

# CRONICA TRIBUTARIA

*Boletín de Actualidad 5/2010*



INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES

## SUMARIO

**Álvarez García, Santiago:** La cesión tributaria a las Comunidades Autónomas de régimen común tras la reforma del sistema de financiación

**Carbajo Vasco, Domingo:** Sobre el concepto de tributo medioambiental. A vueltas con un viejo tema.

**Piña Garrido, María Dolores:** Comentario a la STJCE de 22 de abril de 2010. *Asunto c-510/08, V. Mattner.*

**Suarez Mosquera, Carlos:** Operaciones vinculadas. Jurisprudencia reciente del Tribunal Supremo. Sentencia de bebidas refrescantes. Impuesto sobre Sociedades y Renta de Aduanas



## LA CESIÓN TRIBUTARIA A LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS DE RÉGIMEN COMÚN TRAS LA REFORMA DEL SISTEMA DE FINANCIACIÓN

**Santiago Álvarez García**  
Universidad de Oviedo

### 1. Introducción

Las sucesivas reformas que ha experimentado el sistema de financiación autonómica española han estado unidas al debate acerca de la necesidad de conferirle un mayor grado de corresponsabilidad fiscal<sup>1</sup>. En este sentido, la reforma aprobada en el año 1996 constituyó un punto de inflexión en el sistema, ya que supuso la modificación del alcance y las condiciones en que se realizaba la cesión de tributos, para permitir a las Comunidades Autónomas (CCAA) el ejercicio de competencias normativas sobre los mismos<sup>2</sup>. Al mismo tiempo, se amplió la cesta tributaria autonómica al configurar el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) como un tributo compartido entre el Estado y las CCAA. La reforma aprobada en el año 2001 profundizó en esta vía, ampliando considerablemente tanto el número de tributos cedidos como las competencias normativa de las CCAA<sup>3</sup>.

El Acuerdo del Consejo de Política Fiscal y Financiera 6/2009, de 15 de julio, para la reforma del sistema de financiación de las CCAA de régimen común y ciudades con Estatuto de Autonomía, significó un nuevo aumento del peso de los recursos tributarios en la financiación total de las Comunidades, a la vez que se ampliaron algunas competencias normativas de las mismas. Estos cambios obligaron a una nueva modificación de la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA), operada mediante la Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre, de modificación de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas. Al mismo tiempo se promulgó 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. Ambas normas surten efectos a partir del 1 de enero de 2009, salvo aquellos preceptos que la Disposición Final quinta de la Ley 22/2009 establece que entrarán en vigor a partir del 1 de enero de 2010.

Las principales modificaciones en relación con los tributos cedidos<sup>4</sup> se producen en los siguientes ámbitos:

- Se amplían los porcentajes de participación en los impuestos compartidos. Así, la participación en el IRPF aumenta del 33 al 50 por 100, la participación en el IVA pasa del 35 al 50 por 100 y la participación en los Impuestos Especiales de Fabricación, excluido el Impuesto sobre la Electricidad, aumenta del 40 al 58 por 100.

<sup>1</sup> Se puede seguir esta evolución en Álvarez García, Santiago (2007): “La autonomía tributaria de las Comunidades Autónomas”, en VVAA.: *Estudios en homenaje al Profesor Pérez de Ayala*, Dykinson, Madrid, pp. 167-186.

<sup>2</sup> Durante el período 1983-1997, se transfirió a las CCAA únicamente la gestión y recaudación obtenida por las distintas figuras tributarias objeto de cesión en su territorio, sin capacidad normativa sobre las mismas. El Tribunal Constitucional, en la Sentencia 13/1992, de 6 de febrero, considera que esta forma de cesión implica exclusivamente un derecho de crédito a favor de las Haciendas autonómicas frente a la Hacienda central.

<sup>3</sup> Los efectos de esta reforma están analizados en Álvarez García, Santiago, Aparicio Pérez, Antonio y González González, Ana Isabel (2004): “La autonomía tributaria de las Comunidades Autónomas de régimen común”, *Documento de Trabajo* 20/04 del Instituto de Estudios Fiscales.

<sup>4</sup> Asimismo, en materia de tributos propios, se modifica el artículo sexto de la LOFCA, estableciendo que los tributos de las CA no podrán recaer sobre “hechos impondibles” gravados por los tributos locales, en vez de la anterior regla que prescribía que no podrían gravar “materias impondibles” reservadas a las Corporaciones Locales.

- Se producen cambios que afectan a las competencias normativas en materia tributaria en lo que se refiere al IRPF, al permitir a las CCAA modificar la cuantía del mínimo personal y familiar aplicable al cálculo del gravamen autonómico, pudiendo aumentar o disminuir el mismo con un límite de variación del 10 por 100.
- Se producen una serie de modificaciones en los puntos de conexión que afectan fundamentalmente al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aunque también al Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte y a los Impuestos sobre el Juego.
- Se establece que las competencias para el ejercicio de la función revisora en vía administrativa de los actos de gestión dictados por las Administraciones Tributarias de las CCAA en relación con los tributos estatales sean asumidas por las CCAA, sin perjuicio de la colaboración que puedan establecer con la Administración Tributaria del Estado.

El objeto de este artículo es sintetizar la situación actual de la cesión tributaria a las CCAA de régimen común, exponiendo los tres aspectos principales de la misma: su alcance, las competencias de que disponen en relación con los tributos cedidos y los puntos de conexión que determinan el rendimiento del impuesto que se considera producido en el territorio de cada Comunidad.

## **2. Los tributos cedidos: alcance de la cesión tributaria**

La Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre, dio una nueva redacción al artículo 11 de la LOFCA, que queda configurado de la siguiente forma:

“Sólo pueden ser cedidos a las Comunidades Autónomas, en las condiciones que establece la presente Ley, los siguientes tributos:

- a) Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, con carácter parcial con el límite máximo del 50 por 100.
- b) Impuesto sobre el Patrimonio<sup>5</sup>.
- c) Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.
- d) Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.
- e) Impuesto sobre el Valor Añadido, con carácter parcial con el límite máximo del 50 por 100.
- f) Los Impuestos Especiales de Fabricación, con excepción del Impuesto sobre la Electricidad, con carácter parcial con el límite máximo del 48 por 100 de cada uno de ellos.
- g) El Impuesto sobre la Electricidad.
- h) El Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.
- i) Los Tributos sobre el Juego.
- j) El Impuesto sobre las Ventas Minoristas de determinados Hidrocarburos”.

Respecto al sistema anterior, las únicas modificaciones que se producen se deben al incremento en los porcentajes de cesión de los tributos parcialmente cedidos, que pasan a ser del 50 por 100 en el caso del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el Impuesto sobre el Valor Añadido, y el 58 por 100 en los Impuestos Especiales de Fabricación.

En cuanto al alcance de la cesión, será:

- a) En los impuestos sobre el Patrimonio, Sucesiones y Donaciones, Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, sobre el Juego, Especial sobre Determinados

---

<sup>5</sup> Es necesario tener en cuenta que la Ley 4/2008, de 23 de diciembre, supuso su supresión de hecho con efectos desde el ejercicio 2008, al establecerse una bonificación en la cuota del 100 por 100 del importe de la misma y suprimirse la obligación de declarar.

Medios de Transporte y sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos, la recaudación líquida de las deudas tributarias correspondientes a los distintos hechos imponibles cedidos.

b) En el impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el importe de la recaudación líquida derivada de la parte de la deuda tributaria cedida, entendiéndose como tal la parte autonómica de las cuotas líquidas que los residentes en el territorio de la CCAA hayan consignado en la declaración del Impuesto, minorada en la parte correspondiente a las deducciones por doble imposición. A esta cantidad se deberá adicionar:

- El resultado de aplicar el 50 por 100 a las cuotas líquidas de los contribuyentes que hayan optado por tributar por el Impuesto sobre la Renta de No Residentes, conforme al régimen fiscal especial aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español regulado en el artículo 93 de la Ley 35/2006.
- El resultado de aplicar el 50 por 100 sobre los pagos a cuenta realizados o soportados por los contribuyentes residentes en el territorio de la Comunidad Autónoma que no estén obligados a declarar y que no hayan presentado declaración.
- El resultado de aplicar el 50 por 100 sobre los pagos a cuenta realizados o soportados por los contribuyentes residentes en el territorio de la Comunidad Autónoma que no estando incluidos en el apartado anterior no hayan presentado declaración dentro de los plazos establecidos por la normativa reguladora del Impuesto.
- La parte de la deuda tributaria que, correspondiente a la CCAA, sea ingresada por actas de inspección, liquidaciones practicadas por la Administración y declaraciones presentadas fuera de los plazos establecidos por la normativa reguladora del Impuesto. Esta partida se minorará en el importe de las devoluciones por ingresos indebidos que deban imputarse a la CCAA, incluidos los intereses legales. En ningún caso se considerará recaudación líquida derivada de la parte de la deuda tributaria cedida los importes correspondientes a los pagos a cuenta del Impuesto.

c) En el Impuesto sobre el Valor Añadido, en los Impuestos sobre la Cerveza, sobre el Vino y Bebidas Fermentadas, sobre Productos Intermedios, sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas, sobre Hidrocarburos, sobre las Labores del Tabaco y sobre la Electricidad, el porcentaje cedido del conjunto de ingresos líquidos de la Hacienda Estatal por los conceptos que integran cada uno de dichos impuestos, con criterio de caja, obtenidos una vez deducidas de la recaudación bruta las devoluciones reguladas en la normativa tributaria y, en su caso, las transferencias o ajustes (positivos o negativos) establecidos en el Concierto con la Comunidad Autónoma del País Vasco y en el Convenio con la Comunidad Foral de Navarra.

### **3. Competencias atribuidas a las CA**

#### **3.1. Competencias normativas**

Las CCAA de régimen común disponen de las siguientes competencias normativas en relación con los tributos cedidos:

a) En el caso del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, podrán regular la tarifa autonómica aplicable a la base imponible general, que deberá ser progresiva. Salvo para el ejercicio 2010, no será de aplicación supletoria la normativa estatal en materia de la tarifa autonómica para aquellas Comunidades que no hagan uso de sus competencias normativas en esta materia. El importe del mínimo personal y familiar aplicable para el cálculo del gravamen autonómico. A estos efectos, las CCAA podrán establecer incrementos o disminuciones en las cuantías correspondientes al mínimo del contribuyente y a los mínimos por descendientes, ascendientes y discapacidad, con el límite del 10 por 100 de su cuantía. En lo que se refiere a deducciones, podrán establecerlas por circunstancias personales y familiares, por inversiones no empresariales y por aplicación de renta, siempre que no supongan una minoración del gravamen efectivo que recaee sobre alguna o algunas categorías de renta, y por las subvenciones y ayudas públicas no exentas que se perciban de la CCAA,

con excepción de las que afecten al desarrollo de actividades económicas o a las rentas que se integren en la base del ahorro. Podrán establecer también los límites de la deducción, las justificaciones exigibles para su aplicación y las reglas especiales aplicables en los supuestos de tributación conjunta y períodos impositivos de duración inferior al año natural. Por último, podrán establecer aumentos o disminuciones en los porcentajes de deducción por inversión en vivienda habitual aplicables a la cuota autonómica.

b) En el Impuesto sobre el Patrimonio, podrán regular la materia correspondiente al mínimo exento, sin ninguna limitación, y la tarifa del Impuesto, pudiendo convertirla en un único tipo de gravamen. También tienen capacidad normativa para establecer deducciones y bonificaciones en la cuota del Impuesto, respetando las establecidas por el Estado.

c) En el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, podrán establecer reducciones en la base imponible, aplicables tanto a las transmisiones *mortis causa* como *inter vivos*, siempre que respondan a circunstancias económicas o sociales específicas de la CCAA. También podrán mejorar las reducciones establecidas por el Estado, regular la tarifa del Impuesto, con la posibilidad incluso de implantar un tipo único de gravamen, establecer la cuantía y los coeficientes de patrimonio preexistente, establecer deducciones y bonificaciones de la cuota y regular los aspectos de gestión y liquidación del mismo. Sin embargo, no podrán establecer de forma obligatoria la autoliquidación del Impuesto.

d) En el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, podrán establecer el tipo de gravamen en las concesiones administrativas, la transmisión de bienes inmuebles, la constitución y cesión de derechos reales que recaigan sobre los mismos, en los documentos notariales, la constitución y cesión de derechos reales sobre bienes muebles e inmuebles, salvo los de garantía, y el arrendamiento de bienes muebles e inmuebles, pudiendo para estos últimos elaborar sus propios efectos timbrados. También tendrán competencia para establecer deducciones y bonificaciones en aquellas operaciones o materias en que tengan atribuida la potestad de establecer los tipos de gravamen, y regular los aspectos de gestión y liquidación.

e) En los Tributos sobre el Juego, podrán regular la base imponible, los tipos de gravamen, las cuotas fijas, las bonificaciones, el devengo y los aspectos de gestión, liquidación, recaudación e inspección.

f) En el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, podrán incrementar los tipos de gravamen aplicables, con un máximo del 15 por 100.

g) En el Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos, podrán modificar el tipo de gravamen autonómico, dentro de los límites establecidos en la Ley.

h) Finalmente, en el caso del Impuesto sobre el Valor Añadido y los Impuestos Especiales de Fabricación, no tendrán atribuida capacidad normativa alguna.

### 3.2. Competencias en la aplicación de los tributos

Corresponde a las CA, por delegación del Estado, la aplicación, así como la revisión de los actos dictados en el ejercicio de la misma, de los siguientes tributos: el Impuesto sobre el Patrimonio, el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, lo Tributos sobre el Juego, el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte y el Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos.

Finalmente, la modificación del artículo 20 de la LOFCA supone ampliar las competencias en materia de Revisión Económico-Administrativa de las CA de forma que “cuando así se establezca en la correspondiente ley del Estado, y en relación con los tributos estatales, la competencia para el ejercicio de la función revisora en vía administrativa de los actos dictados por las Comunidades Autónomas y por las Ciudades con Estatuto de Autonomía podrá corresponder a las mismas, sin perjuicio de la colaboración que pueda establecerse con la Administración Tributaria del Estado”.

#### **4. Puntos de conexión**

Los puntos de conexión, aparecen determinados, en el caso de los impuestos personales, por la residencia del sujeto pasivo, y en los impuestos reales, por el lugar en que se realiza la operación gravada.

A estos efectos, la residencia habitual de las personas físicas se determinará de acuerdo con los siguientes criterios:

- El primer criterio implica que una persona física tendrá su residencia habitual en el territorio de la CA en el que permanezca más días, computándose las ausencias temporales a este respecto:

- Del período impositivo, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
- Del período de los cinco años inmediatos anteriores, contados de fecha a fecha, que finalice el día anterior al de devengo, en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.
- Del año anterior a la fecha de devengo, en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y en el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.

Salvo prueba en contrario, se considerará que una persona física permanece en el territorio de una CA cuando en dicho territorio radique su vivienda habitual, definiéndose ésta conforme a lo dispuesto en la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

- El segundo criterio a tener en cuenta será el del centro principal de intereses, entendiéndose por tal el territorio donde obtiene la mayor parte de la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

- Un tercer criterio, de aplicación subsidiaria a los dos anteriores, será el de la última residencia declarada a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Además, se establecen una serie de presunciones al objeto de evitar cambios de residencia habitual con el objeto principal de lograr una menor tributación. Así, se presumirá, salvo que la nueva residencia se prolongue de manera continuada durante, al menos, tres años, que no existido cambio de residencia cuando se den las siguientes circunstancias:

- Que en el año en el cual se produce el cambio de residencia o en el siguiente su base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sea superior en al menos un 50 por 100 a la del año anterior al cambio.

- Que en el año en el cual se produce dicho cambio de residencia, su tributación efectiva por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sea inferior a la que hubiese correspondido de acuerdo con la normativa de la Comunidad en la que residía anteriormente.

- Que en el año siguiente a aquel en el que se produjo el cambio de residencia, o en el siguiente, vuelva a tener su residencia habitual en la misma Comunidad en la que residía con anterioridad al citado cambio

Finalmente, cuando una persona residente en España no permanezca más de 183 días durante el año natural en dicho territorio, se considera residente en el territorio de la CA donde radique el núcleo principal o la base de su actividad empresarial o de sus intereses económicos. Y cuando se trate de personas físicas residentes por aplicación de la presunción contenida en el artículo 12.2 de la Ley del IRPF, se considerará residente de la CA donde tenga su residencia habitual el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de él.

Por lo que se refiere al domicilio fiscal de las personas jurídicas se utiliza el mismo criterio que en el Impuesto sobre Sociedades, entendiéndose que será el del domicilio social siempre que en él esté centralizada la gestión administrativa y dirección de sus negocios, atendiéndose si no al lugar en que radique dicha gestión o dirección.

En cuanto a los puntos de conexión específicos de los diferentes tributos cedidos, son:

- a) En el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se considera producido en el territorio de una CA el rendimiento cedido del Impuesto que corresponda a aquellos sujetos pasivos que tengan su residencia habitual en el mismo. Cuando los sujetos pasivos integrados en una unidad familiar tuvieran su residencia habitual en Comunidades distintas y optasen por la tributación conjunta, el rendimiento que se cede se entenderá producido en el territorio de la CA donde tenga su residencia habitual el miembro de dicha unidad con mayor base liquidable, determinada siguiendo las reglas de individualización de rendimientos del Impuesto
- b) En el Impuesto sobre el Patrimonio, se cede el rendimiento que corresponda a los sujetos pasivos que tengan su residencia habitual en el territorio de la CA
- c) En el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, para las adquisiciones *mortis causa*, y las cantidades percibidas por los beneficiarios de seguros de vida que se acumulen al resto de los bienes y derechos que integran la porción hereditaria del beneficiario, se atenderá al territorio donde el causante tenga su residencia habitual en la fecha del devengo del Impuesto. En los casos de donaciones de bienes inmuebles, donde estos radiquen. En el resto de donaciones, en el lugar donde tenga el donatario su residencia habitual en la fecha del devengo del Impuesto
- d) En el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, se establecen distintos puntos de conexión. Así, en los actos o documentos referidos a operaciones societarias, se atenderá al domicilio de la entidad. En la transmisión de bienes muebles, semovientes o créditos, así como la constitución y cesión de derechos reales sobre los mismos, a la residencia del adquirente. En la constitución de préstamos simples, fianzas, arrendamientos no inmobiliarios y pensiones, a la residencia del sujeto pasivo. En la transmisión o arrendamiento de bienes inmuebles y la constitución de derechos reales sobre los mismos, o documentos relativos a concesiones administrativas de bienes, ejecuciones de obras o explotaciones de servicios, se atenderá al lugar donde se encuentren situados los bienes. En el caso de documentos que comprendan algún concepto sujeto a tributación por cuota gradual del gravamen de actos jurídicos documentados que recae sobre los documentos notariales, en documentos de constitución de hipotecas mobiliarias o prendas sin desplazamiento, o referidos a buques y aeronaves, y en las anotaciones preventivas, se atenderá al lugar donde radique el Registro donde se inscriban. Por último, cuando se trate de actos o documentos que se refieran a transmisiones de valores o el libramiento o emisión de letras de cambio y documentos que suplan a las mismas, o realicen funciones de giro, así como en los pagarés, bonos, obligaciones y títulos análogos, se estará al lugar donde se realicen
- e) En los Tributos sobre el Juego, si se trata de la tasa estatal sobre los juegos de suerte, envite o azar, se tendrá en cuenta el territorio donde se realice el hecho imponible. En el caso de rifas, tómbolas y apuestas, en el que se dé o deba concederse la autorización para su celebración. En el caso de las combinaciones aleatorias, en el territorio donde esté su ámbito de aplicación.
- f) En el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, se cederá el rendimiento que corresponde a cada CA donde se encuentre el domicilio fiscal de la persona física o jurídica que tenga la consideración de sujeto pasivo del impuesto.
- g) En el Impuesto sobre Venta Minorista de Determinados Hidrocarburos, se considerará producido en el territorio de una CA el rendimiento que corresponde a las ventas minoristas efectuadas en establecimientos de venta al público al por menor situados en la misma, así como a las importaciones y adquisiciones intracomunitarias de los productos comprendidos en el ámbito objetivo del impuesto, cuando se destinan directamente al consumo del importador o del adquirente en un establecimiento de consumo propio situado en dicha CA.

h) En el caso del Impuesto sobre el Valor Añadido y los Impuestos Especiales de Fabricación, corresponderá a cada CA el rendimiento cedido que corresponda al consumo que se realiza en el territorio de la misma.



## SOBRE EL CONCEPTO DE TRIBUTO MEDIOAMBIENTAL. A VUELTAS CON UN VIEJO TEMA.

Domingo Carbajo Vasco

Agencia Estatal de Administración Tributaria

### 1. Nota previa

La situación de crisis financiera en la que vive en estos momentos nuestra patria, ha vuelto a traer de actualidad, en un contexto de fuerte reducción de los ingresos públicos coactivos, la necesidad de encontrar nuevas fuentes de recaudación para las arcas públicas.

En estas circunstancias, ha retornado a ponerse de actualidad la necesidad de una “Reforma Fiscal Verde” o ecológica<sup>6</sup> que, por un lado, obtenga recursos tributarios a partir de objetos imposables que nuestro sistema tributario, en particular, el estatal, ha tenido marginados tradicionalmente y, en segundo término, presté verdadera atención a la problemática del abuso del capital ecológico, propio de las economías de mercado e internalice las externalidades negativas que tan mal uso conlleva<sup>7</sup>.

También puede afirmarse que existe un adecuado momento político para implantar, con una estrategia coherente<sup>8</sup>, un elenco de gravámenes “verdes” o “ecológicos”; no sólo por las tensiones del principio de suficiencia sobre las arcas estatales, sino por otras circunstancias: dificultades para aumentar la carga tributaria sobre capacidades económicas clásicas (trabajo y capital), existencia de anuncios anteriores acerca de la necesidad de introducir elementos medioambientales en el sistema tributario (en particular, cuando se presentó con la habitual fanfarria oficial la última reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre Sociedades, convertida seguidamente en la Ley 35/2006, de 28 de noviembre)<sup>9</sup>, sentido de la urgencia e interés popular por determinados fenómenos ecológicos, supuesto del cambio climático<sup>10</sup>, etc.

Por último, desde el punto de vista normativo, nos encontramos con el oportunismo derivado del “nicho de oportunidad” que se ha abierto como consecuencia de la reforma del régimen de financiación autonómica, pues la nueva redacción del artículo 6 de la Ley Orgánica de Financiación Autonómica o LOFCA, producida mediante la Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre (*Boletín Oficial del Estado* de 19), especialmente, de su apartado 3, permite a las CCAA un extenso margen de maniobra para ampliar el campo de sus tributos propios,

<sup>6</sup> Como ejemplo de este renovado interés, ofrecemos dos noticias recientes:

-La Conferencia que sobre “Economía Sostenible y tributación ambiental” se celebró en el Instituto de Estudios Fiscales el día 21 de junio de 2010, y

-La llamada, *calls papers*, de intervenciones para la VI Jornada de la Oficina del Defensor del Contribuyente de Madrid, cuyo tema es: “La tributación medioambiental en el marco de las Haciendas Locales”, que tendrá lugar en esa ciudad el día 22 de septiembre de 2010.

<sup>7</sup> En general, puede verse: Costa Climent, Juan: *La revolución imparable. Un planeta, una economía y un Gobierno*, Editorial Espasa, colección Fórum, Madrid, 2010.

<sup>8</sup> Sobre la importancia que tiene una adecuada estrategia de implantación de tributos ambientales para asegurar su éxito, *vid.* OECD: *Implementation Strategies for Environmental Taxes*, OECD, Paris, 1996.

<sup>9</sup> Así, se prometió, por ejemplo, en el Documento: Ministerio de Economía y Hacienda: *Reforma Fiscal*, Consejo de Ministros, Madrid, 20 de enero de 2006, donde se afirmaba, textualmente, que los “impuestos medioambientales no energéticos” entrarían en aplicación en España en el año 2007.

Sobre esta reforma, cuyo contenido nefasto, tanto en términos de equidad como respecto de su impacto económico, nos parece evidente; nos remitimos a: Carbajo Vasco, Domingo y Galán Ruiz, Javier: *La nueva Ley del IRPF. Análisis práctico*, Editorial Experiencia, Barcelona, 2007.

<sup>10</sup> Al respecto, puede verse nuestro artículo: Carbajo Vasco, Domingo: “Cambio climático y tributos. Una reflexión general”, *Boletín de Actualidad, Crónica Tributaria*, n.º 3/2010, páginas 1 a 9.

anteriormente exclusivamente reservados a las Haciendas Locales<sup>11</sup>, contando, asimismo, con una amplia experiencia anterior de intentos por parte de las CCAA de gravar, como recursos propios, objetos imponibles “ambientales”<sup>12</sup>.

En este sentido, propuestas de Reforma Fiscal de determinadas CCAA, aún faltas de plasmar en Leyes concretas, supuesto de las Islas Baleares o de Andalucía, implementan, con mayor o menor acierto, diversos gravámenes pretendidamente medioambientales, por ejemplo, sobre las bolsas de plástico.

Ahora bien, antes de evaluar la calidad o acierto de las específicas propuestas de introducción de nuevos gravámenes “verdes”, resulta imprescindible aclarar, previamente, en qué se diferencia un tributo de estas características del concepto de tributo estándar o general, tal y como aparece en el artículo 2.1, primer párrafo, de la norma básica de nuestro Ordenamiento Financiero, la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT/2003)<sup>13</sup> (9).

Precisamente, la ausencia de una definición, delimitación o diferenciación general de estos tributos “verdes” en la LGT/2003, por el carácter que tiene ésta de clave de bóveda del sistema tributario y por la función didáctica que cumple, especialmente, su Título I. Disposiciones generales del ordenamiento tributario, nos parece una primera dificultad a la hora de precisar los contornos de los gravámenes medioambientales en España.

## **2. La categoría de “tributo ecológico”**

En los momentos actuales es común hablar de “tributos verdes”, “ecotasas”, “cánones medioambientales”, “impuestos medioambientales” etc., pero más allá de estas denominaciones genéricas e, incluso, folklóricas, la doctrina se encuentra muy dividida a la hora de delimitar sus rasgos generales.

Ciertamente, la imposición medioambiental está de moda y no paran de aparecer proyectos y disposiciones que favorecen el uso del instrumento tributario al servicio de Políticas de protección y defensa del Medio Ambiente, pero este “ruido” externo no puede (ni debe) hacernos olvidar que la categoría “tributo” dispone de unos contenidos precisados por la LGT/2003, la doctrina y la jurisprudencia y que el principio de legalidad, artículos 31.3 y 133.1 de la Constitución Española y 8 de la LGT/2003, entre otros, obliga a ser muy cautos a la hora de aceptar cualquier concepto o calificación tributaria.

El rigor conceptual y normativo se impone, como ante cualquier categoría tributaria y, desgraciadamente, el mencionado “ruido externo” oculta la ausencia de precisión en muchas de las propuestas de reforma fiscal medioambiental que aparecen en los medios de comunicación y en los debates políticos.

En suma, la categoría de “tributo medioambiental” no aparece definida, no sólo en nuestra normativa tributaria, pues, como reiteramos la LGT/2003 no conoce tal variedad tributaria, sino que, además, la división trimembre del tributo en el artículo 2.2 de esta norma: tasas, impuestos y contribuciones especiales ha planteado ya complejos problemas a la hora de calificar en alguna de esas categorías tributarias, múltiples cánones de pretensión medioambiental, supuesto de los vinculados a los vertidos en las Leyes de Aguas y Costas.

---

<sup>11</sup> Blanco García, Álvaro Jesús del: “La modificación del artículo 6.3 de la LOFCA a la luz de la Ley Orgánica 3/2009 de 18 de diciembre”, *Boletín de Actualidad, Crónica Tributaria*, n° 1/2010, páginas 13 a 16.

<sup>12</sup> Ver, por ejemplo, Carbajo Vasco, Domingo: “¿Un nuevo Impuesto Ambiental: el Impuesto sobre el Daño Ambiental causado por determinados usos y aprovechamiento del agua embalsada en la Comunidad Autónoma de Galicia?”, *Boletín de Actualidad, Crónica Tributaria*, n° 2/2010, páginas 9 a 13.

<sup>13</sup> “Los tributos son los ingresos públicos que consisten en prestaciones pecuniarias exigidas por una Administración pública como consecuencia de la realización del supuesto de hecho al que la ley vincula el deber de contribuir, con el fin primordial de obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos.”.

Quizás, como la doctrina más relevante al respecto ha expuesto (el profesor Pedro M. Herrera Molina, el mayor experto en esta materia, no ha cesado de reiterar este argumento en diferentes publicaciones), lo mejor y coherente hubiese sido que, al hilo de la entrada en vigor de la nueva LGT/2003 y tomando en consideración los antecedentes existentes en relación a la problemática de la naturaleza de muchas figuras calificadas como “cánones” por las Leyes de Aguas de las CCAA, la propia LGT/2003 hubiese establecido bien una categoría diferenciada dentro del tributo bajo la rúbrica de “canon”, bien una definición general del concepto de “tributo medioambiental”.

Al no hacerlo así, seguimos careciendo de una guía normativa precisa sobre qué elementos califican a los tributos medioambientales en España.

La dificultad de imbricar al gravamen medioambiental en estas categorías (a nuestro entender, algo obsoletas), de tasa, impuesto y contribución especial, conduce a verdaderos problemas jurídicos.

El ejemplo más contundente son los debates casi interminables sobre la calificación de algunas de las figuras más comunes de la fiscalidad medioambiental en España: los cánones sobre vertidos en la Ley de Aguas y los cánones de saneamiento implantados en diferentes Comunidades Autónomas<sup>14</sup>.

Estas polémicas se encuentran con una primera (y enorme) dificultad, a la hora de determinar su naturaleza, como es la ausencia de integración, siquiera en lo que respecta a su denominación de “canon”, en alguna de las tres anteriores denominaciones del tributo incluidas en la LGT/2003, lo que conlleva, en un fenómeno tan caracterizado por el “principio de legalidad”, como es el tributario, a intrincados problemas jurídicos y, a la hora de la verdad, a dificultar la gestión del canon.

Con independencia de este problema legislativo, tampoco es fácil, ni existe unanimidad doctrinal, definir cuándo nos enfrentamos ante un “tributo medioambiental” y cuándo, por razones políticas o de otra naturaleza (la opinión pública suele aceptar más fácilmente la implantación de nuevos gravámenes, si estos figuran con la categoría “medioambiental” o “ecológica”, incorporada en su delimitación o título), se califica como “verde” una exacción carente de los mínimos requisitos para ser registrada como tal.

La antigua discusión, cerrada por la doctrina del Tribunal Constitucional, respecto a la verdadera naturaleza del gravamen balear sobre las estancias en establecimientos de hostelería, conocido popularmente como “ecotasa”, pero cuya inclusión como “tributo medioambiental” fue muy debatida por la doctrina, es una manifestación evidente de este problema y, además, estos debates se volverán a abrir en estos momentos, una vez que varias CCAA, como hemos señalado con anterioridad, incluyendo las propias Islas Baleares, propongan la introducción nuevamente de impuestos sobre objetos imponibles similares.

En realidad, “la definición de los impuestos medioambientales es compleja por dos motivos: primero, porque se concreta en una diversidad instrumental que produce bastante confusión y, en segundo lugar, porque no se fundamenta en un criterio común sobre lo que debe ser relevante: si los motivos o los efectos de su introducción.”<sup>15</sup>

### **3. Los instrumentos económicos de la política medioambiental y el gravamen ecológico.**

Evidentemente, el tributo medioambiental pretende afectar, en principio, a los comportamientos de las personas o a la realización de actividades económicas que se entiende dañan o perjudican el Medio Ambiente.

---

<sup>14</sup> Puede verse sobre este particular, el trabajo de: Herrera Molina, Pedro: “Protección del Medio Ambiente mediante tributos y gastos fiscales”, (*mimeo*), Instituto de Estudios Fiscales, 2001.

<sup>15</sup> Gago Rodríguez, Alberto y Álvarez Villamarín, José Carlos: “La imposición medioambiental: definición y análisis estadístico”, (*mimeo*), Instituto de Estudios Fiscales, 2001, pág.1.

Si lo que se busca, en última instancia, es internalizar la externalidad negativa que este comportamiento provoca, aproximando el coste privado al coste público, el tributo no es sino una categoría de un concepto más amplio de actuaciones públicas sobre el Medio Ambiente: los conocidos como “instrumentos económicos de política medioambiental” (*economic instruments in environmental policy*), ampliamente estudiados por la OCDE.

Estos instrumentos económicos de la Política Medioambiental, en principio, diferenciados y distintos de normas reguladoras, actuaciones de mercado y disposiciones sancionadoras y penales, suplen con intervenciones públicas, evaluables económicamente, los “fallos del mercado”; pero la variedad de los mismos, de acuerdo con la tradicional clasificación de la OCDE, es aplastante, así se distingue, por ejemplo, entre:

- Las cargas sobre emisiones, *verbigracia*, un impuesto sobre la contaminación provocada por los cinco gases causantes del llamado “efecto invernadero”,
- Las cargas o gravámenes sobre la utilización, es decir, el pago por el uso de servicios colectivos o recursos naturales, e
- Impuestos sobre recursos naturales, exigidos cuando se están utilizando tales recursos.

De por sí, las categorías utilizadas por la OCDE<sup>16</sup> (12) resultan excesivamente genéricas y de ardua concreción jurídica, como demuestra el hecho de que la voz *charges* parece de difícil traslación a alguna de las tres modalidades en las que se divide el tributo en España de acuerdo con el artículo 2.2 de la LGT/2003.

La situación se complica, además, por otros tres factores:

- a) Determinados instrumentos económicos pueden operar como cargas coactivas, tributos, sobre contribuyentes determinados o mediante otro tipo de formulaciones económicas, por ejemplo, las llamadas “tarifas por incumplimiento” o, en terminología anglosajona, *non-compliance fees*, pueden aplicarse de varias maneras, ora como mecanismos de Derecho Privado, donde se impone a los agentes contaminantes que hayan incumplido determinadas reglas medioambientales ciertas contraprestaciones, ora como auténticas prestaciones coactivas, impuestas por el Estado u otras entidades públicas, lo que aproxima la figura al tributo, bien mediante otro tipo de actuaciones.

En realidad, el problema es general: los instrumentos económicos de la Política Medioambiental desbordan ampliamente al Derecho Tributario e, incluso, al Derecho Administrativo.

Solamente algunos de ellos pueden operar como medidas tributarias y, de hecho, la propia OCDE incorpora la categoría intermedia de los “tributos ambientales”, los denominados *environmental charges and taxes*, como un subconjunto, cuya entidad vendría marcada por la relevancia de materias como el “principio de legalidad”, básico en la implantación de los tributos; las exigencias constitucionales que, en cada nación, se establezcan para introducir tributos (piénsese, por ejemplo, en las discusiones existentes en España respecto a la relevancia del “principio de capacidad económica”, artículo 31.1 de la Constitución Española, en lo que respecta los tributos medioambientales) y la intervención o no de un agente público en su introducción y aplicación.

- b) No resulta fácil diferenciar entre el “tributo ambiental” y otras actuaciones en este terreno que implican coacción.

De hecho, si la finalidad última de esta modalidad de gravámenes es alterar, realizar o prohibir, incluso, una conducta humana, en atención a su impacto medioambiental, resulta

---

<sup>16</sup> Estas ideas ya aparecían de forma totalmente precisa en los primeros documentos de esta organización en este terreno, *vid.* OECD: Working Party on Economic and Environmental Policy Integration. *Economic Instruments for Pollution Control and Natural Resources Management in OECD Countries*, ENV/EPOC/GEEI(98)/REV1/FINAL, 8<sup>th</sup> October 1999.

evidente que este mismo objetivo puede obtenerse con medidas coactivas, supuesto del régimen de las prohibiciones, de un sistema de infracciones y sanciones administrativas o, como acepta nuestra Constitución, precisamente en el ámbito medioambiental, mediante la sanción penal de determinados comportamientos dañinos al Medio Ambiente, artículo 45.3<sup>17</sup>

De hecho, un problema clásico en la fiscalidad medioambiental, facilitado por el carácter coactivo y por la ausencia de contraprestación que todo tributo conlleva, es la difícil distinción entre tributo y multa; así, si se grava una instalación contaminante, en el fondo, se busca reducir la carga que emite a la atmósfera y, si la fiscalidad es exitosa, la base de la imposición se iría reduciendo, hasta quedar extinguida, lo que no deja de ser absurdo.

Por el contrario, si la finalidad es impedir que estas emisiones escapen al aire, no se entiende por qué no se aplica una multa o una sanción administrativa, en vez de un impuesto.

Ahora bien, la materia no es tan sencilla, pues los factores políticos, sociales e, incluso, las dificultades de gestión o las competencias de las que disponga la autoridad pública que introduzca el gravamen, pueden hacer que se opte por el mecanismo tributario y no por el sancionador.

c) La pretensión de que la naturaleza del impuesto medioambiental radica en la afectación de los ingresos obtenidos por el mismo a fines medioambientales (tal y como sucede, pretendidamente, con el con el Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos) y la afirmación de que esta afectación recaudatoria concreta la naturaleza del gravamen, no es admisible.

De aceptarla, se empezaría cayendo en el absurdo de considerar que la naturaleza y la calificación de un impuesto depende de la Política Pública a la cual se afecte su ingreso, su clasificación funcional; se seguiría yendo en contra del principio general de nuestro Ordenamiento Presupuestario que es, precisamente, la no afectación (de acuerdo con el propio artículo 2.1 de la LGT/2003 y el antiguo artículo 27 de la Ley General Tributaria de 1963) y se desvirtuaría la categoría de tributo medioambiental, pues, por poner un ejemplo ridículo, bastaría con afirmar por Ley que la recaudación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones se dedicaría a la repoblación forestal, para que se calificase a esta exacción como “ecológica”.

#### **4. Tributo y daño medioambiental.**

Por lo tanto, la naturaleza de este tipo de tributos debe hacerse desde la perspectiva del ingreso público, con independencia de la aplicación o destino de sus recursos.

Además, su naturaleza ha de diferenciarse de otras modalidades de gravámenes ya existentes en el Ordenamiento Financiero español, los cuales sí que pueden incorporar rasgos destinados a la protección medioambiental, pero no calificarse de forma integral como exacciones “verdes”, tal y como sucede con los beneficios fiscales que con una teórica vocación medioambiental figuran en el Impuesto sobre Sociedades.

Esta segunda afirmación viene a cuento del intento, muy propiciado por determinados intereses políticos, de convertir a los Impuestos sobre Combustibles en tributos medioambientales por excelencia, lo que permite, dada su potencia recaudatoria y su elasticidad, ofrecer a la opinión pública un sistema de ingresos fiscales “ideológicamente correcto”.

Sin embargo, los tributos sobre hidrocarburos o combustibles existen desde hace mucho tiempo, su finalidad tiene poco que ver con el Medio Ambiente (por la misma razón podía conceptuarse

---

<sup>17</sup> “3. Para quienes violen lo establecido en el apartado anterior (la utilización racional del Medio Ambiente), en los términos que la ley fije se establecerán sanciones penales o, en su caso, administrativas, así como la obligación de reparar el daño causado.”

como exacciones sobre las infraestructuras o sobre el uso de automóviles, en ciertos hechos imponibles).

Asimismo, su base imponible no refleja, excepción hecha del Impuesto sobre Determinados Medios de Transporte y, en este supuesto, desde el año 2007, prácticamente ningún componente medioambiental.

Otra cosa es que estos impuestos puedan (y, de hecho, se hace) utilizarse con cierta vocación “verde”, por ejemplo, disminuyendo la carga tributaria sobre determinadas modalidades de gasolina, en atención a su menor incidencia contaminante.

## **5. Conclusión.**

Todo ello, nos lleva a afirmar que el tributo medioambiental es aquel cuyo objeto imponible se establece en atención al daño ambiental que produce y cuya base imponible y tasa de imposición gradúan adecuadamente el impacto negativo.

Evidentemente, la plasmación legislativa de esta idea no es sencilla, pero permite rechazar operaciones (en muchos supuestos, de carácter publicitario) tendentes a etiquetar como “verdes” exacciones totalmente ajenas a esta naturaleza.

COMENTARIO A LA STJCE DE 22 DE ABRIL DE 2010.

ASUNTO C-510/08, V. MATTNER.

María Dolores Piña Garrido  
Instituto de Estudios Fiscales

### 1. El caso *Mattner*: los hechos.

La señora V. Mattner, de nacionalidad alemana, pero residente en Holanda desde hace 35 años, recibe por donación de su madre –también de nacionalidad alemana, pero con residencia en los Países Bajos desde hace 50 años- un terreno con una casa en Düsseldorf, Alemania.

La Administración Tributaria alemana le exige el pago del Impuesto de Donaciones calculado según las reglas aplicables a los no residentes, lo cual significa que en lugar de una deducción sobre el valor del terreno de 205.000 € se le aplica una de tan sólo 1.100 € y un tipo de gravamen del 11 por 100 en lugar del 7 por 100, de modo que la cuota resultante es de 27.929 € y no de 3.500 € que es lo que hubiera pagado un residente *ceteris paribus*.

V. Mattner recurre la liquidación administrativa y el tribunal *a quo* alemán plantea cuestión prejudicial ante el TJCE: ¿es la regulación alemana contraria a la libertad de circulación de capitales en la Unión Europea?

### 2. La Sentencia del TJCE

El Tribunal de Luxemburgo llega a la conclusión de que sí, de que una regulación como la alemana vulnera esa libertad fundamental del Tratado, razonando del siguiente modo:

La libertad de circulación de capitales, recogida en el art. 56 Tratado –art. 63 Tratado de Funcionamiento de la UE ahora- ampara transacciones y movimientos de bienes como los del caso –“Como en el impuesto que grava las herencias, que consiste en la transferencia a una o más personas de bienes dejados por una persona muerta ... el tratamiento de las donaciones, sean de dinero, bienes inmuebles o bienes muebles, caen dentro del ámbito de aplicación de las normas del Tratado relativas a libre circulación de capitales, excepto cuando sus elementos constitutivos quedan confinados dentro del territorio de un solo Estado Miembro”, se dice en el considerando 20 de la sentencia<sup>18</sup>, que sigue con ello la doctrina establecida en sentencias anteriores como las relativas a los casos *C-513/03, Van Hilten-van der Heijden*, STJCE de 23 de febrero de 2006; *C-11/07, Eckelkamp y otros*, STJCE de 11 de septiembre de 2008; *C-43/07, Arens-Sikken*, STJCE de 11 de septiembre de 2008; o *C-67/08, Block*, STJCE de 12 de febrero de 2009.

Una normativa nacional, como la del caso, que reconoce una deducción sobre el valor gravado menor a los no residentes que a los residentes, quienes resultan así más fuertemente gravados constituye una restricción a la libre circulación de capitales –reduce el valor de la propiedad donada-. El TJCE cita en apoyo de este argumento, por analogía, de nuevo sentencias suyas anteriores relativas al Impuesto sobre Sucesiones –considerandos 26 y 27-.

Semejante restricción no queda justificada, en su opinión, por los motivos alegados por el gobierno alemán, a saber:

- a) Que las situaciones de un residente y un no residente son objetivamente diferentes a efectos del Impuesto de Donaciones y el art. 58.1.a TCE –ahora art. 65.1.a TFUE- reconoce el derecho de los Estados a gravar de modo distinto a los contribuyentes según su lugar de residencia o el lugar donde inviertan su capital.

El TJCE señala que ese precepto debe ser interpretado de forma restrictiva –“no puede ser interpretado en el sentido de que toda normativa tributaria que distingue entre contribuyentes según su lugar de residencia o Estado miembro en el que invierte su capital es automáticamente compatible con el Tratado”, vid. considerando 32-. Según el Tribunal debe

<sup>18</sup> La traducción del inglés es nuestra.

distinguirse entre el tratamiento diferente permitido por el art. 58.1.a TCE y la discriminación arbitraria de la que habla el art. 58.3 del mismo –actualmente art. 65.3 TFUE-. Para que un tratamiento diferente sea compatible con el Tratado debe referirse a situaciones que no sean objetivamente comparables y estar justificado por razones imperativas de interés general. Además la diferencia de trato no debe ir más allá de lo necesario para conseguir el objetivo de interés general –cita en su apoyo sentencias como *Manninen C-319/02*, STJCE de 7 de septiembre de 2004; *Eckelkamp y otros*, o *Arens-Sikken*-.

En el caso examinado, mantiene el Tribunal, las situaciones no son objetivamente diferentes ya que ni el valor de la propiedad donada, ni la relación familiar que condicionan el gravamen dependen del lugar de residencia del donante o del donatario. La legislación alemana aplica las mismas normas a residentes y no residentes en el Impuesto de Donaciones excepto en lo relativo a la deducción –que influye en el tipo de gravamen aplicable-. Ella misma reconoce con esto que las situaciones de ambos son comparables, explica el TJCE.

b) Que si se permitiese al no residente aplicarse la deducción prevista para los residentes alemanes y además las deducciones previstas por su Estado de residencia actual –Holanda en el caso-, el sujeto pasivo acabaría gozando de múltiples deducciones.

El Tribunal recuerda que ya ha declarado en otros casos –*Barbier, C-364/01*, STJCE de 11 de diciembre de 2003, *Eckelkamp y otros*, o *Arens-Sikken*- que “un nacional de un Estado miembro no puede ser privado de la posibilidad de aplicarse las provisiones del Tratado sobre la base de que se está beneficiando de las ventajas tributarias previstas por la legislación de un Estado miembro distinto de su Estado de residencia” –considerandos 41 y 42-, y que un Estado no puede “confiar en la existencia de una ventaja otorgada unilateralmente por otro Estado miembro –en el caso el Estado miembro en el que residen donante y donataria- para escapar a sus obligaciones derivadas del Tratado, particularmente las previsiones del Tratado relativas a la libre circulación de capitales” –considerando 43-. Además en este caso se ha probado que Holanda concede una deducción más pequeña que Alemania o da un valor más alto a la propiedad gravada, y que la legislación alemana establece siempre una deducción menor para los no residentes, sin tomar en consideración los posibles beneficios fiscales concedidos al sujeto pasivo por la legislación del Estado de residencia.

c) Que los no residentes podrían evitar la aplicación de ciertas normas del Impuesto sobre Donaciones alemanas con más facilidad que los residentes, lo cual justificaría la aplicación de normas distintas en materia de deducciones. Concretamente el gobierno alemán explica que en su Derecho existen unas normas anti-abuso para evitar el fraccionamiento de donaciones con el objetivo de lograr un tipo de gravamen y, por tanto, una cuota menor, mediante las cuales se adicionan todas las donaciones que tienen lugar entre los mismos donatario y donante en un período de 10 años.

El TJCE no acepta este argumento como posible justificación del trato diferente otorgado a la donataria no residente del caso, pues no se ha probado que en los 10 años anteriores ella hubiera recibido donaciones de la misma donante y en cuanto al riesgo de que las reciba en el futuro, es el mismo que presentaría un residente al cual, sin embargo, se aplicaría ahora una deducción mayor.

d) Que el otorgamiento de una deducción mayor a los residentes es una medida necesaria para preservar la coherencia del sistema tributario alemán, porque los residentes están sujetos a gravamen por obligación personal mientras los no residentes sólo pagan el tributo alemán por los bienes situados en Alemania.

El Tribunal recuerda que para que pueda aceptarse este motivo de justificación de un trato fiscal diferente debe existir un nexo directo entre la ventaja fiscal y la carga tributaria con la que se compensa –caso *Manninen*, o *Glaxo Wellcome C-182/08*, STJCE de 17 de septiembre de 2009- y en el Impuesto de Donaciones alemán no hay ninguna carga tributaria particular sobre los residentes que se compense con la ventaja comparativa de que disfrutaban en forma de una deducción mayor que la de los no residentes.

Por tanto, concluye el TJCE, el trato diferente previsto para los no residentes no está justificado y constituye una discriminación contraria a la libre circulación de capitales.

### 3. El Derecho Comunitario y la soberanía fiscal de los Estados

El Tribunal de Justicia de la UE se pronuncia en la sentencia que acabamos de resumir sobre un impuesto, el de Donaciones, cuyas normas presentan numerosas similitudes con las del Impuesto de Sucesiones, de modo que él mismo acude a la doctrina sentada en este último impuesto para fundamentar sus razonamientos ahora en sede de Impuesto de Donaciones. Esa jurisprudencia ha sido comentada recientemente en este mismo *Boletín de Actualidad* –*vid.* nº 4/2010- por autoras como Saturnina Moreno –“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”-, y Aurora Ribes –“La tributación sucesoria de los no residentes en España a la luz de la doctrina del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas”-. Estas autoras citan, además de las sentencias mencionadas por el propio Tribunal en la que ahora comentamos, las de los asuntos *Geurts y Vogten*, C-464/05, STJCE de 25 de octubre de 2007, y *Jäger*, C-256/06, de 17 de enero de 2008. Nos remitimos a sus resúmenes para evitar reiteraciones innecesarias.

Nosotros creemos que ciertamente la jurisprudencia sentada en relación con el Impuesto de Sucesiones es perfectamente aplicable al Impuesto de Donaciones. Y de ella resulta que el TJCE considera que tanto la libertad de establecimiento –*vid.* caso *Geurts y Vogten*-, como sobre todo la libre circulación de capitales –el resto de los asuntos examinados por el Tribunal- impiden a los Estados tratar de forma diferente a los residentes y a los no residentes. El TJCE parte de que sus situaciones son comparables y no admite ninguna razón que justifique el trato distinto que reciben de hecho en la legislación interna de los Estados, limitando con ello en gran medida y de forma creciente la soberanía fiscal de los Estados en materia de imposición directa.

Dado que no existe armonización a nivel europeo en estos dos impuestos si como resultado de la aplicación de la legislación de dos Estados, el sujeto pasivo sufre doble imposición no causada por ninguna norma que pueda ser considerada discriminatoria –caso *Block*-, el sujeto debe asumir ese coste. Si, por el contrario, puede detectarse que alguno de los Estados ha aplicado una norma discriminatoria o/y contraria a las libertades de establecimiento y circulación de los no residentes ciudadanos comunitarios, esa norma es declarada incompatible con el Tratado y no puede aplicarse –resto de los casos-. Y el Estado autor de la misma no puede justificarse alegando que el contribuyente puede, tal vez, aplicarse varias deducciones o normas con beneficios o ventajas fiscales de los dos Estados relacionados con los hechos, quedando en una situación más favorable que el contribuyente que opera en una situación de puro Derecho interno en un solo Estado miembro.

Esta jurisprudencia está ya tan consolidada que la Comisión Europea la está utilizando para abrir expedientes sancionadores a Estados europeos cuya normativa en materia de Impuesto de Sucesiones –por el momento sólo este impuesto- distingue entre residentes y no residentes, imponiendo sobre estos un gravamen mayor –*vid.*, por ejemplo, el reciente aviso a Luxemburgo hecho público el pasado 24 de junio, IP/10/794<sup>19</sup>-.

El interés de la Comisión por este tema ha aumentado hasta el punto de abrir una consulta pública –desde el pasado 25 de junio hasta el próximo 22 de septiembre- con la que pretende recabar opiniones de los *stakeholders* acerca de las limitaciones u obstáculos a las libertades de circulación de capitales y de trabajo –normas discriminatorias y problemas de doble imposición- con que se encuentran los ciudadanos comunitarios como consecuencia de las diferentes normativas nacionales sobre el Impuesto de Sucesiones, y sobre todo las dificultades con que se encuentran las pequeñas empresas. Al mismo tiempo la Comisión ha encargado un estudio externo sobre este tema que será presentado durante este mes de julio.

<sup>19</sup> En Luxemburgo se exige a los no residentes que reciben una herencia de un residente que presenten una garantía del pago de la deuda a que ascienda su impuesto de sucesiones antes de poder tomar posesión de la herencia. Los residentes no tienen que ofrecer una garantía similar.

Con toda la información recabada la Comisión se planteará su futura línea de acción, optando por alguna de las alternativas que ya anuncia de forma esquemática:

- a) Elaborar un guía de interpretación de la jurisprudencia sentada por el TJCE para que los EEMM eliminen las normas discriminatorias contenidas en su legislación sobre el impuesto de sucesiones, y
- b) Solucionar los problemas actuales de doble imposición a través de alguna de estas vías:
  - animar a los Estados a que completen la muy insatisfactoria –por escasa y anticuada- red de convenios bilaterales para evitar la doble imposición en materia de impuesto de sucesiones existente en estos momentos,
  - pedirles para que incluyan este impuesto en sus actuales convenios de doble imposición relativos a impuestos sobre la renta,
  - sugerirles que adopten mecanismos para evitar la doble imposición en su Derecho interno,
  - o introducir un nuevo sistema para eliminar la doble imposición a través de normas de Derecho europeo.

De momento, insistimos, todo ello en relación sólo con el Impuesto de Sucesiones.

#### **4. El Impuesto de Donaciones español**

La Comisión, como decíamos, está mostrándose cada vez más activa en relación con el Impuesto de Sucesiones, siguiendo de cerca la jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo. A España le abrió hace poco un expediente –IP/10/513, de fecha 5 de mayo de 2010- para que reforme –en el común y sorprendente plazo de 2 meses- la normativa de nuestras CCAA que trata de modo diferente a los no residentes haciendo recaer sobre ellos un gravamen mayor que el que soportan los residentes en cada región –nos remitimos de nuevo a los trabajos de nuestras compañeras publicados en el *Boletín de Actualidad* de 4/2010-.

En el Impuesto de Donaciones la situación en España es muy similar a la del Impuesto de Sucesiones. Nuestras CCAA han utilizado las competencias normativas de que disponen para establecer beneficios fiscales –básicamente reducciones en la base imponible- a favor de sus residentes y de bienes –fundamentalmente empresas- situados en su territorio<sup>20</sup>. Estas disposiciones podrían ser consideradas por las autoridades comunitarias, Tribunal y Comisión, contrarias a las libertades de establecimiento y de libre circulación de capitales, entre otras. Convendría reflexionar sobre ello ahora que estamos aún a tiempo.

---

<sup>20</sup> Piénsese, por ejemplo, en las reducciones para ciertas adquisiciones de empresas cuya actividad económica y dirección y control radiquen en el territorio de la Comunidad Autónoma (Asturias, Extremadura, Galicia para el caso de explotaciones agrarias, Murcia o La Rioja) o, en un supuesto de distinta naturaleza, pero no menos relevante, a saber, las reducciones por donaciones de dinero a descendientes para adquisición de vivienda habitual siempre que esta esté situada en el territorio de la Comunidad Autónoma (Andalucía, Asturias, Cantabria, Galicia, Extremadura, Murcia o La Rioja). En todos los casos sólo pueden aplicarse el beneficio fiscal los sujetos pasivos –donatarios- residentes en la CA, quedando excluidos, por tanto, no sólo los residentes en otras partes del territorio español, sino –y esto es lo importante ahora- los residentes en otros Estados miembros de la UE.

**OPERACIONES VINCULADAS.  
JURISPRUDENCIA RECIENTE DEL TRIBUNAL SUPREMO.  
SENTENCIA DE BEBIDAS REFRESCANTES.  
IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES Y RENTA DE ADUANAS**

**Carlos Suarez Mosquera**

Agencia Estatal de Administración Tributaria

### 1. Introducción

Los asuntos juzgados tienen su origen en dos actas de la Inspección de Hacienda correspondientes al Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 1989 y 1990, que presentan idéntica problemática, incoadas en el ejercicio 1995. Los acuerdos de liquidación por el Inspector Jefe se producen en 1995 y 1996. Estas actas son recurridas y confirmadas por el TEAC el 9 de marzo de 2000, cuatro años después. Se continúa recurriendo y la Audiencia Nacional falla en el año 2003, confirmando la liquidación excepto en el aspecto sancionador que considera improcedente. Finalmente, el Tribunal Supremo dicta dos sentencias de finales del año 2009 estimando las pretensiones del contribuyente en cada uno de los dos ejercicios, correspondiendo las sentencias a la sección 2ª de las Sala de lo Contencioso Administrativo dictadas por distintos magistrados. Desde la incoación del acta hasta el fallo del Tribunal Supremo han pasado 14 años.

Detalles de los pronunciamientos analizados:

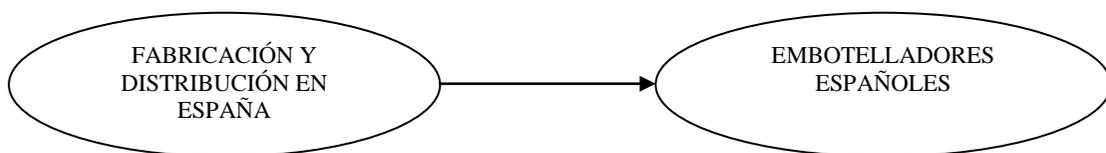
	1989	1990
TEAC	No está disponible	9/03/2000 ( JT 2000/923)
A. NACIONAL	6/02/2003 ( JUR 2007/36928)	30/01/2003 ( JUR/2007/36938)
T SUPREMO	30/11/2009 (RJ/2010/1324)	11/12/2009 ( JUR/2010/42650)

*Fuente: Referencias de Westlaw*

### 2. Origen del problema: reorganización de la actividad del grupo

El contribuyente, una sociedad filial de una multinacional norteamericana, realiza una reorganización de su actividad propiciada por la puesta en funcionamiento en Irlanda de un nuevo régimen fiscal que exonera de tributación durante los 10 primeros años a las sociedades de nueva constitución.

#### HASTA MAYO DE 1987



Con el fin de utilizar ese régimen desplaza la actividad de fabricación, que hasta ese momento se venía realizando en España, a aquel país. En España se realizaba hasta entonces la fabricación del producto –un jarabe básico para la elaboración de las bebidas refrescantes del grupo- que era vendido a las distintas fábricas propiedad de sociedades independientes situadas en este país. Se fabricaba y luego se vendía a las sociedades españolas –embotelladoras-, éstas a partir del jarabe elaboraban la bebida que era distribuida en su respectiva área de influencia. El cambio supone pasar la fase de fabricación a Irlanda, la distribución se sigue realizando en España por la misma sociedad que deja de ser fabricante comprando ahora el jarabe a la sociedad del grupo irlandesa y el resto del esquema sigue igual.

**DESPUÉS DE LA REORGANIZACIÓN DE 1987**



Tres años más tarde se da un paso más en la deslocalización pasando la fábrica irlandesa a relacionarse directamente con los embotelladores españoles, dejando a la filial española casi sin actividad. Esta operatoria trae como consecuencia que la filial española reduce sus beneficios, puesto que lo antes fabricaba a un coste de 1.221 pesetas lo adquiere a partir de entonces en 15.950 pesetas, con el consiguiente aumento de los beneficios de la sociedad irlandesa que no van a ser objeto de gravamen por el Impuesto sobre Sociedades allí y parece que ésa es la única razón por la que se lleva a cabo esta reorganización.

Conviene resaltar que el proceso de elaboración de este jarabe es un proceso industrial sencillo que parece reducirse a una mezcla de productos cuya dificultad radica en obtener algunas de las materias primas que deben ser adquiridas a la matriz americana y mezclarlos de acuerdo a una fórmula secreta. La Resolución del TEAC dice literalmente:

“La elaboración del concentrado de... se reduce a un simple proceso químico de mezcla de distintas sustancias, unas compradas directamente en España (extracto de vainilla, caramelo, cafeína y ácido fosfórico), otras importadas de Irlanda o Gran Bretaña (emulsión de aceites esenciales) y de Estados Unidos (extractos aromáticos de sustancias vegetales), estos últimos han de ser obligatoriamente suministrados por el Grupo y su mezcla y composición es considerada fórmula secreta...”

**3. Reducción de las bases imponibles españolas**

Esta reducción es consecuencia de que el coste de elaboración del jarabe en España era mucho mas bajo que el precio al que se le compra a la sociedad irlandesa. En España se fabricaba con un coste por unidad de producto de 1.221 pesetas en 1997, año en que se deja de fabricar. A partir de entonces se compra a la sociedad irlandesa a un precio medio de 15.950 pesetas. El precio de venta del jarabe a las embotelladoras no ha experimentado en el período grandes diferencias y se cifró en aproximadamente 29.000 pesetas por unidad de producto. Conviene destacar que se analizó por la inspección el coste de fabricación en Irlanda comprobando que resultaba un poco más barato (TEAC).

Partiendo de que el precio de venta final del jarabe a los embotelladores españoles se mantiene constante, este cambio de estrategia produce un desplazamiento del beneficio desde España hasta Irlanda lo que antes se fabricaba a 1.221 pesetas pasa a comprarse en 15.950 pesetas. Las cifras reconstruidas a partir de la información contenida en las sentencias y resoluciones analizadas son:

EJERCICIO 1989			
	EMPRESA	INSPECCIÓN	DIFERENCIA
VENTAS JARABE	12.530.918.405	12.530.918.405	0
COSTE DE COMPRAS	-6.265.459.203	-764.386.023	-5.501.073.180
DIFERENCIA	6.265.459.203	11.766.532.383	5.501.073.180

(Cantidades en miles de pesetas)

En las liquidación correspondiente al ejercicio 1989 se considera que estos precios son de transferencia entre empresas que están vinculadas por pertenecer la española y la irlandesa al mismo grupo, dependientes de una matriz americana, y que el precio de coste del jarabe ha resultado 5.501.073.180 pesetas más alto que si se hubiese comprado a entidades independientes. En los pronunciamientos analizados se considera que en Irlanda debió generarse algún beneficio por llevar a cabo la elaboración, parece que el aumento corresponde con lo que se hubiese ganado de haber seguido con la fabricación en España, descontando un margen para la fabricación, que en todo caso no puede dar como resultado una cantidad muy elevada habida cuenta del precio de partida -1.221 pesetas-, se habla de un margen del 38 por 100. El precio de transferencia que se fija es de 3.729 pesetas, el precio al que en condiciones de mercado debió importarse la mercancía tanto desde Irlanda, donde se fabrica, como desde Francia donde parece que hay un mayorista del grupo que también disfruta de un régimen fiscal de exención. La cuota tributaria que se desprende del aumento en la base imponible calculada al tipo del 35 por 100 supone 1.925.375.613 pesetas.

#### **4. Reacción de la Administración Tributaria: aplicación de las disposiciones sobre operaciones vinculadas**

La Inspección consideró que se estaban utilizando precios de transferencia, que la sociedad irlandesa vendía el jarabe a un precio mucho más alto del que se pactaría en condiciones de libre mercado entre empresas independientes y se llevaba así el beneficio a Irlanda. Para resolver el problema de la determinación del precio de mercado partiendo de la base de la inexistencia de un producto similar transmitido entre partes no vinculadas -inexistencia del mercado- se recurrió, por parte del equipo actuario, a la aplicación de los métodos del *coste incrementado* y *precio de reventa*, que en su aplicación, según el expediente, daba resultados iguales.

En los antecedentes de hecho 2º, apartados 6º y 7º de la Resolución del TEAC se dice, comentando el informe ampliatorio del acta, que:

“De conformidad con el artículo 16-3º de la Ley 16/1978, las compras de la Sociedad española a sus vinculadas residentes en el extranjero deben valorarse a precio de mercado. Se proponen dos métodos alternativos: el del -precio de reventa- ( precio al que el comprador de la mercancía vende ésta a la clientela independiente; de este precio se deduce el margen adecuado y la diferencia será el precio de plena concurrencia del vendedor inicial) y del -coste incrementado- ( se parte del precio de costes de mercancía del vendedor y se le añade un margen de beneficios idóneo, siendo la suma resultante el de plena concurrencia), los resultados derivados de la aplicación de estos métodos son muy similares puesto que, en ambos casos, las compañías vendedoras y compradoras obtienen un beneficio neto sobre venta del 38 por 100;

Para la determinación del precio de mercado, y consiguiente incremento de la Base Imponible, se aplica el método del precio de reventa ya que es el que resulta de los datos que figuran en la contabilidad de la sociedad, y que son conocidos por esta Inspección.. de los datos aportados por la empresa posteriormente , se pone de manifiesto además que los costes de fabricación del concentrado para la empresa irlandesa son inferiores a los de la sociedad española cuando fabricaba el concentrado.”

(La legislación del año 1978, que es la que se está aplicando, es similar a la actual formulada en la Ley 43/1995 en los aspectos que se están analizando)

Las justificaciones de cómo han sido aplicados estos métodos está muy poco descritos en el los pronunciamientos analizados, se puede inferir que conocido el precio de venta a los embotelladores -que son comprador independientes- hay que repartir la diferencia entre el coste de fabricación en Irlanda de aproximadamente 1.221 y ese precio -29.000- entre el fabricante y el distribuidor. No se pueden extraer conclusiones certeras de cómo se hizo ese reparto, se habla de que ambas sociedades obtienen un beneficio neto sobre venta del 38 por 100 pero no se explica cómo se calcula. No se dice nada respecto a la existencia de otras operaciones de compra o venta realizadas entre sujetos independientes, por ejemplo que la fábrica irlandesa vendiese a otros sujetos, o que la española comprase a otras fábrica . O que se hubiese hecho un

estudio para ver cuál es el margen habitual que obtienen otras empresas que realicen esa actividad, un análisis de comparabilidad.

Fijado el precio al que supuestamente dos empresas independientes harían la operación se determinó el beneficio transferido que, en el año 1999, fue cuantificado en 5.501.073.180 pesetas.

## **5. Alegaciones del contribuyente**

Reproducimos primeramente las contenidas en la Resolución del TEAC. Figuran en los antecedentes de hecho número 4º, de las que seleccionamos:

“El cambio de la estructura de producción de la Compañía se explica por la actuación (podría querer decir adecuación) de la actividad de la Compañía a las pautas seguidas en el resto de los países comunitarios y no se ha decidido de un día para otro, como podría deducirse del informe de la Inspección.

El planteamiento realizado por los Inspectores actuarios para sostener que la Sociedad ha utilizado precios de transferencia, carece del mas mínimo rigor exigible puesto que no se ha demostrado, en ningún momento, la existencia de precios distintos a los de mercado.

Partiendo de la existencia de un hipotético caso de precios de transferencia, distinto al del mercado, hay que manifestar que los métodos utilizados por la Inspección para determinar el precio de mercado son totalmente incorrectos.”

En la sentencia de la AN se hace referencia a una alegación que será la que finalmente permita que le den la razón. Esta alegación, aunque en la resolución del TEAC no lo menciona, ya había sido formulada ante el propio TEAC, y da lugar a decir a la AN que la resolución padece de incongruencia omisiva- al no pronunciarse sobre esa cuestión y a pedir su anulación en base al artículo 24.1 de la Constitución Española ( cita sentencia del Tribunal Constitucional 230/1998 de 1 de diciembre). Reproducimos parcialmente el texto del Fundamento jurídico primero:

“La actora basa su pretensión impugnatoria en el presente recurso contencioso administrativo fundamentalmente en la circunstancia de que el hecho imponible sobre el que se reproduce la actuación inspectora que da lugar a la liquidación recurrida había sido anteriormente liquidado por la Dependencia Regional de Aduanas e Impuestos Especiales de la Delegación de Hacienda Especial de Madrid, que levantó el 10 de diciembre de 1993 un acta de Inspección por el ejercicio 1989 firmada de conformidad y que adquirió firmeza sin que fuera objeto de recurso. En dicha acta se recoge el criterio de la Administración Tributaria en relación con las bases imponible declaradas por la Compañía a efectos de la liquidación de los Derechos a la Importación correspondientes y tales bases coinciden con el valor en aduanas de la mercancía importada, el cual se determina con arreglo al procedimiento establecido en el “Código de Valoración GATT” recogido en el Reglamento CEE del Consejo nº 1124/1980 de 1 de julio... Que aún siendo los Derechos de Importación y el Impuesto sobre Sociedades conceptos tributarios distintos, el criterio que se utiliza para determinar la base imponible es coincidente: la referencia al precio que sería acordado en condiciones normales de mercado entre partes independientes. Sin embargo en el presente supuesto dos órganos administrativos han llegado a conclusiones totalmente opuestas respecto a un mismo hecho pues en un primer momento la Inspección de Aduanas no aceptó como valor de transacción el precio pagado por la actora y se revisaron al alza las bases imponible declaradas por la Compañía incoándose las actas de Inspección que han devenido firmes.

Posteriormente los Actuarios del Impuesto de Sociedades no admiten como partida deducible la valoración que a las mercancías importadas se asignó en las actas de Aduanas y se hace una nueva revisión esta vez a la baja bajo el pretexto de que no se corresponden con los valores de mercado, que fue el criterio que se tuvo en cuenta por la propia Administración Tributaria. Aduce la actora que resulta contradictorio que dos órganos administrativos que teóricamente desarrollan idénticas funciones hayan llegado a conclusiones totalmente opuestas respecto al mismo hecho, máxime si se tienen en cuenta que esta contradicción ha

permitido en ambos casos incrementar la recaudación de los respectivos conceptos tributarios investigados.”

La Sala de lo Contencioso de la Audiencia Nacional no aceptó este motivo de impugnación argumentándolo en su fundamento jurídico 3º, del que se desprende la consideración de que la normativa del Impuesto sobre Sociedades y la que regula el valor en aduana no tratan de determinar un mismo valor. En la primera normativa el hecho imponible está constituido por la obtención de renta por el sujeto pasivo y en la aduanera se considera el valor de la transacción que se define como el precio efectivamente pagado o por pagar por la mercancías importadas cuando éstas se venden para su exportación al territorio español, ajustado con lo dispuesto en el apartado 2º. Este “valor de transacción”, una vez ajustado se denomina “valor en aduana”. Considera que la existencia de una valoración a efectos aduaneros no impide valorar a efecto del impuesto sobre sociedades en este caso.

La AN estimó, sin embargo, que este comportamiento no era constitutivo de infracción tributaria considerando que se había tenido la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias ya que había presentado una declaración veraz y completa y practicado la correspondiente autoliquidación, amparándose en una interpretación razonable de la norma.

## **6. La decisión del Tribunal Supremo**

La Sala de lo Contencioso Administrativo del TS dio la razón al contribuyente en este asunto por entender que la Administración no puede ir contra sus propios actos sin declararlos lesivos previamente. Consideró que los mismos bienes u operaciones no pueden ser objeto de valoración por una misma Administración de forma diferente según el tributo de que se trate cuando sus normas son similares y apreció que las normas de operaciones vinculadas y las de valor en aduana los son y, por tanto, deberían dar lugar a un mismo resultado, lo que no ocurre en este caso en el que la Inspección de Aduanas, primero, determina un valor y la Inspección Financiera, después, otro muy diferente cuando ambas son órganos de una misma Administración con personalidad jurídica única –El Estado- siendo el objeto de valoración el mismo y en la misma referencia temporal.

El principio de unicidad de las valoraciones tributarias -término acuñado por la jurisprudencia- exige que se trate de los mismos bienes, de idénticos criterios de valoración, de la misma referencia temporal y de órganos pertenecientes a una misma Administración Pública. Circunstancias que se producen en este caso según se desprende de la sentencia analizada.

Aunque ya hemos descubierto la solución, detengámonos en la argumentación que encontramos en el Fundamento de Derecho segundo:

“..., principios básicos de nuestro sistema jurídico, como el que nadie -tampoco la Administración- puede ir contra sus propios actos, de modo que conducido de una determinada manera su autor crea en los destinatarios una suerte de confianza de que no lo hará en el futuro contradiciéndose, reflexión que trae a primer plano la idea fundamental de la seguridad jurídica (artículo 9.3 de la Constitución), apuntalan la tesis de R y E, S.A (el reclamante), pues no resulta admisible que la Hacienda tase el contenido de un mismo negocio de forma divergente según el tributo de que se trate cuando las normativas aplicables piden en ambos casos la aplicación de los mismos parámetros de valoración.”

Se señala también la coincidencia que debería existir entre la valoración de las transacciones a efectos del Impuesto sobre Sociedades y de los tributos aduaneros de la siguiente manera:

“Ambos bloques normativos, cuando se trata de operaciones entre partes vinculadas, conducen al mismo puerto, pues, por uno u otro cauce, quieren que el montante de la operación se determine en función a los precios normales en un entorno competitivo. Las reflexiones anteriores (se refieren al análisis comparativo que se hace antes de este punto) evidencian que en los dos supuestos (renta de aduanas cuando no se acepta el valor declarado e impuesto sobre sociedades para precios de transferencias) el legislador quiso que la transacción se valorase conforme al valor corriente en el mercado entre operadores independientes o, si se quiere, no vinculados.”

Esta afirmación se apoya, por supuesto, en el análisis del concepto de valor en aduana que en el momento en que se devenga el impuesto estaba contenido en el Reglamento (CEE) número 1224/1980 y actualmente contenido, en términos muy similares, en el Código Aduanero Comunitario de 1992, Reglamento CEE (2913/92) del Consejo, artículos 28 a 36. Reproducimos otros dos párrafos de la sentencia:

“El Reglamento (CEE nº 1224/80, relativo al valor en aduana de las mercancías, que sigue los criterios del Código de Valoración de Aduanas del G.A.T.T ... proclama en el sexto de sus considerandos la voluntad comunitaria de aplicar criterios compatibles con la práctica comercial, siendo el precio de la transacción el criterio preferente, que, con arreglo al artículo 3º.1, consiste en el efectivamente pagado o por pagar, salvo que exista vinculación entre comprador y vendedor, en cuyo caso sólo se toma en consideración si resulta aceptable ( letra d) del propio artículo 3º 1). Conforme al apartado 2 del mismo precepto, esta condición de aceptable la tienen, entre otros, aquellos precios que se aproximen mucho al valor de enajenación en ventas de mercancías idénticas o similares entre personas independientes o al de aduana de esas mercancías idénticas o similares. Por su parte, el Reglamento (CEE) nº 1494/80, dictado para interpretar al anterior, indica, en relación con el artículo 3º 2 del anterior, que comprador y vendedor, pese a estar vinculados, negocian como si no lo fueren cuando acreditan que el precio se fija de forma compatible con las prácticas normales en la rama de producción de que se trate o del modo seguido por el vendedor cuando contrata con clientes independientes.”

“En las actas relativas a la renta de aduanas, la Administración elevó las bases tributarias, lo que quiere decir que no admitió los precios señalados por CC E, SA (el contribuyente), y sus vinculadas, esto, los –efectivamente pagados-, y acudió conforme se indica en las normas analizadas, a valores de transacción en la venta de mercancías idénticas o similares o al señalado a efectos aduaneros para las mismas, que, por lo dicho, no puede ser otro que el que responda a las prácticas normales de mercado en el sector de producción de que se trate.”

## **7. Reflexiones finales**

Primera: Queda claro que se produce una situación peculiar, la Inspección de Aduanas, en 1990, determina un valor más alto que el declarado por el contribuyente y parece que ello le supone tener que tributar más por los derechos de importación que en esa época se liquidaban. Y más tarde, en 1995, la Inspección Financiera determina un valor –esta vez mucho más bajo- a efectos del Impuesto sobre Sociedades y referido a las mismas operaciones realizadas en 1989. Se produce una contradicción importante entre ambas valoraciones, pues no estamos hablando de pequeñas diferencias, partiendo de que se declaran 15.950 pesetas en un caso se sube –no se sabe hasta cuanto- y en otro se baja hasta una cifra próxima a las 3.729 pesetas. Ello conlleva, como se queja el contribuyente, a un incremento, a su costa, en la recaudación de los respectivos conceptos tributarios investigados.

Segunda: Respecto a la aplicación de los métodos de valoración señalados –coste incrementado- y –precio de reventa-, señalar que la regulación legal de la época permitía valorar utilizando unos métodos que, al contrario de lo que ocurre ahora, estaban solamente regulados por el Reglamento del Impuesto que no aludía a estos dos métodos pero sí los permitía, pues aun conteniendo la regulación de algunos dejaba totalmente abierta la lista de los posiblemente utilizables, como aprecia el TS. El Equipo Inspector acude a esos dos métodos previstos por la OCDE que actualmente aparecen recogidos en nuestra normativa con rango legal. Es una aplicación claramente temprana.

Tercera: Se echa de menos alguna alusión a la existencia de un estudio de comparabilidad utilizando datos de la propia compañía inspeccionada que permitiese conocer el margen de beneficios de la fabricante irlandesa o de la distribuidora española, en operaciones realizadas con terceros y, caso de no existir éstas, un estudio partiendo de márgenes obtenidos por otras empresas del mismo sector que operen con productos similares. En las sentencias y resoluciones estudiadas no se hace referencia a ese posible estudio, básico, para poder llevar a cabo una determinación del precio de mercado por cualquiera de los dos métodos mencionados que

induce a pensar que no ha existido. Y no se puede analizar, no es decisivo para el caso, la forma en la que se llevó a cabo la valoración por parte de la Inspección de Aduanas, dice la sentencia del TS de 11 de diciembre de 2009, que no constan los informes que la Administración empleó para elevar el precio pese a que la empresa demandante interesó su unión en la instancia.

Cuarta: Resaltar la postura totalmente contraria del TS a la mantenida por la AN que expresa así:

“En su informe, el inspector actuario indicó que no se trataba de enfrentar valoraciones diferentes de idéntico bien, sino de la aplicación de normas dispares para cada tributo, que en un caso conducían al - precio real o efectivamente pagado- por la transacción (Renta de Aduanas) y en el otro al -valor de mercado- (precios de transferencia en el Impuesto sobre Sociedades). Esta forma de argumentar reproducida después por el Inspector-Jefe en el acto de liquidación, sobre la que el Tribunal Económico Administrativo guardó silencio, y que finalmente ha asumido la Audiencia Nacional, no corresponde a la realidad.”

Quinta: La normativa aduanera utiliza como criterio principal para determinar el valor en aduana es el *precio de la transacción*, es decir el precio al que se ha realizado la operación, corregido, por ejemplo, si no incluye el transporte y el seguro hasta lugar de entrada y otras de pequeño calado. Pero cuando la operación es vinculada contiene prevenciones similares que las del Impuesto sobre Sociedades y tras analizar el precio de la operación comparándolo con otras mercancías idénticas o similares sí se concluye que ese precio es diferente al que se pactaría entre independientes, se abre un proceso de valoración que utiliza como método principal el de operaciones similares. De no existir éstas se acude a dos métodos principales que aun siendo denominados de forma diferente son equivalentes a los contenidos en el Impuesto sobre Sociedades para las operaciones vinculadas. Así, el primero de ellos (artículo 42.2.c del Código Aduanero Normalizado que debe sustituir al CAC, el 30.1.c del CA), parte del valor al que se vende la mercancía por el importador y le descuenta los gastos en que ha incurrido con posterioridad para su venta y un margen de beneficios normal, se utilizan los datos contables del importador o, incluso, de sus clientes. El segundo (contemplado en el artículo 42.2.c del CAN o 30.1.c.de del CA), denominado *valor calculado*, parte del coste de fabricación del producto importado al que se le añade una cantidad en concepto de beneficios y gastos generales igual a la que suelen cargarse en las ventas de mercancías de la misma naturaleza y especie a las que se están valorando, efectuadas por productores del país de exportación en operaciones con destino a la Comunidad.