la Región Flamenca durante los tres años anteriores al fallecimiento. Es interesante destacar que el Tribunal considera en este caso que la norma controvertida afecta principalmente a la libertad de establecimiento, ya que la herencia consiste esencialmente en participaciones sociales que confieren una influencia decisiva en una empresa. Recuerda que, en materia de libertad de establecimiento, las normas de igualdad de trato no sólo prohíben las discriminaciones patentes por razón de la nacionalidad, o el domicilio social por lo que se refiere a las sociedades, sino también cualquier forma encubierta de discriminación que, aplicando otros criterios de distinción, produzca, de hecho, el mismo resultado. En este caso, la norma introduce una discriminación indirecta entre los sujetos pasivos basada en el criterio del lugar en el que hayan empleado a un determinado número de trabajadores durante un determinado período, discriminación que puede obstaculizar el ejercicio de la libertad de establecimiento de dichos sujetos pasivos. Dicho trato sólo podría admitirse si persigue un objetivo legítimo compatible con el Tratado, o si está justificado por razones imperiosas de interés general. Además, en tal caso, es también necesario que la medida sea adecuada para garantizar la realización de este objetivo y no vaya más allá de lo necesario para alcanzarlo. El Tribunal rechaza como justificaciones válidas la supervivencia de las pequeñas y medianas empresas, en la protección y fomento del empleo, así como en la eficacia de los controles fiscales.

Poco después, la sentencia de 17 de enero de 2008, Asunto C-256/06, *Jäger*⁸, responde a una cuestión prejudicial en relación a la conformidad con el Derecho comunitario de la legislación tributaria alemana sobre sucesiones en el caso de herencias integradas por bienes situados dentro de Alemania y por una finca agrícola y forestal situada en Francia. En concreto, los bienes situados fuera de Alemania se valoran por su valor venal, mientras que bienes idénticos situados en Alemania se valoran, como media, al 10 por 100 de su valor venal. Por otra parte, sólo los bienes agrícolas y forestales situados en territorio nacional se benefician de una exención fiscal en función de tales bienes, así como la consideración de su valor residual únicamente en el 60 por 100 de su importe. El Tribunal de Justicia advierte que la determinación y cálculo del impuesto tienen en cuenta el valor de los bienes, por lo que la situación de dos contribuyentes (uno de los cuales percibe una herencia integrada por bienes ubicados en su país, mientras que otro recibe bienes ubicados en un país distinto) es comparable. Siendo la situación comparable, esa diferencia de trato, que restringe la libre circulación de capitales, sólo sería admisible si pudiera justificarse por razones imperiosas de interés general. El Tribunal concluye que ni los objetivos de mantenimiento del empleo y otras funciones sociales de tales actividades, ni las dificultades prácticas para aplicar el

⁸ Vid. López Díaz, A., “La amenaza del derecho comunitario para ciertas deducciones autonómicas en el impuesto sobre sucesiones y donaciones”, *Quincena Fiscal*, n.º 9, 2009, pp. 69-74.

mismo sistema de valoración a bienes situados en otros países puede justificar una medida fiscal como la controvertida en el litigio principal.

En la sentencia de 11 de septiembre de 2008, Asunto C-11/07, *Eckelkamp y otros*, se plantea la tributación por el Impuesto de Sucesiones y Donaciones en Bélgica de un inmueble situado en dicho país, cuando ni el causante ni el causahabiente son residentes en Bélgica, sino en otros Estados miembros. La controversia se produce porque la legislación belga no permite deducir del valor del inmueble las cargas hipotecarias con las que está gravado, cuando el causante no reside en Bélgica en el momento del fallecimiento, en tanto que en caso de residir en Bélgica si se admitiría la deducción. El Tribunal de Justicia considera que dicha normativa fiscal genera una restricción a la libre circulación de capitales, sin que pueda justificarse en la circunstancia de que el Estado de residencia del heredero le otorgue a éste la ventaja fiscal que excluye la legislación belga. El Tribunal señala que la posición de los herederos residentes y no residentes es comparable en relación con la normativa que configura la base imponible del impuesto y encuentra injustificado el distinto trato fiscal en materia de deducción de cargas hipotecarias sobre los inmuebles, obligando a extender dicha ventaja fiscal objetiva a los no residentes. Muy similar al caso anterior es el problema planteado en la sentencia de idéntica fecha, recaída en el Asunto C-43/07, *Sikken*, aunque afecta a la legislación fiscal neerlandesa que no permite, a efectos de la liquidación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones sobre un inmueble situado en Países Bajos, la deducción de las deudas por el exceso de adjudicación resultante de una partición hecha por el testador, cuando la persona cuya sucesión se abre no residía en Países Bajos en el momento de su fallecimiento.

En la sentencia de 12 de febrero de 2009, Asunto C-67/08, *Block*⁹, se declaró conforme al Derecho Comunitario una normativa alemana que no permite imputar en el impuesto sobre sucesiones devengado en el Estado miembro de residencia del causante (Alemania), el impuesto sucesorio satisfecho por la heredera en el Estado de situación de los bienes cuando éstos tienen la naturaleza de créditos de capital (España). En concreto, dado que la Sra. Block era residente en Alemania, tributó por obligación personal, sobre la totalidad del caudal relicto, permitiendo la deducción en la base imponible del impuesto español (como carga o deuda de la herencia), en lugar de practicar la deducción en la cuota por doble imposición. Ello fue debido a que, conforme a la legislación tributaria alemana, la deducción en la cuota del impuesto pagado en el extranjero sólo es posible cuando los bienes o derechos se entiendan situados en el extranjero y, según la legislación alemana, los derechos de crédito se entienden situados en el lugar de residencia del acreedor, esto es, en el lugar de residencia del causante en el momento del fallecimiento. El Tribunal de Justicia confirma que una operación como la descrita no es una operación puramente interna, sino que supone una manifestación de la libre circulación de capitales. Sin embargo, la normativa alemana no vulnera dicho principio, pues el impuesto alemán se aplicaría del mismo modo aunque la entidad financiera estuviera situada en Alemania y no en España. La desventaja fiscal sufrida por la Sra. Block deriva del ejercicio paralelo por los dos Estados miembros de que se trata de su potestad tributaria, ya que mientras Alemania opta por someter los créditos de capital al impuesto de sucesiones alemán cuando el acreedor reside en dicho Estado miembro, España opta por someter ese tipo de créditos al impuesto de sucesiones español cuando el deudor está establecido en

⁹ Vid., el comentario a esta sentencia realizado por Falcón y Tella, R., “La herencia de la Sra. Block y la STJCE 12 febrero 2009: la necesidad de modificar los criterios de sujeción al ISD por obligación real”, *Quincena Fiscal*, n.º 7, 2009, pp. 7-11.

dicho Estado miembro. La doble imposición que ello provoca podría solucionarse a través de convenios de doble imposición, pero el Derecho Comunitario, en su estado actual y en una situación como la controvertida, no prescribe criterios generales para el reparto de competencias entre los Estados miembros en lo que se refiere a la eliminación de la doble imposición dentro de la UE.

Por último, en la reciente sentencia de 22 de abril de 2010, Asunto C-510/08, *Mattner*, se responde a la petición de decisión prejudicial planteada en el marco de un litigio entre la Sra. Mattner, nacional alemana residente en los Países Bajos, y la Administración Tributaria alemana, en relación con la liquidación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales derivada de la donación de un terreno edificado situado en Alemania. Dicha donación fue efectuada a favor de la Sra Mattner por su madre, también con residencia en los Países Bajos. En virtud de la legislación tributaria alemana, la reducción aplicable sobre la base imponible en caso de donación de un inmueble situado en el territorio de dicho Estado es inferior, si el donante y el donatario residían en otro Estado miembro en la fecha en que se realizó la donación (1.100 €), a la reducción que se habría aplicado si al menos uno de ellos hubiera residido, en esa misma fecha, en Alemania (205.000 €). El Tribunal señala que, a semejanza del impuesto que grava las sucesiones, que consisten en la transmisión a una o varias personas del caudal relicto del causante, el trato fiscal dispensado a las donaciones, ya sean éstas cantidades de dinero, bienes inmuebles o bienes muebles, está comprendido en el ámbito de aplicación de las disposiciones del Tratado relativas a los movimientos de capitales, salvo en los casos en que sus elementos constitutivos se encuentren situados en el interior de un solo Estado miembro. En este sentido, una situación en la que una persona residente en los Países Bajos realiza a favor de otra persona también residente en ese mismo Estado miembro una donación de un terreno situado en Alemania no puede ser considerada como una situación puramente interna. Pues bien, a juicio del Tribunal, la normativa controvertida en el litigio principal produce una diferencia de trato que tiene el efecto de restringir los movimientos de capitales, disminuyendo el valor de la donación que incluya tal bien. Ese diferente tratamiento fiscal no puede justificarse en la inexistencia de situaciones objetivamente comparables o en la concurrencia de razones imperiosas de interés general. La normativa alemana considera, en principio, sujetos pasivos a los efectos de la percepción del Impuesto de Donaciones correspondiente a los bienes inmuebles situados en Alemania tanto al beneficiario de una donación entre no residentes como al de una donación en la que intervenga al menos un residente. Sólo por lo que se refiere a la reducción aplicada a la base imponible se introduce una diferencia de trato entre las donaciones efectuadas entre no residentes y aquellas en las que interviene al menos un residente. Al tratar de manera idéntica, salvo en cuanto atañe al importe de la reducción que puede practicar el donatario, las donaciones realizadas en beneficio de esas dos categorías de personas, el legislador nacional admite que no existe disparidad alguna objetiva que pueda justificar la diferencia de trato. El Tribunal también rechaza los motivos de justificación basados en la posibilidad de que el donatario disfrute de una reducción similar concedida por otro Estado miembro, en evitar la elusión del impuesto, y en la necesidad de salvaguardar la coherencia del sistema fiscal alemán.

A la luz de la jurisprudencia comunitaria y teniendo en cuenta las bases sobre las que se configura el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones español, cabe cuestionar la adecuación de ciertos aspectos del impuesto al Derecho Comunitario.

Por una parte, resulta problemático, desde la óptica comunitaria, el art. 20.4 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, que declara

aplicables a los no residentes únicamente las reducciones contenidas en el apartado 2 (adquisiciones *mortis causa*). Ello implica que los no residentes no pueden aplicarse las reducciones estatales aplicables a las donaciones de empresa individual, negocio profesional o de participaciones en entidades del donante (art. 20.6), ni las reducciones por donación de bienes integrantes del Patrimonio Histórico Español o Cultural de las Comunidades Autónomas (art. 20.7). Esta exclusión puede suponer una restricción a la libertad de establecimiento (en el supuesto de donaciones de empresa o participaciones) o de la libre circulación de capitales¹⁰.

Por otra parte, como es sabido, la condición de “residente” o no en España del contribuyente determina la tributación por obligación personal o real. A los contribuyentes no residentes en España les resulta en todo caso de aplicación la normativa estatal, por lo que nunca les será de aplicación la normativa autonómica, lo que puede generar una grave discriminación en los casos en que los no residentes se encuentren en una situación comparable a la de los residentes. El artículo 48.1 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, establece que las Comunidades Autónomas pueden asumir competencias normativas sobre: a) reducciones de la base imponible en sus dos modalidades, *mortis causa* e *inter vivos*, y de dos formas diferentes; estableciendo reducciones propias o mejorando las previstas en la normativa estatal; b) tarifa del impuesto; c) cuantías y coeficientes del patrimonio preexistente; d) deducciones y bonificaciones de la cuota. En ejercicio de sus competencias normativas, las CCAA han venido adoptando, entre otras, medidas consistentes en el incremento de las reducciones de la base imponible previstas con carácter general, o la creación de nuevas reducciones que, en la medida en que afectan a inmuebles, actividades empresariales, o explotaciones agrícolas, forestales o rurales, suelen condicionar la práctica de la reducción a la ubicación de los bienes o localización de las actividades en territorio de la Comunidad Autónoma correspondiente o al mantenimiento de la actividad en el referido territorio durante cierto período de tiempo¹¹. Además, tampoco debe pasarse por alto que podría generarse una eventual discriminación como resultado de la aplicación de reducciones propias de parentesco sobre la base imponible de los residentes de los que, sin embargo, no disfrutaban los no residentes en una situación comparable, al aplicárseles la normativa estatal. En la misma línea, podrían plantear problemas las deducciones y bonificaciones sobre la cuota establecidas por la mayoría de las CCAA ya que, al ser medidas autonómicas, no se aplican a los contribuyentes por obligación real¹².

En definitiva, la situación normativa brevemente descrita puede ser considerada una restricción a la libertad de establecimiento o a la libre circulación de capitales

¹⁰ Ruiz Almendral, V., “Entre la discriminación y la armonización: el régimen fiscal del no residente en España a la luz del Derecho comunitario”, *Revista Contabilidad y Tributación (Comentarios y Casos Prácticos)*, n.º 307, 2008, p. 55; García de Pablos, J.F., “El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en España: Problemática de la actual normativa”, *Revista Contabilidad y Tributación (Comentarios y Casos Prácticos)*, n.º 322, 2010, pp. 41-43, y 51.

¹¹ Ya advertimos sobre este extremo en nuestro trabajo “trabajo “STJCE 25.10.2007, Geurts y Vogten/Beelgische Staat, As. C-464/05: Impuesto sobre sucesiones. Libertad de establecimiento y exención de la transmisión *mortis causa* de participaciones en empresas familiares condicionada al empleo de un número de trabajadores en el Estado miembro”, *op. cit.*, pp. 849-851. En esta misma línea Ruiz Almendral, V., *op. cit.*, p. 55; López Díaz, A., *op. cit.*, pp. 73-74; García de Pablos, J.F., *op. cit.*, p. 51.

¹² Al respecto *vid.* Ribes Ribes, A., “La tributación sucesoria de los no residentes en España a la luz de la doctrina del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas”, *Revista Técnica Tributaria*, n.º 88, 2010, pp. 60-61.

difícilmente justificable¹³. Deben, por tanto, acometerse los cambios normativos que sean necesarios para aproximar la carga fiscal por el impuesto de sucesiones y donaciones entre residentes y no residentes o, en caso contrario, el TJCE probablemente no tarde en pronunciarse sobre la adecuación del sistema tributario español en materia de sucesiones y donaciones al Derecho de la Unión Europea. Desde una perspectiva más general, el procedimiento de infracción abierto contra España debería llevar al legislador estatal a recuperar el interés por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y a las CCAA a prestar mayor atención a los requerimientos derivados de las libertades comunitarias la hora de ejercitar sus competencias normativas en materia tributaria.

¹³ López Díaz, A. (*op. cit.*, p. 74) advierte que la autonomía tributaria de la que gozan las Comunidades Autónomas en España sea un argumento válido para justificar esa diferente tributación desde la perspectiva comunitaria.

LA CONSIDERACIÓN POR LA COMISIÓN COMO AYUDA DE ESTADO DEL RÉGIMEN DE AMORTIZACIÓN DEL FONDO DE COMERCIO PREVISTO EN EL ARTÍCULO 12.5 LIS

Begoña Pérez Bernabeu

Universidad de Alicante

1. Descripción del régimen

Actualmente el artículo 12 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo (en adelante TRLIS) bajo la rúbrica “Correcciones de valor: pérdida de valor de los elementos patrimoniales” prevé diversos regímenes de deducciones para diferentes casos. Este trabajo se centra en el estudio del apartado 5 de este precepto, que fue introducido en la normativa tributaria española por la Ley 24/2001, de 27 de diciembre de 2001 y posteriormente recogido por el citado Real Decreto Legislativo 4/2004, entró en vigor el 1 de enero de 2002.

Este apartado posibilita que una empresa que tribute en España por este impuesto deduzca de su base imponible el fondo de comercio financiero que resulta de la adquisición de una participación de, como mínimo, un 5 por 100 de una empresa extranjera, en tramos anuales iguales, durante los 20 años siguientes a la adquisición.

Por fondo de comercio financiero debe entenderse, pues, el exceso de precio que una sociedad paga cuando adquiere participaciones en el capital de otra sociedad. Es el importe de la diferencia entre el precio de adquisición de la participación y su valor teórico contable a la fecha de adquisición.

Como regla general, desde un punto de vista contable, se admite la dotación de una provisión correspondiente a la depreciación de la participación imputable a ese fondo de comercio. Sin embargo, a efectos fiscales, este gasto (constituido por el exceso de precio respecto del valor teórico de la participación) no será deducible, ya que, fiscalmente, el gasto deducible es la diferencia entre el valor teórico final y el valor teórico inicial.

La trascendencia de esta previsión reside en que constituye una excepción a esta regla general, al permitir la deducción fiscal de este fondo de comercio cuando corresponda a adquisiciones de participaciones en entidades no residentes, siempre que se cumplan los requisitos establecidos en el artículo 21 del TRLIS, esto es:

- a) Que el porcentaje de participación, directa o indirecta en la entidad no residente debe ser, al menos, del 5 por 100 durante un período mínimo de un año.
- b) Que la empresa extranjera tiene que estar sujeta a un impuesto similar al impuesto aplicable en España. Se considerará cumplido este requisito, cuando la entidad participada sea residente en un país con el que España tenga suscrito un convenio para evitar la doble imposición internacional y la evasión fiscal.
- c) Que los ingresos de la empresa extranjera deben proceder principalmente de actividades empresariales en el extranjero. Se entenderá cumplido este requisito cuando al menos el 85 por 100 de los ingresos de la empresa participada:

- No sean ingresos pertenecientes a una categoría sujeta a las normas españolas contrarias al aplazamiento fiscal aplicables a las empresas extranjeras controladas y estar gravados como si fueran ingresos obtenidos en España¹.
- Sean ingresos por dividendos siempre que, además de cumplirse los requisitos relativos a la naturaleza del ingreso de participación, el porcentaje de participación, directa o indirecta, en la entidad no residente sea de, al menos, el 5 por 100, durante un período mínimo de un año.

2. El procedimiento de investigación abierto por la Comisión

Con fecha de 10 de octubre de 2007, la Comisión notificó al gobierno de España su decisión de incoar el procedimiento formal de investigación previsto en el artículo 88.2 TCE², publicándose dicha decisión en el *DOCE* el 21 de diciembre de 2007. Según la normativa aplicable, el procedimiento pertinente a este caso es el procedimiento relativo a las ayudas ilegales³, que se aplica a una medida que se viene aplicando y que está bajo sospecha de constituir una ayuda de Estado. Este procedimiento se inició por la Comisión, que puede tener conocimiento de la existencia de la medida por cualquier medio, incluso la denuncia anónima, como fue en este caso⁴, y tomaron parte treinta y dos terceros interesados.

No obstante, esta no es la primera noticia que recibía la Comisión sobre la existencia de este régimen fiscal, pues durante los años 2005 y 2006 varios diputados del Parlamento Europeo (Sr. Erik Meijer y Sra. Sharon Bowles) indicaron que España había promulgado un régimen especial que supuestamente ofrecía un incentivo fiscal injusto a las empresas españolas que adquirirían una participación significativa en empresas extranjeras⁵ e incluso el diputado del Parlamento Europeo David Martin presentó una queja⁶ ante la Comisión a raíz de la OPA hostil que tuvo lugar mediante la compra de acciones de la empresa británica de generación y distribución de energía *Scottish Power* por parte del productor español de energía *Iberdrola*, operación en la que esta última se benefició de este favorable régimen fiscal cuyo comentario nos ocupa.

La Comisión inició el procedimiento formal de investigación porque la medida parecía cumplir todas las condiciones para ser considerada ayuda estatal a tenor de lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 87 TCE. Finalmente el 28 de octubre de 2009 la Comisión aprueba la Decisión⁷ que pone fin a este procedimiento, aunque este documento no sería accesible al público hasta varios meses después por razones técnicas y de privacidad de las partes mencionadas en el documento. En esta Decisión la Comisión alcanza la

¹ Se considera expresamente que cumplen estos requisitos las rentas procedentes de las siguientes actividades: el comercio al por mayor (cuando ni el país de origen de las mercancías ni los clientes de la empresa participada están en España), los servicios prestados a beneficiarios que no tengan su domicilio social en España, los servicios financieros prestados a clientes no residentes en España y los servicios de seguro relativos a riesgos no situados en España.

² Dado que la regulación de los aspectos procedimentales son regulados con gran parquedad en el TCE, el 22 de marzo de 1999 se aprobó (aplicable desde el 16 de abril) el Reglamento 659/1999, del Consejo, de 22 de marzo, sobre normas de procedimiento en materia de ayudas públicas.

³ Regulado en los artículos 10 y siguientes del Reglamento 659/1999.

⁴ En concreto, por fax de 28 de agosto de 2007, la Comisión recibió una denuncia de un operador privado que alegaba que el régimen creado por el artículo 12.5 del TRLIS constituía una ayuda estatal y era incompatible con el mercado común. El denunciante solicitó que no se divulgara su identidad.

⁵ Mediante las preguntas escritas dirigidas a la Comisión n.º E-4431/05 presentada por el Sr. Erik Meijer, E-4772/05 presentada por la Sra. Sharon Bowles y E-5800/06.

⁶ Mediante la pregunta escrita n.º P-5509/06.

⁷ Decisión C(2009) 8107 final corr.

conclusión de que la medida fiscal en concreto amerita ser considerada una ayuda de Estado, al concurrir en ella los requisitos exigidos en el apartado 1 del artículo 87 TCE, sin poder acogerse a ninguna de las excepciones contempladas en los apartados 2 y 3 del artículo 87 TCE.

En primer lugar, la Comisión considera que la medida es selectiva, puesto que beneficia únicamente a determinados grupos de empresas que efectúan ciertas inversiones en el extranjero y que este carácter específico del régimen no se justifica por la naturaleza del mismo. Cree la Comisión que la medida controvertida consiste en una deducción fiscal de determinados tipos de costes y abarca una amplia categoría de transacciones de manera discriminatoria, lo que no puede justificarse por la existencia de diferencias objetivas entre contribuyentes⁸.

En segundo lugar, como el artículo 12.5 del TRLIS permite deducir de la base imponible parte del fondo de comercio financiero derivado de la adquisición de participaciones en empresas extranjeras como excepción al sistema de referencia, al reducir la carga fiscal del beneficiario, opina la Comisión que el artículo 12.5 TRLIS le otorga una ventaja económica⁹, consistente en una reducción fiscal del gravamen al que las empresas habrían estado sujetas en caso contrario¹⁰. Concluye la Comisión que se trata de una ventaja selectiva que no está justificada por la lógica del sistema fiscal español¹¹, por lo que la considera un elemento discriminatorio consistente en una limitación en cuanto al país en el que tiene lugar la operación que se beneficia de la ventaja fiscal.

En tercer lugar, concluye la Comisión que la medida en cuestión implica el uso de recursos estatales al reducirse la base imponible debido a la reducción que se practica sobre ella, pues supone la renuncia a ingresos tributarios por el importe correspondiente a una reducción de la deuda fiscal de las empresas imponibles en España que adquieren una participación significativa en empresas extranjeras, durante un período mínimo de 20 años tras la adquisición¹².

En cuarto y último lugar, la Comisión considera que la medida controvertida puede afectar el comercio entre Estados miembros y falsear la competencia, principalmente en el mercado interior, al mejorar potencialmente las condiciones operativas de los beneficiarios que participan directamente en actividades económicas sujetas a tributación en España y ello por dos razones. Por un lado, porque la medida

⁸ Apartados 89 y 91 de la Decisión C(2009) 8107 final corr.

⁹ La medida controvertida otorga una ventaja en el momento de la adquisición de participaciones extranjeras. En caso de que se revendieran las participaciones adquiridas una parte de esta ventaja se recuperaría a través del impuesto sobre la plusvalía, no obstante, la ventaja no desaparecería completamente ya que la imposición en una fase posterior ni tiene en cuenta el coste de liquidez. (Apartados 103 y 106 de la Decisión C(2009) 8107 final corr).

¹⁰ Apartado 101 de la Decisión C(2009) 8107 final corr.

¹¹ La Comisión apunta que las autoridades españolas no han demostrado que la medida controvertida traería como consecuencia que se eliminara la doble imposición, no han demostrado que constituye un mecanismo para evitar la doble imposición de futuros dividendos que estarían gravados al realizar futuros beneficios y no deberían estar gravados dos veces al repartirlos a la empresa que posee una participación significativa por cuya adquisición se pagó un fondo de comercio financiero; y, en tercer lugar, las autoridades españolas no han demostrado que la medida controvertida fuera una ampliación de las normas sobre el deterioro de los valores que presupone que hay pruebas objetivas de pérdidas basadas en un cálculo detallado y objetivo que no exige la medida controvertida. Tampoco está la medida justificada por el principio de neutralidad que debe aplicarse en el ámbito del impuesto sobre sociedades. (Apartados 108 a 112 de la Decisión C(2009) 8107 final corr).

¹² Apartados 120-121 de la Decisión C(2009) 8107 final corr.

controvertida otorga una ventaja en términos de financiación, reforzando así la posición de la unidad económica que pueden formar el beneficiario y la empresa participada y, de otro lado, porque la medida controvertida puede falsear la competencia, más claramente entre competidores europeos, al conferir una reducción fiscal a las empresas españolas que adquieran una participación significativa en empresas participadas¹³.

No consideramos¹⁴ acertada la calificación de la Comisión como selectiva de esta medida basándose en el dato de que sólo pueden beneficiarse de este régimen fiscal una determinada categoría de sociedades que tributan en España¹⁵, sin que se concedan las mismas ventajas a la generalidad de las sociedades que tributan en España. Creemos que la calificación como selectiva por la Comisión de la medida en cuestión con base en este motivo es discutible¹⁶, porque la redacción de la norma es general, abierta a todas las sociedades que tributen en España, aunque se exigen una serie de requisitos para acogerse a la misma. Tal y como lo vemos el *quid* de la cuestión radica en aclarar si una medida de la que no se puede beneficiar la totalidad de las sociedades de un Estado (por exigirse una serie de requisitos para su disfrute, como es el caso), puede ser, por ello, considerada selectiva. Si la respuesta fuera positiva, la principal consecuencia vendría constituida por incluir en la categoría de ayudas de Estado a cualquier beneficio fiscal ya que estas medidas exigen siempre la concurrencia de algún requisito en concreto. En este sentido, no podemos coincidir con la opinión expresada por la Comisión, pues creemos que, el mero hecho de exigir a una sociedad que tributa en España la realización de una inversión en el extranjero, no convierte, *per se*, a la medida prevista en el artículo 12.5 TRLIS en selectiva.

Cuestión distinta es que parece que la Comisión, aunque no lo explicita en ningún momento en el razonamiento expuesto en su Decisión, tal vez esté considerando que esta medida es una medida selectiva *de facto*¹⁷. La Comisión podría estar considerando que la medida recogida en el artículo 12.5 TRLIS constituye una medida selectiva *de facto* por ser, en apariencia, una medida general, puesto que de su redacción se desprende que cualquier sociedad que tribute en España y cumpla los requisitos exigidos, puede beneficiarse de ella, pero la Comisión entendería que esta medida está destinada a favorecer algún sector en concreto de la economía española, como ejemplo, el sector bancario, el sector energético o el de las telecomunicaciones.

¹³ Apartados 124-126 de la Decisión C(2009) 8107 final corr.

¹⁴ Como ya hemos puesto de manifiesto en nuestro trabajo “El requisito de la selectividad en las ayudas de Estado de carácter fiscal y su incidencia en el ordenamiento español: dos ejemplos recientes”, *Revista de Información Fiscal Lex Nova*, n.º 95, octubre, 2009, pp. 56-58.

¹⁵ Aquellas empresas que adquieran, al menos, el 5 por 100 del capital social de una empresa extranjera, siempre que se cumplan los criterios previstos en el artículo 21.1 TRLIS.

¹⁶ Comparte esta opinión la Profesora Villar Ezcurra, quien considera que la argumentación de la Comisión “es especialmente cuestionable en lo que al criterio de selectividad se refiere” y trae a colación un precedente constituido por un caso italiano (*Misura per la regolarizzazione dell'economia somersa*) en el que la Comisión consideró que las medidas italianas de amnistía fiscal no eran medidas selectivas, sino generales a aplicarse a todas las empresas, a todos los sectores y en todo el territorio italiano. *Vid.* VILLAR EZCURRA, M., “La amortización del fondo de comercio financiero en España y su problemática jurídico comunitaria. ¿un nuevo caso de ayuda de Estado?”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, n.º 298, 2008, p. 90.

¹⁷ Con esta expresión (que no aparece acuñada en ningún texto legal) se hace referencia a una corriente jurisprudencial sentada por el TJCE en aquellos casos en los que apreció la selectividad de una medida que tenía una apariencia de medida general. En nuestra doctrina destacamos el trabajo de Martín Jiménez, A., “El concepto de ayuda de Estado y las normas tributarias: problemas de delimitación del ámbito de aplicación”, *Noticias de la Unión Europea*, n.º 196, mayo, 2001, pp. 97-102, que expone de una manera muy clarificadora este concepto.

3. La obligación de recuperación de la ayuda

Dejando a un lado esta cuestión, es oportuno poner de relevancia la singular decisión que toma la Comisión sobre la recuperación de esta medida. Puesto que la medida controvertida ha sido considerada ayuda de Estado concedida ilegalmente, en aplicación del artículo 14 del Reglamento (CE) n.º 659/1999, del Consejo, de 22 de marzo, por el que se establecen disposiciones de aplicación del artículo 93 del Tratado CE¹⁸ el Estado afectado, en este caso España, debe obtener de los beneficiados la recuperación de la ayuda, sin embargo, la Comisión no exigirá la recuperación de la ayuda si ello fuera contrario a un principio general del Derecho Comunitario destacando el principio de protección de la confianza legítima, principio sobre el que se han basado todos los pronunciamientos en los casos en que no se ha exigido la recuperación de la ayuda ilegal con justificación en un principio general del Derecho. No obstante esta previsión normativa la Comisión ha interpretado este principio de manera muy restrictiva y esta excepción se ha aplicado en escasas ocasiones¹⁹.

El TJCE en el asunto *Forum 187*²⁰ dictaminó que “el derecho a invocar el principio de protección de la confianza legítima se extiende a todo justiciable que se encuentre en una situación de la que se desprenda que una institución comunitaria le hizo concebir esperanzas fundadas”. A este respecto las autoridades españolas y treinta de las treinta y dos partes interesadas alegaron esencialmente la existencia de confianza legítima, solicitando consecuentemente que la Comisión no solicitara la recuperación de las deducciones ya efectuadas ni la recuperación de todas las deducciones pendientes hasta el período de 20 años establecido por el TRLIS.

La Comisión (apartándose de su tradicional interpretación restrictiva de este principio) acepta la existencia del principio de protección de la confianza legítima, si bien con matices, pues la Comisión considera que deben distinguirse dos períodos²¹. De un lado el comprendido desde la entrada en vigor de la medida el 1 de enero de 2002, hasta la fecha de publicación de la Decisión de incoación en el *Diario Oficial* el 21 de diciembre de 2007 y, de otro lado, el período comprendido desde la publicación de la Decisión de incoación en el *Diario Oficial* el ya citado 21 de diciembre de 2007.

Por lo que se refiere al primer período, la Comisión admite que con sus respuestas a las preguntas parlamentarias del Dr. Erik Meijer y la Sra. Sharon Bowles sobre la posible naturaleza de ayuda estatal de la medida controvertida la propia Comisión ofreció garantías específicas incondicionales y concordantes de una naturaleza tal que da lugar a que los beneficiarios de la medida controvertida alberguen esperanzas justificadas de que el régimen de amortización del fondo de comercio era legal, en el sentido de que no entraba en el ámbito de aplicación de las normas sobre ayudas estatales y que, por lo tanto, ninguna de las ventajas derivadas de dicho régimen podía ser objeto de un procedimiento de recuperación subsiguiente²². Tal y como afirma la

¹⁸ DO L 83 de 27 de marzo de 1999, p. 1.

¹⁹ Como afirma Manzano Silva “resulta complicado lograr la no restitución de las ayudas ilegales con fundamento en una vulneración del principio de protección de la confianza legítima” en Manzano Silva, E., *Ayudas de Estado de carácter fiscal: régimen jurídico*, Cuadernos Aranzadi de Jurisprudencia Tributaria, Aranzadi-Thomson, Navarra, 2009, pp. 143-144.

²⁰ Sentencia del TJCE de 22 de junio de 2006, *Forum 187 ASBL*, Asuntos C-182/187 y C-217/03, apartado 147.

²¹ Apartados 164-170 de la Decisión C(2009) 8107 final corr.

²² Debe destacarse en este sentido que el 17 de febrero de 2006, en respuesta a la pregunta parlamentaria de la diputada europea Sra. Bowles, un Comisario respondió en nombre de la Comisión que “según la

Comisión²³, aunque estas declaraciones no equivalieran a una decisión formal de la Comisión por la que se establece que el régimen de amortización no constituía ayuda estatal, su efecto era equivalente desde el punto de vista de la creación de una confianza legítima. Así que, concluye la Comisión, en estas circunstancias, cualquier empresario diligente podía esperar razonablemente que la Comisión no impondría posteriormente ninguna recuperación.

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

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

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

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

No obstante esta Decisión, la Comisión mantiene abierto el procedimiento incoado el 10 de octubre de 2007 por lo que se refiere a las operaciones extracomunitarias, habida cuenta de que las autoridades españolas se han comprometido a aportar nuevos elementos²⁴.

información de que dispone actualmente la Comisión, al parecer, las normas tributarias españolas relativas a la amortización del fondo de comercio son aplicables a todas las empresas en España independientemente de su tamaño, sector, forma jurídica o de si son propiedad privada o pública ya que constituyen normas de amortización general. Por consiguiente, no parecen entrar en el ámbito de aplicación de las normas sobre ayudas estatales”.

²³ Apartado 166 de la Decisión C(2009) 8107 final corr.

²⁴ Apartado 166 de la Decisión C(2009) 8107 final corr.

El Gobierno español ha renunciado a recurrir esta decisión ante el TJCE y ha mostrado su satisfacción ante la apreciación de la existencia del principio de confianza legítima que ha llevado a cabo la Comisión.

Esto en la práctica supone que no deberán ser recuperados los beneficios fiscales que se aplicaron en relación con la operación de compra de O2 por parte de *Telefónica* (operación valorada en 26.000 millones de euros²⁵) o en relación con la operación de adquisición de *Scottish Power* por *Iberdrola* (17.200 millones de euros²⁶), aunque sí deberá recuperarse los beneficios fiscales aplicados en relación con la compra de *Alliance & Leicester* por parte del *Banco Santander*, operación valorada en 1.575 millones de euros²⁷, quedando pendientes de valoración por parte de la Comisión las operaciones de compra llevadas a cabo por empresas españolas realizadas fuera de la Unión Europea (EEUU e Hispanoamérica, principalmente). A este respecto el Ministerio de Economía se muestra optimista sobre la posibilidad de alcanzar un acuerdo para que los beneficios fiscales disfrutados por las empresas españolas en relación con operaciones realizadas fuera de la Unión Europea se mantengan²⁸. Este optimismo podría estar alimentado por las declaraciones que, a este respecto, la Comisaria de Competencia que ocupaba este cargo cuando se notificó y publicó la Decisión de la Comisión cuyo estudio nos ocupa, ha realizado al afirmar que “estamos esperando que España nos envíe la información sobre las adquisiciones fuera de la UE donde podrían estar justificados los tratamientos diferentes”²⁹.

Sobre la cantidad exacta a recuperar por las autoridades españolas, esta no ha sido fijada en la Decisión³⁰ porque tal y como preceptúa el apartado 2 del artículo 14 del Reglamento comunitario 659/1999, es la Comisión en estrecha cooperación con el Estado miembro, la que determine con exactitud esta cantidad. Sobre este extremo, el Secretario de Estado de Hacienda y Presupuestos aseguró que las devoluciones serían mínimas, puesto que se limitan a las operaciones posteriores a diciembre de 2007³¹, aunque estas declaraciones contrastan con las vertidas por el portavoz comunitario de Competencia, Jonathan Todd, quien señaló que la suma a devolver sería muy elevada³².

²⁵ Datos económicos publicados por el *Diario Expansión* el 29 de octubre de 2009.

²⁶ Datos económicos publicados por el *Diario Expansión* el 29 de octubre de 2009.

²⁷ Datos económicos publicados por el *Diario Expansión* el 29 de octubre de 2009.

²⁸ Opiniones recogidas y publicadas el *Diario Expansión* el 29 de octubre de 2009.

²⁹ Opiniones recogidas y publicadas el *Diario Expansión* el 29 de octubre de 2009.

³⁰ Aclara la Comisión que “en un determinado ejercicio, para un determinado beneficiario, el importe exacto de la ayuda corresponde al valor actualizado neto de la reducción de la carga fiscal otorgada por la amortización contemplada en el artículo 12.5 del TRLIS. Por consiguiente dependen del tipo del impuesto aplicable a la empresa en los años correspondientes y del tipo de interés de descuento aplicable”(Véanse los Apartados 171 a 173 de la Decisión C(2009) 8107 final corr.).

³¹ Opiniones recogidas y publicadas el *Diario Expansión* el 29 de octubre de 2009.

³² Opiniones recogidas y publicadas el *Diario Expansión* el 29 de octubre de 2009.

LA NECESIDAD DE REFORMAR EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES ANTE EL DICTAMEN MOTIVADO DE LA COMISIÓN EUROPEA A ESPAÑA SOBRE LOS NO RESIDENTES¹

Aurora Ribes Ribes

Universidad de Alicante

1. El dictamen motivado de la Comisión Europea a España de 5 de mayo de 2010

Con fecha 5 de mayo de 2010, la Comisión Europea ha enviado un dictamen motivado a España, solicitándole formalmente la modificación del régimen fiscal aplicado actualmente a las sucesiones y donaciones, en virtud del cual se impone una carga tributaria mayor tanto en relación con los no residentes como con los activos radicados en el extranjero. Tal situación, que ya denunciábamos en trabajos previos² por su carácter discriminatorio y contrario al Derecho Comunitario, ha sido considerada incompatible con la libre circulación de trabajadores y de capitales por parte de la Comisión Europea.

El citado dictamen se enmarca dentro del ‘procedimiento por infracción’ (*infringement procedure*) previsto en el artículo 258 del Tratado sobre el funcionamiento de la Unión Europea -*Treaty on the functioning of the European Union*- (en adelante, TFEU), que puede iniciar la Comisión en los casos en los que detecte un incumplimiento de lo dispuesto en la normativa comunitaria. Dicho procedimiento se articula en tres fases: requerimiento formal (*formal notice*), dictamen motivado (*reasoned opinion*) y envío ante el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (en adelante, TJCE) (*referral to the Court*).

En el primer estadio, la Comisión remite al Estado miembro una carta de requerimiento formal, en base a la cual se le invita a presentar sus observaciones sobre la cuestión controvertida en el plazo de dos meses. Como regla general, al tratarse de una mera solicitud de información dirigida a investigar el caso, esta primera fase consistente en un intercambio de pareceres se desarrolla de manera confidencial, salvo en supuestos excepcionales de particular relevancia para los ciudadanos (por ejemplo, cuando es evidente que se ha cometido una infracción y ello ha provocado un gran número de reclamaciones), en relación con los cuales la Comisión puede decidir enviar una nota de prensa³, pese a encontrarse el asunto en esta etapa inicial.

¹ El presente trabajo se ha desarrollado en el marco del Proyecto de investigación “Derechos y garantías del contribuyente en situaciones de fiscalidad internacional y comunitaria” (DER2008-03473), financiado por el Ministerio de Ciencia e Innovación y cuyo investigador principal es el Dr. Luís Alfonso Martínez Giner.

² Véase, Ribes Ribes, A.: “La incompatibilidad con el Derecho Comunitario de un régimen fiscal sucesorio desigual por razón de la no residencia. STJCE de 11 de septiembre de 2008, Eckelkamp”, en *Noticias de la Unión Europea* n.º 299, 2009, pp.119-124; “La tributación sucesoria de los no residentes en España a la luz de la doctrina del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas”, Comunicación presentada al XXVIII Congreso de la Asociación Española de Asesores Fiscales (AEDAF) celebrado en Valencia del 5 al 7 de noviembre de 2009, y publicada en *Revista Técnica Tributaria* n.º 88, 2010, pp.93-117; y, “La desigual tributación sucesoria de los no residentes en España”, de inminente publicación en la *Revista Española de Derecho Financiero*.

³ Con independencia de ello, la Comisión Europea puede considerar conveniente publicar una nota de prensa aun en ausencia de procedimiento de infracción alguno, ante cualquier situación que estime susceptible de lesionar el Derecho Comunitario, o bien con vistas a explicar las razones de su actuación o para informar a los ciudadanos sobre el resultado, una vez finalizado el ‘procedimiento por infracción’.

Cuando las consideraciones presentadas por el concreto Estado miembro no consigan convencer a la Comisión en orden a cambiar su punto de vista, o en ausencia de respuesta al requerimiento, la Comisión puede enviar un dictamen motivado a través del cual se concede al Estado miembro un plazo adicional de dos meses con el fin de que adecue su normativa interna al Derecho Comunitario. Tal actuación se publica mediante una nota de prensa en la que se informa a los ciudadanos de los Estados miembros sobre la finalidad del procedimiento en curso.

En la hipótesis de que el Estado miembro no acompasara su legislación a los postulados comunitarios, la Comisión podría llevar el caso ante el TJCE, cuyo pronunciamiento resulta vinculante. En última instancia, si el Estado miembro no diera efectivo cumplimiento a la sentencia emanada del Alto Tribunal, la Comisión podría -una vez superadas las fases del procedimiento mencionado-, presentar de nuevo el caso ante el TJCE con el ánimo de que se impusiera al Estado incumplidor la correspondiente sanción económica de acuerdo con el artículo 260 del TFEU.

2. La vulneración del Derecho Comunitario como consecuencia del distinto trato otorgado en materia sucesoria a los no residentes en España: posibles soluciones

Atendida la doble modalidad de tributación, por obligación personal o por obligación real, que se diseña en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones español (en adelante, ISD) según la condición de residente o no en España del contribuyente en cuestión, así como la cesión de competencias normativas a las Comunidades Autónomas (en adelante, CCAA) y el ejercicio efectivo de éstas mediante el establecimiento de sustanciales beneficios fiscales a favor de los residentes en su territorio, se evidencia de modo innegable el trato más gravoso conferido a los contribuyentes no residentes que, en situación análoga a la de los residentes, se ven privados del disfrute de tales bonificaciones y reducciones autonómicas, incluso pese a tener la misma capacidad económica, debido únicamente al dato de su no residencia en territorio español.

En efecto, ante la hipótesis combinada de tres circunstancias, a saber: 1. Dos causahabientes (grupos I y II) con idéntica alícuota, ambos descendientes del causante, siendo uno residente en España y otro no; 2. Causante residente en territorio español; y, 3. Situación en España de la totalidad o de la mayor parte de los bienes del causante, obtenemos como resultado una grave discriminación de los contribuyentes no residentes, que se reputa contraria a los postulados comunitarios, tal y como han sido interpretados por el TJCE y que, obviamente, debería revisarse por parte del legislador español.

La práctica ausencia de instrumentos convencionales de índole internacional en materia sucesoria acrecienta todavía más, si cabe, la importancia de los principios y libertades comunitarios en esta sede, que han sido concretados por el Tribunal de Luxemburgo con ocasión de la aplicación de los diferentes impuestos sucesorios en los Estados miembros (Asunto C-364/01, *Barbier*; Asunto C-464/05, *Geurts y Votgen*; Asunto C-513/03, *van Hilten - van der Heijden*; Asunto C-256/06, *Jäger*; Asunto C-43/07, *Arens-Sikken*; Asunto C-11/07, *Eckelkamp* y Asunto C-67/08, *Block*), con vistas a determinar la compatibilidad o no de las respectivas normativas nacionales con los artículos 49 (libertad de establecimiento) y 63 (libre circulación de capitales) del TFEU⁴.

En el contexto español, cabe subrayar que la carga fiscal sobre los contribuyentes dependerá de la normativa aplicable, que puede ser estatal, autonómica o foral. El problema se suscita al implicar la regulación autonómica una carga sustancialmente más

⁴ Dichos artículos del Tratado de Lisboa comprenden en la actualidad las libertades incluidas anteriormente en los artículos 43 y 56 del Tratado de Ámsterdam, respectivamente.

baja, lógica consecuencia de la descentralización fiscal, si bien en opinión de la Comisión Europea, ésta debe procurar evitar discriminaciones no deseadas. La discriminación señalada podría originarse en las reducciones de la base imponible, pues, aunque el artículo 20.4 LISD declara aplicables a los no residentes dichas desgravaciones, éstas se convierten en restrictivas de la libre circulación de capitales con la introducción de requisitos adicionales por parte de las CCAA, como por ejemplo se aprecia en algunas normas autonómicas que, en relación con la transmisión de empresa individual o negocio profesional, supeditan la reducción al mantenimiento del domicilio de la entidad en la respectiva Comunidad durante un cierto período (diez años en Asturias y Castilla y León; cinco años en Andalucía, Galicia y La Rioja). Debe tenerse en cuenta, asimismo, la eventual discriminación que podría generarse a resultas de la aplicación de reducciones propias de parentesco sobre la base imponible de los residentes de las que, sin embargo, no disfrutarán los no residentes que se hallen en una situación semejante, por serles de aplicación en todo caso la normativa estatal⁵.

A mayor abundamiento, la problemática se agrava en las deducciones y bonificaciones sobre la cuota establecidas por la mayoría de las CCAA en la actualidad. Como es lógico, el grado de discriminación y, por ende, de contravención con el Derecho Comunitario, varía en función de las mayores o menores desgravaciones reguladas por la Comunidad Autónoma de que se trate. En este sentido, nos encontramos por ejemplo ante la ausencia de discriminación alguna entre residentes y no residentes cuando el causante hubiera tenido su última residencia en Cataluña o Extremadura; o ante situaciones de flagrante discriminación, en lo que respecta a parientes de los grupos I y II, cuando el causante residiera en Baleares, Canarias, Castilla La Mancha, Castilla y León, Madrid, Murcia, La Rioja y Comunidad Valenciana⁶, al margen de otras CCAA en las que también asistiríamos a un distinto trato fiscal.

De acuerdo con la doctrina emanada del TJCE, que incluye a las sucesiones en el ámbito de los movimientos de capitales, parte del análisis de situaciones comparables, no puramente internas y exige una causa de justificación válida (“razón imperiosa de interés general”) al objeto de admitir la restricción provocada por la normativa interna de un Estado miembro, no es de extrañar que la Comisión Europea haya conminado al legislador español a modificar dicha regulación que, a nuestro juicio, reúne todos los presupuestos exigidos por el Alto Tribunal para ser calificada como restrictiva de la libre circulación de capitales, al no concurrir motivo válido alguno que pueda justificar el trato desigual que conlleva.

La ausencia de tratados internacionales en esta órbita, unida a la escasez actual de Convenios bilaterales⁷ entre los Estados y el hecho de que las autoridades comunitarias

⁵ Como es sabido, para determinar el punto de conexión en el ámbito territorial de una Comunidad Autónoma de régimen común, tanto para las adquisiciones *mortis causa* como *inter vivos*, ha de darse con carácter previo la condición de residente en España, de forma que el marco normativo aplicable a un contribuyente no residente, que tributa por obligación real en el ISD, será siempre el estatal. En esta línea, entre otras, las contestaciones de la Dirección General de Tributos de 5 de septiembre de 2006 y 11 de abril de 2008.

⁶ Adviértase que la Comunidad Valenciana es la única que exige el requisito de residencia de los causahabientes en su territorio a fin de poder disfrutar de dicho beneficio fiscal, lo cual consideramos inconstitucional -por violación de los artículos 14 y 31.1 CE- y, además, contrario al Derecho Comunitario.

⁷ Sobre este extremo, véase el Informe general elaborado por Guglielmo Maisto con ocasión del 64 Congreso de la International Fiscal Association (IFA) a celebrar en Roma del 29 de agosto al 3 de septiembre de 2010, cuyo segundo tema versa sobre “Death as a taxable event and its international ramifications” (de próxima publicación en los correspondientes *Cahiers de Droit Fiscal International*).

no hayan liderado iniciativa alguna dirigida a lograr una cierta armonización en la materia, explican las divergencias y graves problemas de discriminación que todavía hoy subsisten en relación con la imposición de las sucesiones internacionales. Con todo, aunque los trabajos de la Comisión europea hasta ahora se han centrado exclusivamente en los aspectos civiles de la cuestión, la misma incluyó en su programa de trabajo para 2009 la elaboración de una Comunicación (todavía no publicada, pero prevista por la Dirección General de Fiscalidad y Unión Aduanera -DG TAXUD- para 2010), con el objeto de promover la celebración por parte de los Estados miembros de Convenios multilaterales, susceptibles de constituir el prelude de la preparación de un Proyecto de Directiva europea en esta sede.

Entre las posibles soluciones a adoptar en el plano interno español, al margen del decisivo impulso que debería imprimirse de cara a la celebración de Convenios bilaterales en esta materia y a la reactivación de los ya existentes (Grecia, Francia y Suecia), destaca la articulación de un régimen opcional de tributación para los residentes comunitarios, a imagen y semejanza del previsto en el artículo 46 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes (en adelante, TRLIRNR) y en los artículos 20 y siguientes de su Reglamento, que posibilitara su sujeción a gravamen por obligación personal, en un plano de igualdad con los residentes. La opción se concedería a los residentes en otros países de la UE que se encontraran en una situación análoga a la de los residentes en España, por ser el causante residente en territorio español y radicar al menos el 75 por 100 de los bienes de la herencia en España. Concurriendo estas circunstancias, sin perjuicio de otras que podrían incluso convertir dicha comparabilidad en identidad entre residentes y no residentes en algunos casos, el ejercicio de la opción indicada permitiría equiparar la carga tributaria aplicable, desterrando el diferente tratamiento dispensado hasta la fecha.

La pretendida neutralización de la discriminación subyacente a través de la opción ha sido cuestionada, no obstante, por el Abogado General Ruiz-Jarabo en sus Conclusiones⁸ al hilo del Asunto C-440/08, en las que lejos de vislumbrar dicho régimen opcional como una vía de solución, lo concibe como un instrumento convalidatorio de una ilegalidad. Este planteamiento ha sido refrendado por el TJCE mediante su Sentencia de 18 de marzo de 2010, en la que clarifica expresamente que la discriminación no se justifica por el hecho de otorgar al no residente la posibilidad de elegir la aplicación del estatuto fiscal de los residentes. Se remite en este punto el Alto Tribunal a su Sentencia de 12 de diciembre de 2006⁹, con ocasión de la cual ya vino a precisar que un régimen nacional restrictivo de la libertad de establecimiento sigue siendo incompatible con el Derecho Comunitario, aun cuando su aplicación sea facultativa.

De conformidad con lo expuesto, entendemos que la instauración de este régimen opcional por parte del legislador español, resulta adecuada como primera medida a adoptar ante el requerimiento formal de la Comisión. Sin embargo, desde nuestro punto de vista, tal previsión no zanja definitivamente el problema, pues, en base a lo declarado

⁸ Conclusiones del Abogado General Sr. Dámaso Ruiz-Jarabo Colomer, presentadas el 27 de octubre de 2009. Asunto C-440/08, *F. Gielen contra Staatssecretaris van Financiën*. Como señala en el párrafo segundo, “el presente asunto brinda al Tribunal de Justicia la oportunidad de esclarecer si, a la luz de su jurisprudencia sobre la fiscalidad directa, una opción de tributación neutraliza un trato discriminatorio. No obstante, (...), una opción de tributación entre residentes y no residentes puede esconder un engaño, (...)”.

⁹ STJCE de 12 de diciembre de 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, apartado 162.

por el TJCE en el Asunto *Gielen*, un contribuyente podría reclamar con ocasión de un caso concreto y, a raíz de ello, la solución diseñada se revelaría insuficiente, debiendo reestructurarse de modo sustancial la regulación aplicable. Ello conllevaría acometer profundos cambios no sólo en la Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre, de modificación de la Ley Orgánica 8/1980, de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA), y en la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, sino también en la propia LOFCA, a fin de lograr una tributación de los residentes comunitarios acorde con lo dispuesto en los principios y libertades proclamados en el TFEU.

EL CONCEPTO DE “OBRAS DE REHABILITACIÓN DE EDIFICACIONES” EN EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO: SU AMPLIACIÓN POR OBRA DEL REAL DECRETO-LEY 6/2010, DE 9 DE ABRIL

Jesús Rodríguez Márquez

Instituto de Estudios Fiscales
Universidad Complutense de Madrid

Como sabemos, de conformidad con el art. 20.Uno.22º.A.b) de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, LIVA), se excluyen de la exención aplicable a las segundas entregas de edificaciones, las que tengan lugar para su inmediata rehabilitación por el adquirente.

El fundamento de esta excepción a la exención resulta evidente. Si el inmueble que se transmite va a ser objeto de una inminente rehabilitación, parece claro que dicha adquisición forma parte del proceso de producción de las edificaciones, por lo que debe ser sometida al impuesto. Su aplicación, además, favorece a todos los implicados en la operación. Desde el punto de vista del transmitente, la inaplicación de la exención determina que no entre en juego una limitación a su derecho a la deducción. Desde la perspectiva del adquirente, no sólo le evita el pago de un tributo no deducible, como es el de Transmisiones Patrimoniales Onerosas, sino que también permite calificar la posterior venta del edificio o sus partes como primera entrega, sujeta y no exenta.

Así las cosas, parece que una concepción amplia de lo que se deba entender por rehabilitación reporta importantes beneficios a un sector, como el de la promoción inmobiliaria, que está atravesando momentos difíciles. En el pasado más reciente, el principal problema que se planteaba era la necesidad de que la obra a realizar representara más de un 25 por 100 del precio de adquisición o del valor de mercado de la edificación. Y ello ya que, ante el alza en los precios del suelo, resultaba prácticamente imposible que ninguna obra de rehabilitación, por importante que fuera, excediera de dicho porcentaje computando dentro del valor del edificio la parte correspondiente al suelo. Por ello, el Real Decreto-ley 2/2008, de 21 de abril, modificó la redacción del precepto.

El segundo de los problemas que se planteaba, ante la concisa definición que realizaba la norma, consistía en determinar cuál es la clase de rehabilitación que permitía la aplicación de la exención.

Desde luego, no existe tal rehabilitación si, como sucede en el supuesto examinado por la resolución del TEAC de 5 abril 1995 (JT 1995, 707), las obras van dirigidas a construir nuevas edificaciones sobre el terreno construido, pero sin alterar las ya existentes.

Sin embargo, los casos controvertidos a los que nos referimos son más complejos, ya que, existiendo obras sobre la edificación existente, lo que se cuestiona es si la rehabilitación exige, en todo caso, la existencia de reformas estructurales o también se admiten las modificaciones funcionales. La resolución de la DGT de 5 de marzo de 1997 (RCL 1997, 595), distingue entre tres clases de obras de rehabilitación. En primer lugar, las de consolidación o tratamiento de elementos estructurales de la edificación: estructuras, fachadas, cubiertas o elementos estructurales análogos. Estas permitan entender que existe una rehabilitación en el sentido del art. 20.Uno.22º de la LIVA.

En segundo lugar, se alude a las obras de mero reacondicionamiento o de mejora y reforma: redistribución del espacio interior, cambio o modernización de instalaciones de fontanería, calefacción, electricidad, gas, solado, alicatado, carpintería, bajada de techos, etc. Estas obras, según la resolución citada, nunca podían dar lugar a la exención, sea cual sea su importe.

Por último, se mencionan las obras en las que, junto a las anteriores modificaciones funcionales, también se alteran elementos estructurales del edificio. En tal caso, la DGT entendía que sólo estaremos ante una rehabilitación si el objeto principal de la obra es el tratamiento de los elementos estructurales, lo que se deducirá del porcentaje que represente aquél sobre el presupuesto total.

El criterio anterior es mantenido por el Centro directivo en contestaciones a consultas más recientes. Así, la de 21 de mayo de 1999 (JUR 2001, 217612) señala que "las ejecuciones de obra consistentes en la reforma, readaptación, redistribución, mejora o reconstrucción de edificaciones cuya construcción ya esté terminada, que no tenga única o principalmente por objeto el tratamiento o consolidación de elementos estructurales de la edificación (estructuras, cubiertas, fachadas o análogas), no se considerarán rehabilitación... con independencia de que el coste de dichas obras exceda del 25 por 100 del precio de adquisición o verdadero valor de la edificación". En el mismo sentido, puede citarse también la contestación a consulta de 13 de junio de 2005 (JT 2005, 840).

La doctrina elaborada por la DGT ha sido acogida finalmente a nivel legislativo, ya que la norma señala ahora que se cumple este requisito si las obras relativas a elementos estructurales del edificio tienen un coste superior al 50 por 100 del total del proyecto. Así, la redacción dada al art. 22.Uno.2º.B por el Real Decreto-ley 6/2010 establece, como uno de los requisitos necesarios para calificar las obras como rehabilitación, el que el objeto principal de las obras sea la reconstrucción de la edificación, "entendiéndose cumplido este requisito cuando más del 50 por 100 del coste total del proyecto de rehabilitación se corresponda con obras de consolidación o tratamiento de elementos estructurales, fachadas o cubiertas o con obras análogas o conexas a las de rehabilitación".

Como puede comprobarse, el precepto también equipara las obras estructurales a otras "análogas" o "conexas" a las de rehabilitación. De esta forma, el coste de estas dos clases de obras también se integra entre las de rehabilitación para determinar si se cumple el requisito de que éstas representen más del 50 por 100 del total del proyecto.

Como veremos a continuación, la norma no se ha limitado a efectuar dicha equiparación, que ya existía con anterioridad, sino que ha especificado qué se entiende por obras análogas y conexas. De esta forma, se evitará cierta polémica suscitada en relación con dicha cuestión entre la doctrina administrativa y la jurisprudencia. Así, la resolución del TEAC de 4 de noviembre de 1999 (JT 1999, 1941) señala que las obras de decoración no integran el concepto de rehabilitación. Y ello porque no pueden incluirse en la expresión "y otras análogas" que emplea el precepto, ya que se refiere a obras similares a las de reconstrucción mediante la consolidación y el tratamiento de estructuras, fachadas o cubiertas. Por tanto, tienen la condición de "análogas" "las de derribo de parte de fachadas, estructuras y tejados para proceder a su nueva construcción, o aquellas otras destinadas a la consolidación y saneamiento de los cimientos de la edificación, o los drenajes efectuados para preservar los muros de humedad".

Del mismo parecer es la STSJ de Cataluña de 10 de marzo de 1997 (JT 1997, 525), que sólo admite la excepción a la exención porque la prueba pericial practicada afirma que

“las obras realizadas en este edificio, además de la transformación de uso, tiene el carácter de obra de rehabilitación y han tenido por objeto la reconstrucción de inmuebles por consolidación de su estructura y rehabilitación integral de fachadas, cubiertas, instalaciones interiores y acabados del edificio”. En el mismo sentido, la STSJ de Baleares de 11 de junio de 2002 (JT 2002, 1301) niega la aplicación de la excepción a la exención, ya que consta que el edificio se encontraba en perfectas condiciones de habitabilidad con carácter previo a las obras.

En definitiva, hasta el momento, la jurisprudencia ha sido bastante estricta a la hora de precisar qué se entiende por “obras análogas”. Representativas de esta tendencia son las muy recientes SSTSJ de Madrid de 19 de noviembre y 10 de diciembre de 2009 (JUR 2010, 62688 y JT 2010, 152), que entienden por tales, “aquellas otras que por su importancia en la estructura del edificio, fachadas y tejados puedan considerarse como de rehabilitación y así cabe indicar, como análogas, las de derribo de parte de fachadas, estructuras y tejados para proceder a su nueva construcción, o aquellas otras destinadas a la consolidación y saneamiento de los cimientos de la edificación, o los drenajes efectuados para preservar los muros de humedad, recambio o alteraciones del forjado, etc.”.

No obstante, la SAN de 20 enero 2000 (JT 2000, 95) realiza una interpretación más flexible y amplia del término rehabilitación, que incluye las modificaciones funcionales. Así, parte, en su razonamiento, de que la inclusión de la expresión “y otras análogas” revela la intención de que la lista de obras que contiene el precepto no sea cerrada. Por el contrario, “cabe incluir otro tipo de actuaciones constructivas siempre que no se trate de meras obras de ornato, decoración, etcétera”. Sentado lo anterior, el Tribunal acude al RD 2190/1995, de 28 de diciembre, sobre medidas de financiación para actuaciones protegibles en materia de vivienda y suelo, a efectos de determinar qué debe entenderse por “rehabilitación”. Y resulta que dicha norma califica como tal, “la adecuación funcional, entendiéndose como tal la realización de las obras que proporcionen al edificio condiciones suficientes respecto de acceso, estanqueidad frente a la lluvia y humedad, aislamiento térmico, redes generales de agua, gas, electricidad, telefonía, saneamiento, servicios generales y seguridad frente a accidentes y siniestros, con especial referencia a los ascensores”. Como consecuencia de ello, la resolución que venimos comentando considera aplicable la excepción a la exención, ya que “puede concluirse entonces que se han realizado obras de un importe elevado, notablemente superior al 25 por 100 del valor del inmueble, lo que ya es indicativo de la relevancia de las obras, dirigidas a obtener la *adecuación funcional* del edificio, como lo demuestra la acometida general de agua y electricidad, el cerramiento de terrazas con ampliación de la superficie útil de las viviendas, la redistribución de las superficies de las mismas mediante la instalación de cocinas nuevas y cuartos de baño, y la instalación de una discoteca en el semisótano, que inicialmente era un garaje, lo que también supone una adecuación del edificio a las exigencias acústicas impuestas por la normativa aplicable”.

Sin embargo, debe tenerse en cuenta que se trata de una resolución aislada y cuya doctrina ha sido expresamente rectificada por la propia AN, en su Sentencia de 17 de septiembre de 2008 (JUR 2008, 367530). Y ello ya que “tenemos en cuenta que el marco normativo en la fecha de esa sentencia era distinto, pues la Ley 30/1985 reguladora del IVA no efectuaba una definición de obras de rehabilitación como efectúa ahora la vigente LIVA, por lo que la citada sentencia tuvo que acudir al concepto fijado en el Reglamento del IVA”.

Consciente de tales restricciones, la Ley 11/2009, de 26 de octubre, por la que se regulan las Sociedades Anónimas Cotizadas del Mercado Inmobiliario incluyó una Disposición Adicional Segunda en la que se insta al Ejecutivo a aprobar una norma reglamentaria que

precise el alcance del término “obras análogas” empleado por el art. 20.Uno.22º de la LIVA. Se trata de una futura flexibilización del concepto a efectos de permitir que un número mayor de obras entre dentro del concepto de rehabilitación, tal y como sucedió con la exclusión del valor del suelo antes comentada. Así, se trata de asimilar estas otras obras a las modificaciones estructurales a las que se refiere la norma.

Esta ampliación del concepto ha venido dada por el Real Decreto-ley 6/2010, de 9 de abril, que dota de nueva redacción al art. 20.Uno.22º de la LIVA. En concreto, se consideran obras análogas a las de rehabilitación las siguientes:

- Las de adecuación estructural que proporcionen a la edificación condiciones de seguridad constructiva, de forma que quede garantizada su estabilidad y resistencia mecánica.
- Las de refuerzo o adecuación de la cimentación así como las que afecten o consistan en el tratamiento de pilares o forjados.
- Las de ampliación de la superficie construida, sobre y bajo rasante.
- Las de reconstrucción de fachadas y patios interiores.
- Las de instalación de elementos elevadores, incluidos los destinados a salvar barreras arquitectónicas para su uso por discapacitados.

Por su parte, se consideran obras conexas a las de rehabilitación –y que, por ello, también integran el concepto–, las siguientes:

- Las obras de albañilería, fontanería y carpintería.
- Las destinadas a la mejora y adecuación de cerramientos, instalaciones eléctricas, agua y climatización y protección contra incendios.
- Las obras de rehabilitación energética. Estas se definen como las destinadas a la mejora del comportamiento energético de las edificaciones reduciendo su demanda energética, al aumento del rendimiento de los sistemas e instalaciones térmicas o a la incorporación de equipos que utilicen fuentes de energía renovables

Ahora bien, para que adquieran la calificación de obras conexas es necesario que cumplan un requisito adicional, como es que su coste total sea inferior al derivado de las obras de consolidación o tratamiento de elementos estructurales, fachadas o cubiertas y, en su caso, de las obras análogas a éstas, siempre que estén vinculadas a ellas de forma indisociable y no consistan en el mero acabado u ornato de la edificación ni en el simple mantenimiento o pintura de la fachada.

Por otra parte, también debemos preguntarnos qué conceptos se incluyen para determinar el coste de la obra de rehabilitación, así como cuáles son los conceptos de precio de adquisición y de verdadero valor de la edificación. La DGT, en la contestación a consulta de 9 octubre 1986 (RCL 1986, 3318), considera que el coste de la obra está constituido por el de los bienes y servicios utilizados para llevar a cabo las operaciones de reconstrucción de las edificaciones, incluidos los servicios prestados por el personal técnico que dirija las obras.

Por precio cierto de la adquisición debe entenderse, según esta misma doctrina, el realmente concertado en las operaciones en cuya virtud se haya efectuado aquélla.

El verdadero valor de la edificación debe identificarse, según la DGT, con el precio que se acordaría para su transmisión onerosa en condiciones normales de mercado entre partes que fuesen independientes.

Debe señalarse que tanto del precio de adquisición como del valor de mercado de la edificación debe excluirse, para efectuar la comparación, la parte proporcional correspondiente al suelo.

Así las cosas y como señala la contestación a consulta de la DGT de 22 de abril de 2009 (JUR 2009, 265868), para determinar si existen obras de rehabilitación habrá que seguir el siguiente procedimiento:

“1.º) Determinar si se trata efectivamente de obras de rehabilitación desde el punto de vista cualitativo, es decir, que más del 50 por 100 del coste de las obras totales corresponda a estas obras de consolidación o tratamiento de elementos estructurales de la edificación.

2.º) Si se cumple el requisito establecido en la primera fase, entonces habrá que atender al elemento cuantitativo, esto es, que el importe de las obras totales exceda del 25 por 100 del precio de adquisición o del valor previo de la edificación (sin incluir el terreno) antes de su rehabilitación”.

Por su parte, la disposición transitoria tercera del Real Decreto-ley 6/2010 contempla el régimen transitorio aplicable a este nuevo concepto de obras de rehabilitación de edificaciones, centrado en dos aspectos. De un lado, en la aplicación de dicho concepto a las transmisiones de edificaciones que hayan sido objeto de rehabilitación previa y que, por ello mismo, se conviertan en primeras entregas. En este caso, lo relevante es que la citada entrega se haya producido tras la entrada en vigor del Real Decreto-ley, esto es, el 14 de abril de este año. Por tanto, resulta irrelevante que la rehabilitación se haya producido en fecha anterior, lo determinante es que su transmisión subsiguiente tenga lugar con posterioridad a aquel día. De esta forma, se otorga cierto grado de retroactividad al concepto. Todo ello, además y como es lógico, con independencia de que se hayan recibido pagos anticipados, totales o parciales, con anterioridad al 14 de abril, ya que el devengo verdadero de la operación tiene lugar con la puesta a disposición de la edificación.

Ahora bien, la norma no contiene ningún tipo de aclaración respecto del régimen aplicable a la posible entrega previa de la edificación a favor del sujeto que efectúa la rehabilitación. Como sabemos, dicha entrega, a pesar de tener la condición de segunda, queda fuera del ámbito de la exención, de conformidad con el art. 20.Uno.22º.A).b) de la LIVA. Sabemos que la transmisión posterior, una vez terminada la rehabilitación, constituye una primera entrega no exenta siempre que se efectúe después del 14 de abril de 2010, pero la norma no contiene ninguna previsión respecto de la entrega previa a favor del empresario rehabilitador. A nuestro juicio, esta operación debe seguir el mismo régimen jurídico que la venta posterior, ya que es ésta la que determina si la primera se ha producido, como exige el precepto, “para su rehabilitación por el adquirente”.

De otro lado, la disposición transitoria se ocupa del régimen de deducciones aplicable al empresario que efectúa la rehabilitación conforme al nuevo concepto. Este, podrá deducir íntegramente las cuotas soportadas o satisfechas por los bienes y servicios utilizados directamente en la rehabilitación. A tales efectos, la norma precisa que el derecho a la deducción de dichas cuotas nacerá el 14 de abril, lo que permite que el derecho se ejercite desde entonces, por mucho que aquéllas hayan sido soportadas mucho tiempo antes. En caso de que las citadas cuotas se hubieran deducido con anterioridad, aunque sea parcialmente, los empresarios o profesionales deberán regularizar las deducciones practicadas en la declaración-liquidación correspondiente al último período de liquidación de 2010.

Finalmente, debemos resaltar que, tras la reforma operada, existe aún alguna rigidez no solventada. Es el caso de la interpretación que se ha dado a la necesidad de que la rehabilitación la efectúe el propio adquirente. Así, la resolución del TEAC de 25 de mayo de 1995 (JT 1995, 871), con una interpretación formalista en exceso, niega la aplicación de la norma a un supuesto en que una persona adquirió un complejo hotelero, a continuación lo alquiló y seguidamente el arrendatario efectuó las obras de rehabilitación, aunque costeadas por el propietario. Así, señala que “fue este arrendatario el que llevó a cabo las obras de rehabilitación y la rehabilitación por el arrendatario ya no es rehabilitación por el adquirente, que es lo que pide la Ley, cualesquiera que fueran los pactos celebrados entre ambos sobre el particular”. A nuestro entender, esta resolución parece olvidar la finalidad con la que se ha establecido esta excepción a la exención, que no es otra, como ya tuvimos la ocasión de advertir, de sujetar a IVA, en todo caso, las adquisiciones de inmuebles que deben considerarse dentro del proceso productivo de edificaciones. Pues bien, parece evidente que si un sujeto adquiere un inmueble para arrendarlo como hotel y asume el coste de las obras de rehabilitación que se realizan en el mismo, debe entenderse que concurre esta finalidad. Y ello a pesar de que, al ser el arrendatario quien va a explotar el negocio, sea éste quien encargue materialmente las obras de rehabilitación. Esto es, si existe un pacto entre propietario e inquilino por el que el primero asume el coste de las obras, no puede dudarse de que es dicho sujeto quien ha realizado la rehabilitación, en el sentido del art. 20.Uno.22º de la LIVA. Dichas obras se presentan como necesarias para que el adquirente pueda empezar a explotar el bien a través de un arrendamiento, por lo que forman parte de su proceso productivo.

LA NUEVA DEDUCCIÓN EN EL IRPF POR OBRAS DE MEJORA EN LA VIVIENDA HABITUAL

Miguel Alejandro Sánchez Ferrándiz
Agencia Estatal de Administración Tributaria

1. Introducción

El Real Decreto-Ley 6/2010, de 9 de abril (*BOE* de 13 de abril), convalidado por Resolución de 20 de abril (*BOE* de 24 de abril) del Congreso de los Diputados, ha añadido la Disposición Adicional Vigésima Novena a la Ley 35/2006, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para regular una deducción, con limitación temporal, por “obras de mejora en la vivienda habitual”. Esta medida, que se inserta en el marco de la Estrategia de Economía Sostenible que ha adoptado el Gobierno, pretende, en el corto plazo, propiciar incrementos de los niveles de empleo y actividad del sector de la construcción por la vía del impulso fiscal a la actividad de la rehabilitación de las viviendas. Esta vía de impulso de la actividad del sector citado no parte, como es sabido, del Real Decreto-Ley arriba mentado, ni se limita tan sólo al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Así, el Real Decreto-Ley 2/2008, de 21 de Abril (*BOE* de 22 de abril) modificó el concepto de rehabilitación del artículo 20.Uno.22 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido y, exigió al Gobierno, en su disposición final segunda, que hiciera lo propio con dicho concepto en el ámbito del IRPF. Este mandato legal se cumplió con la aprobación del Real Decreto 861/2008, de 23 de mayo (*BOE* de 24 de mayo) que, en síntesis, por una parte, eliminó el computo del valor del suelo del precio de adquisición o del valor de mercado de la vivienda; por otra, se amplía el concepto al permitir que las obras tengan por objeto “principal” –que no exclusivo– la reconstrucción de la vivienda. Asimismo, se prevé en la Ley 11/2009, disposición adicional segunda, una norma reglamentaria que precise el alcance del término “obras análogas” a que se refiere el párrafo cuarto del artículo 20.uno.22º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, con la finalidad de ampliar el ámbito objetivo del concepto de rehabilitación de vivienda a efectos de la aplicación del referido tributo.

No obstante lo anterior, lo indicado en la Exposición de Motivos del Real Decreto-Ley 6/2010 y en el propio título de su Capítulo I (“Medidas en materia de rehabilitación de viviendas”), no nos encontramos sólo ante una deducción por obras de rehabilitación sino, como expresa la norma, de obras de mejora.

2. Obras y actuaciones deducibles

El Real Decreto-Ley establece dos grandes grupos de actuaciones que pueden originar el derecho a la deducción:

En primer lugar, las actuaciones protegidas que se contienen en el Real Decreto 2066/2008, de 12 de diciembre, por el que se regula el Plan Estatal de Vivienda y Rehabilitación 2009-2012. El artículo 2.4 de éste determina como actuación protegida la mejora de la eficiencia energética y de la accesibilidad y la utilización de energías renovables, ya sea en la promoción, en la rehabilitación o en la renovación de viviendas y edificios. Por su parte, su artículo 58 fija las actuaciones protegidas de dicho

programa (Programa de Ayudas Renove a la rehabilitación de viviendas y edificios de viviendas existentes):

a) Actuaciones para mejorar la eficiencia energética, la higiene, salud y protección del medio ambiente, y la utilización de energías renovables:

- Instalación de paneles solares, a fin de contribuir a la producción de agua caliente sanitaria demandada por las viviendas, en un porcentaje, al menos del 50 por 1 ciento de la contribución mínima exigible para edificios nuevos, según lo establecido en la sección HE-4 del DB-HE del Código Técnico de la Edificación¹.
- Mejora de la envolvente térmica del edificio para reducir su demanda energética, mediante actuaciones como el incremento del aislamiento térmico, la sustitución de carpinterías y acristalamientos de los huecos, u otras, siempre que se demuestre su eficacia energética, considerando factores como la severidad climática y las orientaciones.
- Cualquier mejora en los sistemas de instalaciones térmicas que incrementen su eficiencia energética o la utilización de energías renovables.
- Mejora en las instalaciones de suministro e instalación de mecanismos que favorezcan el ahorro de agua y, así como la realización de redes de saneamiento separativas en el edificio que favorezcan la reutilización de las aguas grises en el propio edificio y reduzcan el volumen de vertido al sistema público de alcantarillado.
- Cuantas otras sirvan para cumplir los parámetros establecidos en los Documentos Básicos del Código Técnico de la Edificación DB-He de ahorro de energía, DB-HS Salubridad, y DB-HS, protección contra el ruido.

b) Actuaciones para garantizar la seguridad y la estanqueidad de los edificios:

- Cualquier intervención sobre los elementos estructurales del edificio tales como muros, pilares, vigas y forjados, incluida la cimentación, que esté destinada a reforzar o consolidar sus deficiencias con objeto de alcanzar una resistencia mecánica, estabilidad y aptitud al servicio que sean adecuadas al uso del edificio.
- Las instalaciones eléctricas, con el fin de adaptarlas a la normativa vigente.
- Cualquier intervención sobre los elementos de la envolvente afectados por humedades, como cubiertas y muros, de forma que se minimice el riesgo de afección al edificio y a sus elementos constructivos y estructurales, por humedades provenientes de precipitaciones atmosféricas, de escorrentías, del terreno o de condensaciones.

c) Actuaciones para mejora de la accesibilidad al edificio o sus viviendas. Se consideran actuaciones de este tipo las tendentes a adecuar los edificios de viviendas o las viviendas a la Ley 49/1960, de 21 de junio, sobre Propiedad Horizontal, modificada por la Ley 51/2003, de 2 de diciembre, de igualdad de oportunidades, no discriminación y accesibilidad universal de las personas con discapacidad, a lo regulado en desarrollo del Real Decreto 505/2007, de 20 de abril, por el que se

¹ El Código Técnico de la Edificación fue aprobado por Real Decreto 341/2006, de 17 de marzo (BOE de 28 de marzo).

aprueban las condiciones básicas de accesibilidad y no discriminación de las personas con discapacidad para el acceso y utilización de los espacios públicos urbanizados y edificaciones, o a la normativa autonómica en materia de promoción de la accesibilidad. En particular:

- La instalación de ascensores o adaptación de los mismos a las necesidades de personas con discapacidad o a las nuevas normativas que hubieran entrado en vigor tras su instalación.
- La instalación o mejora de rampas de acceso a los edificios, adaptadas a las necesidades de personas con discapacidad.
- La instalación o mejora de dispositivos de acceso a los edificios, adaptados a las necesidades de personas con discapacidad sensorial.
- La instalación de elementos de información que permitan la orientación en el uso de escaleras y ascensores de manera que las personas tengan una referencia adecuada de dónde se encuentran.
- Obras de adaptación de las viviendas a las necesidades de personas con discapacidad o de personas mayores de 65 años.

En segundo lugar, las obras de instalación de infraestructuras de telecomunicación que permitan el acceso a Internet y a servicios de televisión digital.

Como puede apreciarse la naturaleza de las obras son de tal calado técnico que surge un primer problema: la acreditación documental de que las obras realizadas son alguna de las arriba mencionadas. La norma no lo expresa o, al menos, no lo hace con claridad.

Así, podría defenderse que al no indicarse expresamente los medios de prueba habría que acudir a los artículos 105 y 106 de la Ley General Tributaria²; sin embargo, ello nos parece poco operativo, cuando no inviable; la Administración Tributaria no puede comprobar en todos los casos en que se practique la deducción los aspectos técnico-constructivos de la obra. El Real Decreto-Ley en cuestión, en lo relativo al primer grupo de actuaciones, habla de obras realizadas *en los términos previstos en el Real Decreto 2066/2008, de 12 de diciembre*. ¿Cuál es el alcance de esta remisión y el significado de *términos*³? Podría interpretarse que la remisión se refiere sólo a las condiciones o características que deben reunir las obras o entenderse que la llamada a dicho Real Decreto se hace en su totalidad, esto es, que sólo las actuaciones protegidas efectuadas a su amparo podrán beneficiarse de la deducción. Dicho de otro modo, sólo las obras que tengan acceso efectivo a las medidas reguladas en el Plan Estatal de Vivienda y Rehabilitación 2009-2012 podrán ser objeto de deducción. Esta apreciación no resulta intrascendente y solucionaría gran parte de la gestión y comprobación de la deducción por cuanto dicho Plan exige una calificación administrativa de la actuación como protegida, esto es, un documento que acreditaría la realización de las obras y su naturaleza. Sin embargo, una remisión total a dicho Real Decreto, plantea un serio problema, como es el desajuste entre el límite de ingresos exigidos en él y la base imponible fijada como límite para practicar la deducción, amén de dejar fuera de la

² Así, por ejemplo, la deducción por obras e instalaciones de adecuación en la vivienda habitual exige la certificación de la Administración competente.

³ Término: m. pl. Condiciones con que se plantea un asunto o cuestión, o que se establecen en un contrato (DRAE).

aplicación de la deducción actuaciones “deducibles” que no lo sean por el simple hecho de no haber optado el contribuyente por beneficiarse de las medidas del Plan.

El artículo 57.2 del repetido Real Decreto establece que “los ingresos familiares de las personas físicas de las ayudas no podrán exceder de 6,5 veces el IPREM”. El IPREM anual para 2010 se ha fijado en 6.390,13 € (6,5 veces será 41.535,85 €). La deducción, sin embargo, pueden aplicarla contribuyentes con base imponible inferior a 53.007,20 €

Además, en el Plan se computan los ingresos familiares (artículo 4.1 del Real Decreto), esto es, “la base imponible general y del ahorro, reguladas en los artículos 48 y 49 respectivamente, de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, correspondiente a la declaración o declaraciones presentadas por cada uno de los miembros de la unidad familiar ...” Por tanto, estamos comparando magnitudes distintas.

En cuanto a las obras de infraestructuras de telecomunicación, éstas no se vinculan al Real Decreto 2066/2008 por lo que parece que el contribuyente podrá acreditarlas por cualquier medio de prueba admitido en derecho. No obstante, debe observarse que la palabra infraestructura se refiere al conjunto de elementos o servicios que se consideran necesarios para la creación y funcionamiento de una organización cualquiera y que la redacción literal del precepto parece indicar que se trata de obras que permiten el acceso a Internet televisión digital en el interior de la vivienda, pero no que deban efectuarse en ella. Decimos esto porque, de ser así, podríamos acudir, a efectos de prueba, a lo contenido en la normativa que aprueba el régimen jurídico de las infraestructuras comunes en los edificios para el acceso a los servicios de telecomunicación (Real Decreto-Ley 1/1998, de 27 de febrero), y a su normativa de desarrollo, el Real Decreto 401/2003, de 4 de abril. En esta última norma se exige la realización de un proyecto técnico por parte de un ingeniero o ingeniero técnico (artículo 8.1) que debe contener memoria, planos, pliego de condiciones y presupuesto; además, las obras deben efectuarse por una empresa instaladora de telecomunicación (artículo 13) y estar inscritas en el Registro de empresas instaladoras de telecomunicación (artículo 15). En definitiva, la Administración tributaria podría exigir un documento que acreditaría la verdadera naturaleza de las obras de infraestructura efectuadas.

3. Lugar de realización de las obras y plazo

La deducción por obras de mejora debe efectuarse en la vivienda habitual del contribuyente. Varias son las cuestiones que pueden aquí plantearse.

Así, cabría preguntarse si el concepto de vivienda habitual ha de ser el contenido en el artículo 68.1 de la Ley del IRPF y 54 de su Reglamento. Obsérvese, que el Real Decreto-Ley no incorpora la deducción por obras de mejora como un subtipo de la deducción por inversión en vivienda habitual –de hecho se establece la incompatibilidad de ambas– ni tampoco nos remite al concepto citado en aquellos artículos. El concepto de vivienda habitual se incluye en el apartado de la LIRPF dedicado, exclusivamente, a la deducción por inversión en vivienda habitual; en la regulación reglamentaria se inserta en el Capítulo I del Título IV con el nombre de Deducción por inversión en vivienda habitual; incluso al regular la exención por reinversión en vivienda habitual (artículo 41 RIRPF) se hace una remisión expresa al concepto del artículo 54 RIRPF.

Sin embargo, determinados párrafos de la Disposición Adicional Vigésima Novena incorporada hacen concluir que el concepto es el indicado en dichos preceptos. Así, se expresa que no darán derecho a practicar esta deducción las obras que se realicen en plazas de garaje, jardines, parques, piscinas e instalaciones deportivas y otros elementos

análogos, para eliminarlos de la asimilación que hace el artículo 55.2.c) del RIRPF⁴. Más claro es el párrafo en el que se indica que cuando concurren varios propietarios con derecho a practicar la deducción respecto de una misma vivienda, el citado límite de 12.000 euros se distribuirá entre los copropietarios en función de su respectivo porcentaje de propiedad en el inmueble. Por tanto, queda claro el concepto de vivienda habitual que ha de considerarse.

Ciertamente, dada la finalidad de la deducción –que no es la de fomento de la inversión en vivienda habitual– hubiéramos preferido que, más que por el concepto de vivienda habitual de la Ley del Impuesto, se hubiera optado por el concepto aplicable en los casos de deducción por alquiler⁵, esto es, por el de el artículo 2.1 de la Ley del Arrendamientos Urbanos: Se considera arrendamiento de vivienda aquel arrendamiento que recae sobre una edificación habitable cuyo destino primordial sea satisfacer la necesidad permanente de vivienda del arrendatario.

En cuanto al título por el que debe disfrutar la vivienda el contribuyente para tener derecho a la deducción es obvio, a la vista de lo anteriormente expuesto, que es el de pleno propietario.

En cuanto al aspecto temporal de la deducción, el Real Decreto-Ley establece ésta para las “cantidades satisfechas” por las “obras realizadas” desde el 14 de abril de 2010 hasta el 31 de diciembre de 2012. ¿Cuándo entenderemos una obra realizada? A nuestro parecer dos son los posibles criterios, entender realizada la obra en los términos del devengo del Impuesto sobre el Valor Añadido o, si asumimos la remisión completa al Plan Estatal el momento en que se obtenga la calificación provisional o definitiva⁶ (para el caso de obras que no sean de infraestructuras de telecomunicaciones). Nos decantamos por la primera de las opciones dada la coordinación que, entendemos, debe existir con las modificaciones del concepto de rehabilitación en el IVA (y su régimen transitorio) y con la aplicación del tipo impositivo reducido a las obras de renovación y reparación.

4. Ejercicio del derecho a la deducción

La base de esta deducción estará constituida por las cantidades satisfechas, mediante tarjeta de crédito o débito, transferencia bancaria, cheque nominativo o ingreso en cuentas en entidades de crédito, a las personas o entidades que realicen tales obras. En ningún caso, darán derecho a practicar esta deducción las cantidades satisfechas mediante entregas de dinero de curso legal.

Como vemos la base de la deducción incluye sólo la realización de las obras, pero no así otros gastos en los que pueda incurrir el contribuyente y que serán habituales: licencias administrativas, honorarios de profesionales para la redacción de los proyectos necesarios para la ejecución de la obra, etc.

El hecho que motiva el nacimiento del derecho a la deducción de las obras efectuadas es el pago realizado a quien las ejecutó. Por tanto, resulta intrascendente que dicho pago se

⁴ Por el contrario, no se considerará adquisición de vivienda: [...] c) La adquisición de plazas de garaje, jardines, parques, piscinas e instalaciones deportivas y, en general, los anexos o cualquier otro elemento que no constituya la vivienda propiamente dicha, siempre que se adquieran independientemente de ésta.

⁵ Debemos mencionar que los beneficiarios de las ayudas del Plan Estatal son los propietarios de las viviendas y los inquilinos autorizados por sus propietarios. Asimismo, podemos recordar la pluralidad de destinatarios de la deducción en las obras e instalaciones de adecuación para personas con discapacidad (artículo 68.1.4º LIRPF).

⁶ Así, lo indica para el supuesto de rehabilitación de vivienda habitual, la consulta de la DGT 0336-01 de 19-2-2001.

haya financiado con préstamo alguno ya que la deducción deberá practicarse, con los límites que después veremos, en el ejercicio en que se satisfizo al constructor el importe de las obras. Esto nos conduce a la no exigibilidad del principio recogido en el artículo 70 LIRPF de comprobación de la situación patrimonial.

Un requisito novedoso lo constituye el que la forma de pago de las obras no se deje a la libre elección de las partes intervinientes –al menos si se pretende tener derecho a la deducción–. Razones de prevención del fraude fiscal han recomendado el establecimiento de determinados medios de pago que lo eviten (?). Desconocemos si la no inclusión de algunos documentos de pago impiden la deducción de las obras, por ejemplo, si el contribuyente entrega un pagaré o letra de cambio. Entendemos que no debe ser así, pero que la deducción deberá practicarse en el ejercicio en que se produzca el vencimiento y abono efectivo de las cuantías –obsérvese que el resto de formas de pago son inmediatas–, que deberá realizarse antes del 31-12-2012⁷.

La base de la deducción tiene unos importes máximos anuales:

- a) Cuando la base imponible del contribuyente sea igual o inferior a 33.007,20 euros anuales: 4.000 euros anuales.
- b) Cuando la base imponible esté comprendida entre 33.007,20 euros⁸ y 53.007,20 euros anuales: 4.000 euros menos el resultado de multiplicar por 0,2 la diferencia entre la base imponible y 33.007,20 euros anuales.

La base imponible estará constituida por la sumas de las bases imponibles generales y del ahorro y se tomará por declaración, esto es, con independencia del tipo de tributación elegido.

El Real Decreto-Ley establece la posibilidad de trasladar a ejercicios futuros la deducción por insuficiencia de base: las cantidades satisfechas en el ejercicio no deducidas por exceder de la base máxima anual de deducción podrán deducirse, con el mismo límite, en los cuatro ejercicios siguientes. A tal efecto cuando concurren cantidades deducibles en el ejercicio con cantidades deducibles procedentes de ejercicios anteriores que no hayan podido ser objeto de deducción por exceder de la base máxima de deducción, el límite anteriormente indicado será único para el conjunto de tales cantidades, deduciéndose en primer lugar las cantidades correspondientes a años anteriores.

Ha de apreciarse que se permite el traslado de la deducción cuando las cantidades satisfechas exceden la base anual máxima, pero no cuando la deducción no llegue a aplicarse por insuficiencia de cuota íntegra, hecho éste que puede producirse con frecuencia dado el orden de aplicación que se establece, pues el importe de la deducción por obras de mejora se restará de la cuota íntegra estatal después de las deducciones previstas en los apartados 2, 3, 4, 5, 6 y 7 del artículo 68 de esta ley”.

Por otra parte, se establece un criterio FIFO en el caso de concurrencia de bases no deducidas en ejercicios anteriores y otras generadas en el periodo impositivo. Ahora bien, en ningún caso, la base acumulada de la deducción correspondiente a los períodos impositivos en que ésta sea de aplicación podrá exceder de 12.000 euros por vivienda habitual.

La deducción la soporta íntegramente el Estado y es el resultado de aplicar el 10 por 100 a la base de la deducción.

⁷ Sería recomendable la inclusión obligatoria en la declaración o borrador del IRPF del NIF de la persona o entidad que ha realizado las obras.

⁸ Habrá que entender comprendida entre 33.007,21 euros.

Además, se establece una total incompatibilidad con la deducción por inversión en vivienda habitual del artículo 68.1 LIRPF. Sin embargo, cabe preguntarse si al ser la remisión a dicho precepto, referido a la determinación de la cuota líquida estatal, la incompatibilidad no afecta al tramo autonómico de la deducción, regulado en el artículo 78 LIRPF. Aun cuando determinadas obras no podrían generar derecho a la deducción por inversión en vivienda habitual, sí podrían hacerlo algunas que tengan la naturaleza de obras de rehabilitación u obras o instalaciones de adecuación para personas con discapacidad.

RESPONSABILIDAD CIVIL POR DELITO FISCAL Y EXCUSA ABSOLUTORIA PENAL (REFLEXIONES ANTE EL PROYECTO DE REFORMA DE LA LEY ORGÁNICA 10/1995)

J. Alberto Sanz Díaz-Palacios

Universidad de Castilla-La Mancha

En supuestos de delito fiscal, se viene defendiendo la exigencia de la deuda tributaria en concepto de responsabilidad civil, criterio éste contemplado por el legislador en la Disposición Adicional 10.^a de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Se alega al respecto la paralización del procedimiento administrativo o que la eventual cuantificación de la deuda en sede administrativa ha de someterse a lo que resulte del conjunto de las diligencias de prueba practicadas en el proceso penal.

El proyecto de reforma de la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal, que (cuando escribimos estas líneas) se tramita en el Parlamento contempla, entre otros aspectos, la introducción de un quinto apartado en el art. 305 del Código, que tipifica el delito fiscal, apartado que se referiría precisamente a la responsabilidad civil derivada de dicho delito y cuya propuesta de redacción presentada es la siguiente: «En los procedimientos por el delito contemplado en este artículo, para la ejecución de la pena de multa y la responsabilidad civil, que comprenderá el importe de la deuda tributaria que la Administración Tributaria no haya podido liquidar por prescripción u otra causa legal en los términos previstos en la Ley General Tributaria, incluidos sus intereses de demora, los jueces y tribunales recabarán el auxilio de los servicios de la Administración Tributaria que las exigirá por el procedimiento administrativo de apremio en los términos establecidos en la citada ley». (Destacamos también que se propone un agravamiento de la pena privativa de libertad relativa a ese delito; concretamente prisión de uno a seis años, en el proyecto inicial, y de uno a cinco años, en el transcurso de la tramitación parlamentaria)¹.

Además de renovar aquí (considerando la transcripción del texto proyectado) nuestro rechazo a la dualidad de plazos de prescripción tributaria y penal como elemento perturbador del sistema tributario, pues permite exigir vía responsabilidad civil *ex delicto* una deuda tributaria ya prescrita, queremos subrayar que hay argumentos fundados contrarios a la tesis de la responsabilidad civil por delito fiscal, tal y como esa responsabilidad se ha concebido. La regularización prevista en el art. 305.4 del vigente Código Penal nos brindaría uno de ellos. Como es sabido, en virtud de esa disposición, quedará exento de responsabilidad penal quien regularice voluntariamente su situación tributaria en los términos previstos por dicho precepto².

A nuestro juicio, ante el silencio del legislador, y siempre en aras de una interpretación favorable al reo, la regularización no habría de entenderse aquí como sinónimo de pago:

¹ *Boletines Oficiales de las Cortes Generales, Congreso de los Diputados*, IX Legislatura, Serie A, Proyectos de Ley, de 27 de noviembre de 2009 (núm. 52-1) y de 28 de abril de 2010 (núm. 52-11).

² Sobre “voluntariedad” y “espontaneidad” en el ámbito del art. 305.4 del Código Penal, *vid.* Merino Jara, I.; Serrano González de Murillo, J.L., *El delito fiscal*, EDERSA, Madrid, 2004, pp. 131 y ss. *Vid.* también García Novoa, C., “El delito fiscal. Aspectos jurídico-tributarios”, *Dereito*, núm. 2, 2003, pp. 74 y ss.

bastaría con declarar aquello que se hubiera omitido anteriormente³. Sin embargo, hay autores que consideran preciso efectuar un ingreso inmediato; es el criterio de Merino Jara y Serrano González de Murillo: muy gráficamente entienden que “quien en su momento eludió el pago de tributos debe ser quien corra con el riesgo de que su falta de liquidez posterior le impida reparar la lesión del bien jurídico, al igual que, *mutatis mutandis*, el autor de tentativa acabada de envenenamiento se expone a que la víctima muera a pesar de sus esfuerzos por salvarle la vida”⁴.

Nosotros insistimos en que cabe entender que la regularización no equivale al pago inmediato. Así, el Tribunal Supremo, en Auto de 19 de julio de 1997 (causa especial 880/1991), Fundamento de Derecho 12.º, y en su Sentencia 1/1997, de 28 de octubre, subraya “la idea de garantizar la no punibilidad cuando el infractor, corrigiendo o complementando sus declaraciones, se sitúa ante las autoridades fiscales de la misma manera que si hubiera declarado formalmente desde el principio”.

Descendiendo en el organigrama jurisdiccional, señalaremos que, en esa misma línea se sitúa la Audiencia Provincial de Valencia en su Sentencia 20/2000, de 1 de febrero: “... no es necesario el pago efectivo para que la excusa absolutoria pueda ser aplicada”, dice su Fundamento de Derecho 5.º. Es también el caso de la Audiencia Provincial de Barcelona en la Sentencia 403/1998, de 12 de mayo: “Al margen [...] de lo que en su día pueda determinarse por vía administrativa, lo cierto es que por lo que interesa en esta sede no se ha probado en ningún momento que el señor C. ocultara datos al fisco en sus declaraciones complementarias. El hecho de presentar tales declaraciones y sin ocultar datos es suficiente a efectos penales para considerar que se ha producido una regularización de la situación tributaria del hoy acusado” (Fundamento de Derecho 2.º).

Pero también el Tribunal Supremo ha destacado el carácter consustancial del pago por lo que a la regularización respecta. En la Sentencia 1807/2001, de 30 de octubre, afirma que “regularizar es evidentemente un comportamiento activo del contribuyente que supone la asunción de una declaración complementaria y el consiguiente pago” (Fundamento de Derecho 9.º). En la Sentencia 1336/2002, de 15 de julio, leemos que la regularización “implica un comportamiento espontáneo, activo, positivo, por parte del deudor, que asume no sólo su incumplimiento previo, sino los recargos que normalmente gravan una situación como la provocada por su actitud. Tal es la razón por

³ Queralt Jiménez tiene dicho que “el pago de la deuda no es ni la única forma de regularizarla ni el tipo penal exige pago alguno”, y que “cuando la regularización, mediando pago o no, sea inexacta o incompleta, pero aflore la integridad de las bases imponibles que se derivan de los hechos imponibles hasta ese momento total o parcialmente ocultos, no podría hablarse de improcedencia de la regularización” –Queralt Jiménez, J.J., “El comportamiento postdelictivo en los delitos contra las Haciendas Públicas y la Seguridad Social”, *Empresa y Derecho Penal (I)*, Consejo General del Poder Judicial, Madrid, 1999, pp. 183-184–. Vid. asimismo Muñoz Baños, C., *Infracciones tributarias y delitos contra la Hacienda Pública*, EDERSA, Madrid, 1996, p. 373; Aparicio Pérez, J., *El delito fiscal a través de la jurisprudencia*, Aranzadi, Pamplona, 1997, p. 333; “Delito fiscal, jurisprudencia y Ley General Tributaria”, *Semana de Estudios de Derecho Financiero*, 50, 2005, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2006, pp. 338 y ss.

⁴ Merino Jara, I.; Serrano González de Murillo, J.L., *El delito fiscal*, *op. cit.*, p. 145.

Barrachina Juan pone de relieve que «el cumplimiento [...] de la mera obligación formal de presentar la declaración no puede bastar para entender regularizada la situación tributaria»; advierte también que, “en la fase administrativa”, la regularización “no lleva aparejada responsabilidad sancionadora”, y además se muestra partidario de la admisión de “la solicitud de aplazamiento aun cuando el importe de la deuda tributaria superase el límite legal de 120.000 euros” (Barrachina Juan, E., “Algunos aspectos conflictivos de la regularización tributaria en el delito fiscal”, *Consell Obert*, núm. 220, 2007, p. 41).

la que el ordenamiento decide asimilar esa conducta a la del que hubiera satisfecho la deuda tributaria dentro de plazo. Porque en ambas se dan dos básicos puntos de coincidencia, a saber: que es el sujeto deudor el que toma la iniciativa; y que la Administración tributaria, en uno y otro caso, al fin, no resulta perjudicada, puesto que ingresa lo que le era debido según la ley”. En su Sentencia 539/2003, de 30 de abril, el Supremo declara que “regularizar es poner en orden algo que así queda ajustado a la regla por la que se debe regir. Si una persona defrauda a la Hacienda Pública eludiendo el pago de un impuesto, su situación tributaria sólo queda regularizada cuando, reconociendo la defraudación, satisface el impuesto eludido, no pudiendo decirse que ha regularizado su situación por el mero hecho de que, años después de realizarla, reconozca la defraudación –a ello equivale la presentación de la declaración complementaria– cuando la misma, por otra parte, ya ha sido puesta de manifiesto por la actividad inspectora de la Administración». En Sentencia 774/2005, de 2 de junio, el Tribunal Supremo vuelve a hablar de “comportamiento espontáneo, activo, positivo, por parte del deudor”, que se asimila a la satisfacción de la deuda tributaria dentro de plazo porque en ambas conductas se dan los “dos básicos puntos de coincidencia” a los que ya nos hemos referido. En Sentencia 192/2006, de 1 de febrero, el Tribunal Supremo ratifica que “regularizar supone pagar, sin que baste la presentación de declaración complementaria” (Fundamento de Derecho 2.º)⁵.

Por otro lado, es criterio jurisprudencial que la regularización relativa a la excusa absolutoria del art. 305.4 del Código Penal debe ser íntegra, esto es, no ha de tener carácter parcial. El Tribunal Supremo se refiere a ello cuando afirma (ya lo hemos visto) que el deudor “asume no sólo su incumplimiento previo, sino los recargos que normalmente gravan una situación como la provocada por su actitud”; “la Administración tributaria [...] no resulta perjudicada, puesto que ingresa lo que le era debido según la ley”⁶. Considérese, no obstante, que la remisión del apartado 4 del art. 305 del Código Penal al apartado 1 permite pensar que bastaría con efectuar el pago de la cuota defraudada⁷.

En su citada Sentencia 192/2006, el Tribunal Supremo incide en la ineficacia (en cuanto al referido art. 305.4) de “la regularización con ingreso parcial”; ahora bien, ello no impide “que la reparación parcial del perjuicio pueda producir efectos en la determinación de la pena”.

No perdamos de vista además que, en virtud de su Circular 2/2009, de 4 de mayo, la Fiscalía General del Estado se decanta por el carácter íntegro de la regularización. Llamamos la atención del lector sobre lo dispuesto en la conclusión tercera de dicha

⁵ Como argumentos favorables al pago inmediato se ha apuntado que sólo así “se evita que el autor del delito disfrute del resultado de su reprochable conducta”, y que “el pago es el único medio para anular la impresión negativa que la inicial conducta criminal causó en la colectividad”. Ahora bien, “adoptando una posición flexible”, pueden admitirse “los aplazamientos o fraccionamientos de la deuda tributaria” (*vid.* en ese sentido la Sentencia de la Audiencia Provincial de Madrid 273/2005, de 7 de junio, Fundamento Jurídico 4.º). *Manual de Delitos contra la Hacienda Pública*, Ministerio de Justicia, Madrid, 2004, p. 205; *Manual de Delitos contra la Hacienda Pública*, Ministerio de Justicia, Thomson-Aranzadi, Pamplona, 2008, pp. 215-216.

⁶ Se cita también en ese sentido al Tribunal Supremo en Sentencia (relativa a las regularizaciones meramente administrativas) de 7 de noviembre de 1998 (Rec. núm. 9590/1992); *vid.* *Manual de Delitos contra la Hacienda Pública* (2004), *op. cit.*, p. 209; *Manual de Delitos contra la Hacienda Pública* (2008), *op. cit.*, p. 220.

⁷ Se aboga por que la regularización incluya cuota tributaria defraudada, intereses y recargos, en *Manual de Delitos contra la Hacienda Pública* (2004), *op. cit.*, p. 208; *Manual de Delitos contra la Hacienda Pública* (2008), *op. cit.*, p. 218.

Circular: “En las excusas absolutorias de los arts. 305.4 y 307.3 del Código Penal, la conducta postdelictiva del imputado debe suponer el reverso del delito consumado, de forma que resulte neutralizado no solo el desvalor de acción (defraudación) sino también el desvalor de resultado (perjuicio patrimonial irrogado a la Hacienda Pública o a las arcas de la Seguridad Social). Ello hace exigible una conducta positiva y eficaz del sujeto pasivo de la obligación contributiva que incluye, la autodenuncia (a través del reconocimiento voluntario y veraz de la deuda, previo a las causas de bloqueo temporal legalmente previstas) y el ingreso de la deuda derivada de la defraudación, satisfaciendo ambas exigencias el pleno retorno a la legalidad al que el legislador ha querido anudar la renuncia al *ius puniendi* respecto del delito principal y sus instrumentales». Poco tiempo después de que se adoptara la referida Circular, la Sala de lo Penal del Tribunal Supremo, en su Sentencia 611/2009, de 29 de mayo, invoca esa conclusión tercera de la Fiscalía para declarar que “la postulada excusa absolutoria por regularización no reúne”, en el caso enjuiciado, “los presupuestos que la doctrina de esta Sala exige en relación al delito fiscal”.

A mayor abundamiento, en cuanto al criterio de la Fiscalía sobre el necesario carácter íntegro de la regularización, considérense las siguientes conclusiones de la referida Circular 2/2009: Quinta. “La autodenuncia, aun cuando se efectúe con carácter previo a las causas de bloqueo previstas en los arts. 305.4 y 307.3 del Código Penal, no es presupuesto suficiente para la apreciación de la excusa absolutoria si no se produce la satisfacción de la deuda que se deriva de la previa defraudación consumada del tributo o de la cuota de la Seguridad Social, aun cuando sí puede motivar la apreciación de la circunstancia atenuante de confesión prevista en el art. 21.4ª del Código Penal”. Sexta. “El ingreso espontáneo (en el sentido de anterior a las causas de bloqueo previstas por el legislador penal) y parcial de la deuda –tributaria o de la Seguridad Social– no afecta a la entidad delictiva de la conducta, que se perfeccionó con anterioridad, en el momento de la elusión de la cuota en cuantía superior a los 120.000 euros, pero puede motivar la apreciación de la circunstancia atenuante de disminución o reparación del daño del art. 21.5ª del Código Penal, con entidad graduable atendiendo a la voluntariedad de la conducta reparadora y a las posibilidades y esfuerzo efectuado por el sujeto pasivo para subsanar los perjuicios derivados de su acción”.

En el marco de lo hasta aquí expuesto, destacamos también que según Iglesias Río “la desnuda descripción de la fórmula vigente del art. 305-4 CP que se limita a exigir “regularizar la situación tributaria”, conlleva implícitamente, no obstante, el deber de que tal regularización sea íntegra y plena, en sentido cualitativo y cuantitativo. Aunque el significado semántico que ofrece el *Diccionario de la Real Academia Española* del vocablo regularizar posibilita una notable elasticidad en el plano hermenéutico – “regular, ajustar o poner en orden a una cosa”– [...] no se puede hablar propiamente de regularización tributaria en el caso de que la autodenuncia presentada por el sujeto no transparente su realidad fiscal, por persistir en la omisión de datos, falseamiento de asientos, maquillaje de cifras, etc.”⁸. En palabras de Queralt Jiménez, si el sujeto “ha

⁸ Ahora bien, este autor considera que el pago no necesariamente ha de ser simultáneo a la rectificación de datos (aunque debe tener lugar en un tiempo limitado). Iglesias Río, M.A., *La regularización fiscal en el delito de defraudación tributaria (Un análisis de la “autodenuncia”*. Art. 305-4 CP), Tirant Lo Blanch, Valencia, 2003, p. 279, 345. De la Mata Barranco cita (por todos) a este jurista, entre los seguidores de la doctrina (mayoritaria) favorable a aplazamientos y fraccionamientos de pago en cuanto a la excusa absolutoria; *vid.* De la Mata Barranco, N.J., “La cláusula de regularización voluntaria en el delito de defraudación fiscal del artículo 305 del Código Penal”, Carbonell Mateu, J.C. (Coord.), *Estudios penales en homenaje al profesor Cobo del Rosal*, Dykinson, Madrid, 2005, p. 316, nota núm. 57.

hecho uso torticero y defraudatorio [...] de una generosa previsión legal [como es la excusa absolutoria del art. 305.4 del Código Penal], la exención no puede llevarse hasta el extremo de permitir regularizaciones indefinidas”⁹.

Pues bien, en materia de responsabilidad civil por delito fiscal, pueden plantear problemas las regularizaciones «incompletas», entendiéndose por tales, a la luz de la jurisprudencia actual, las que se concretan en un pago parcial, pero efectivo, del monto correspondiente.

Como hemos apuntado, el Tribunal Supremo y la Fiscalía (que habrían hecho “frente común”) han entendido que los ingresos parciales no cumplirían los requisitos de la regularización y, en consecuencia, no determinarían la aplicación de la excusa absolutoria, con independencia de que pudieran valorarse como circunstancia atenuante.

No obstante lo anterior, “buena parte de la doctrina ha entendido [...] que cuando la regularización implique una reducción de la deuda por debajo del límite que determina la existencia del delito –120.000 euros, desde el 1 de octubre de 2004– debe entenderse relevante la misma a efectos de excluir la responsabilidad”¹⁰. Considerando esto último, ¿qué habría de ocurrir si tuviera lugar una regularización parcial que redujese la deuda impagada por debajo del límite cuantitativo del delito fiscal? En tal hipótesis hay que “dejar que la responsabilidad pendiente se dilucide en el ámbito administrativo. El sujeto que lleva a cabo una regularización parcial sitúa la acción en el terreno de la infracción administrativa”, y entre ésta “y el delito fiscal no existe diferencia ontológica alguna, sino meramente cuantitativa”¹¹. En ese supuesto, ¿podríamos decir, en rigor, que con el delito fiscal la deuda tributaria se habría “transformado” en responsabilidad civil, pero que como consecuencia de la regularización parcial habría vuelto a ser de nuevo deuda tributaria? La verdad es que cabe entender disparatada esa “transmutación” en virtud de las concretas circunstancias del caso¹².

Somos conscientes de que, en la actual coyuntura, esa argumentación que acabamos de recoger, contraria a la tesis de la responsabilidad civil por delito fiscal, tiene carácter puramente doctrinal, pues parte de un presupuesto fáctico (el ingreso parcial de la deuda) al que el Tribunal Supremo y la Fiscalía no otorgan el efecto exonerador de responsabilidad penal previsto en el citado art. 305.4 del Código. Ahora bien, nos parece importante dejar constancia aquí de la estrecha relación existente entre ambos aspectos (excusa absolutoria y responsabilidad civil *ex delicto*), para no perder de vista que tomar partido por la postura de la regularización total, de cara a ese efecto exonerador, o admitir también la regularización parcial implicaría optar por un criterio congruente con la tesis de la responsabilidad civil (en el primer caso) o contrario a la

⁹ Para dicho autor, la regularización podría tener lugar mediando pago o no. Queralt Jiménez, J.J., “La regularización como comportamiento postdelictivo en el delito fiscal”, Bajo Fernández, M. (Dir.), *Política fiscal y delitos contra la Hacienda Pública*, Editorial Universitaria Ramón Areces, Madrid, 2007, pp. 38-39.

¹⁰ Cfr. de la Mata Barranco, N.J., “La cláusula de regularización voluntaria en el delito de defraudación fiscal del artículo 305 del Código Penal”, *op. cit.*, p. 313. de la Mata Barranco cita en esa línea a Boix Reig, J.; Mira Benavet, J., *Los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2000, p. 93. A juicio de, de la Mata, ello “no puede compartirse en cuanto la defraudación sigue existiendo y sigue existiendo, ya consumada, por encima de dicha cantidad”.

¹¹ *Manual de Delitos contra la Hacienda Pública* (2004), *op.cit.*, p. 208; *Manual de Delitos contra la Hacienda Pública* (2008), *op. cit.*, p. 219.

¹² Coloma Chicot, J.A., “La reintegración de los conceptos tributarios defraudados en los supuestos de delito fiscal ¿un problema de responsabilidad civil *ex delicto*?”, *Repertorio de Jurisprudencia Aranzadi*, 2001, Volumen VI, p. 274.

misma (en el segundo), considerando la “transformación” o “transmutación” a la que acabamos de aludir. Repetimos que a dicha responsabilidad civil se refiere expresamente el nuevo apartado quinto proyectado para el art. 305 del Código Penal y, aunque nosotros somos partidarios de la regularización parcial (por debajo del límite cuantitativo del delito) como eximente de la responsabilidad penal, reconocemos, no obstante, que la postura del Supremo y de la Fiscalía contribuye a la coherencia jurídica de la responsabilidad civil por delito fiscal, tal y como ésta se ha planteado.

Terminamos con una breve reflexión general (a tener presente asimismo en la específica temática de este trabajo), a propósito de la proyectada responsabilidad penal de las personas jurídicas y, en concreto, por lo que respecta a la responsabilidad civil de aquéllas, en supuestos de delito de defraudación tributaria. Contempla la reforma que esa responsabilidad civil tenga carácter solidario con las personas físicas condenadas por los mismos hechos. Pues bien, aunque doctrinalmente no se comulgue con la exigencia de la deuda tributaria en concepto de responsabilidad civil *ex delicto*, la fórmula de la solidaridad se revela en principio más justa que el criticado mecanismo de responsabilidad civil directa de la persona física condenada (representante legal, administrador) y subsidiaria de la entidad.