

Tribuna

Recurso por incumplimiento

El protagonismo de la cuestión prejudicial oscurece sobremanera el recurso por incumplimiento, previsto en el artículo 258 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, en cuya virtud:

“Si la Comisión estimare que un Estado miembro ha incumplido una de las obligaciones que le incumben en virtud de los Tratados, emitirá un dictamen motivado al respecto, después de haber ofrecido a dicho Estado la posibilidad de presentar sus observaciones.

Si el Estado de que se trate no se atuviere a este dictamen en el plazo determinado por la Comisión, ésta podrá recurrir al Tribunal de Justicia de la Unión Europea”.

Lo cierto es que el recurso por incumplimiento da mucho juego. Lo ocurrido con la fiscalidad y particularmente en relación con España es muestra de ello.

En ocasiones los procedimientos que se incoan tienen un recorrido corto, puesto que responden a retrasos en la transposición de directivas que no tardando mucho se archivan, cosa que sucede cuando los Estados miembros comunican que han cumplido su obligación de transposición.

Tal ha ocurrido, recientemente, con la Directiva (UE) 2018/1910 del Consejo de 4 de diciembre de 2018 por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que se refiere a la armonización y la simplificación de determinadas normas del régimen del impuesto sobre el valor añadido en la imposición de los intercambios entre los Estados miembros y con la Directiva (UE) 2019/475 del Consejo, de 18 de febrero de 2019, por la que se modifican las Directivas 2006/112/CE y 2008/118/CE en lo que respecta a la inclusión del municipio italiano de Campione d’Italia y las aguas italianas del Lago de Lugano en el territorio aduanero de la Unión y en el ámbito de aplicación territorial de la Directiva 2008/118/CE.

Pero a estas alturas todavía no se han cerrado los casos abiertos en relación con transposición de la Directiva (UE) 2017/952 del Consejo de 29 de mayo de 2017 por la que se modifica la Directiva (UE) 2016/1164 en lo que se refiere a las asimetrías híbridas con terceros países, con la Directiva (UE) 2018/822 del Consejo de 25 de mayo de 2018 que modifica la Directiva 2011/16/UE por lo que se refiere al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información, con la Directiva (UE) 2016/1164 del Consejo de 12 de julio de 2016 por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, con la Directiva (UE) 2017/1852 del Consejo de 10 de octubre de 2017 relativa a los mecanismos de re-

Recurso por incumplimiento
(Isaac Merino Jara)

solución de litigios fiscales en la Unión Europea, y, con la Directiva (UE) 2016/881 del Consejo, de 25 de mayo de 2016, que modifica la Directiva 2011/16/UE en lo que respecta al intercambio automático obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad.

En otras ocasiones, los procedimientos se incoan desligados de la transposición en tiempo de las directivas.

Sabidas son las fases por las que pueden pasar un caso: emplazamiento, dictamen motivado y remisión al Tribunal de Justicia. No es preciso agotar todas ellas, tal fue el caso, por ejemplo, de la infracción número 20142263 relativa a la tributación conjunta que se abrió el 10/12/2015 y que se cerró 08/11/2018. La duración del procedimiento depende de las circunstancias, algunos de ellos se dilatan bastante.

El recurso por incumplimiento ha recuperado protagonismo, -en realidad nunca lo ha perdido- con las multas pecuniarias fijas por incumplimiento de las obligaciones de información en virtud del Modelo 720 en lo que se refiere a los bienes y derechos poseídos en el extranjero o por la presentación extemporánea, se manera que, según la Comisión Europea:

(...) al establecer consecuencias del incumplimiento de la obligación informativa respecto de los bienes y derechos en el extranjero o de la presentación extemporánea del "Modelo 720", que conllevan la calificación de dichos activos como ganancias patrimoniales no justificadas que no prescriben;

al imponer automáticamente una multa pecuniaria fija del 150% aplicable en caso de incumplimiento con la obligación informativa respecto de los bienes y derechos en el extranjero o de presentación extemporánea del "Modelo 720";

al aplicar multas pecuniarias fijas por incumplimiento de la obligación de información respecto de los bienes y derechos en el extranjero o por presentación extemporánea del "Modelo 720", cuyo nivel es superior a aquello de las sanciones previstas por el régimen general para infracciones similares;

[España] ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 21, 45, 56 y 63 del TFUE y los artículos 28, 31, 36 y 40 del Acuerdo sobre el EEE.

Como bien, se sabe el recurso se interpuso el 23 de octubre de 2019, estando registrado como asunto C-788/19.

La gestación del recurso ha sido muy prolongada. Por cierto, el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña dictó el 30 de junio un auto mediante el que eleva una cuestión prejudicial al Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) a través del cual pregunta si la tal declaración de bienes se opone a los principios de libre circulación de capitales, igualdad de trato y no discriminación.

No es el único caso que está en marcha, además, de los que hemos citado al inicio.

En ese sentido, se ha enviado carta de emplazamiento a España, para que elimine las condiciones indebidamente restrictivas de los diferimientos fiscales en los casos de escisiones de empresas, (infracción número 20184084, iniciado el 27/11/2019), en el entendimiento que esas condiciones son contrarias a la Directiva 90/434/CEE del Consejo, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal

común aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros y a la Directiva 2009/133/CE del Consejo de 19 de octubre de 2009 relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, escisiones parciales, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros y al traslado del domicilio social de una SE o una SCE de un Estado miembro a otro.

Igualmente se ha enviado carta de emplazamiento a España, (infracción número 20184085, el 7 de marzo de 2019), para que elimine la discriminación en la tributación de los ingresos por percepción de alquiler por parte de personas físicas no residentes. En virtud de lo dispuesto en el artículo 23.2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en los arrendamientos de bienes inmuebles destinados a vivienda, el rendimiento neto se reducirá en un 60 por 100 si quien los percibe es una persona física residente en España, reducción que no pueden aplicarse los no residentes, lo cual es considerado discriminatorio por la Comisión.

La Comisión Europea también ha enviado el 7 de marzo de 2019 carta de emplazamiento a España para que elimine la discriminación que sufren las plusvalías procedentes de acciones para los residentes fiscales en los Estados de la AELC, en tanto en cuanto los contribuyentes residentes, en ciertas condiciones, están exentos de tributar por las plusvalías derivadas de la transferencia de acciones a residentes en España y en otros Estados miembros de la UE, exención de la que no pueden disfrutar los residentes fiscales en Noruega, Islandia y Liechtenstein.

Asimismo, el 31 de julio de 2019 la Comisión Europea ha enviado dictamen motivado a España para que suprima la obligación impuesta a los contribuyentes no residentes de nombrar un representante fiscal, obligación que está prevista, en el artículo 10 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, de manera que contribuyentes por este Impuesto estarán obligados a nombrar, antes del fin del plazo de declaración de la renta obtenida en España, una persona física o jurídica con residencia en España, para que les represente ante la Administración tributaria en relación con sus obligaciones por este Impuesto, cuando operen por mediación de un establecimiento permanente, en los supuestos a que se refieren los artículos 24.2 y 38 de dicho texto refundido o cuando, debido a la cuantía o características de la renta obtenida en territorio español por el contribuyente, así lo requiera la Administración tributaria.

Esta obligación será, asimismo, exigible a las personas o entidades residentes en países o territorios con los que no exista un efectivo intercambio de información tributaria que sean titulares de bienes situados o de derechos que se cumplan o ejerciten en territorio español, excluidos los valores negociados en mercados secundarios oficiales.

Varios son los casos en los que no ha habido acuerdo entre la Comisión Europea y el Reino de España, de suerte que al final ha recaído sentencia, dos de ellas, muy renombradas:

Recurso por incumplimiento
(Isaac Merino Jara)

- Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Tercera), de 6 de octubre de 2005, Comisión/España, en la que se decidió: *Declarar que el Reino de España ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del Derecho comunitario y, en particular, de los artículos 17, apartados 2 y 5, y 19 de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, en su versión modificada por la Directiva 95/7/CE del Consejo, de 10 de abril de 1995, al prever una prorata de deducción del impuesto sobre el valor añadido soportado por los sujetos pasivos que efectúan únicamente operaciones gravadas y al instaurar una norma especial que limita el derecho a la deducción del IVA correspondiente a la compra de bienes o servicios financiados mediante subvenciones.*
- Sentencia de 3 de septiembre de 2014 (Sala Segunda), Comisión/España, C-127/12, en la que se decidió: *Declarar que el Reino de España ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 63 TFUE y 40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo de 2 de mayo de 1992, al permitir que se establezcan diferencias en el trato fiscal de las donaciones y las sucesiones entre los causahabientes y los donatarios residentes y no residentes en España, entre los causantes residentes y no residentes en España y entre las donaciones y las disposiciones similares de bienes inmuebles situados en territorio español y fuera de éste.*

Ambas han planteado problemas, pero más la última de ellas, puesto que pese a los casi seis años transcurridos desde que se dictó todavía no se han cerrado todos los flecos. Los inicios de su ejecución no prometían otra cosa. La modificación legislativa llevada a cabo por la disposición adicional segunda de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias, fue desafortunada.

Muestra reciente de ese conflicto no cerrado es la STS 1016/2020, de 16 de julio (recurso casación 810/2019), en cuyo FJ 3º se declara:

“1.- Si bien la doctrina del TJUE contenida en la sentencia de 3 de septiembre de 2014, asunto Comisión/España (C-127/12) no constituye, por sí misma, motivo suficiente para declarar la nulidad de cualesquiera actos, sí obliga, incluso en presencia de actos firmes, a considerar la petición sin que haya de invocarse para ello una causa de nulidad de pleno derecho, única posibilidad de satisfacer el principio de efectividad.

2.- En cuanto a la interpretación del artículo 217.1 LGT, la nulidad de pleno derecho de una liquidación girada a un sujeto pasivo no residente en España, por el Impuesto sobre sucesiones, en aplicación de una ley declarada no conforme al Derecho de la Unión Europea, que es firme por haber sido consentida por éste antes de haberse dictado aquella sentencia, en este caso la liquidación adolece de nulidad de pleno derecho, en virtud de la causa prevista en la letra a) del mencionado precepto, referida a los actos “a) Que lesionen los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional”, pues no otro efecto cabe aplicar a un acto administrativo basado en una ley que, al margen de su evidente contravención del Derecho de la Unión Europea, consagra una situación de diferencia de

trato discriminatoria entre los residentes y los no residentes (con quebrantamiento del artículo 14 de la CE) en cuanto al régimen de beneficios fiscales previstos para los primeros por razón de residencia, ya que la sentencia del TJUE declara que "(el Reino de España) ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 63 TFUE y 40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo de 2 de mayo de 1992, al permitir que se establezcan diferencias en el trato fiscal de las donaciones y las sucesiones entre los causahabientes y los donatarios residentes y no residentes en España...y las disposiciones similares de bienes inmuebles situados en territorio español y fuera de éste".

Otras sentencias recientes resultantes de recursos por incumplimientos, todas desfavorables para España, son:

- Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Tercera) de 13 de marzo de 2008, Comisión/España, C-284/06. Libertad de establecimiento - Libre prestación de servicios - Restricciones - Investigación y desarrollo - Régimen de deducción de los gastos efectuados en el extranjero.
- Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Tercera) de 12 de noviembre de 2009, Comisión/España, C-154/08. Impuesto sobre el Valor Añadido -Sexta Directiva IVA - Artículos 2 y 4, apartados 1, 2 y 5 - Armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios - Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme - Sujetos pasivos - Actividades u operaciones realizadas por los Registradores de la Propiedad como liquidadores titulares de las Oficinas Liquidadoras de Distrito Hipotecario - Actividades económicas - Actividad realizada con carácter independiente - Organismos de Derecho público que realizan actividades en el ejercicio de funciones públicas - Infracción del Derecho comunitario imputable a un órgano jurisdiccional nacional.
- Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Cuarta) de 9 de julio de 2009, Comisión/España, C-397/07. Impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales - Sociedades de capital - Directiva 69/335/CEE - Artículos 2, apartados 1 y 3, 4, apartado 1, y 7 - Derecho de aportación - Exención - Requisitos - Traslado de la sede de dirección efectiva o del domicilio social de un Estado miembro a otro Estado miembro - Derecho de aportación que grava el capital destinado a las actividades mercantiles ejercidas en un Estado miembro por sucursales o establecimientos permanentes de sociedades establecidas en otro Estado miembro.- Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Primera) de 6 de octubre de 2009. Comisión/España, C-153/08. Incumplimiento de Estado - Libre prestación de servicios - Artículo 49 CE y artículo 36 del Acuerdo EEE - Fiscalidad directa - Impuesto sobre la renta - Exención fiscal reservada a los premios obtenidos en juegos de azar organizados por determinados organismos y entidades nacionales.
- Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Primera) de 3 de junio de 2010, Comisión/España, C-487/08. Libre circulación de capitales - Artículos 56 CE y 40 del Acuerdo sobre el EEE - Diferencia de trato - Dividendos distribuidos a sociedades residentes y a sociedades no residentes.

Recurso por incumplimiento
(Isaac Merino Jara)

- Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Primera) de 12 de julio de 2012, Comisión/España, C269/09. Artículos 18 CE, 39 CE y 43 CE — Artículos 28 y 31 del Acuerdo EEE — Legislación tributaria — Traslado de la residencia de un contribuyente al extranjero — Obligación de incluir en la base imponible del último ejercicio fiscal todas las rentas pendientes de imputación — Pérdida de la posible ventaja que constituye el diferimiento de la deuda tributaria.
- Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Tercera) de 17 de enero de 2013, Comisión/España, C360/11. Impuesto sobre el valor añadido — Directiva 2006/112/CE — Aplicación de un tipo reducido — Artículos 96 y 98, apartado 2 — Anexo III, puntos 3 y 4 — “Productos farmacéuticos del tipo de los utilizados normalmente para el cuidado de la salud, la prevención de enfermedades y [el] tratamiento con fines médicos o veterinarios” — “Equipos médicos, [...] aparatos y demás instrumental utilizados normalmente para aliviar o tratar deficiencias, para uso personal y exclusivo de minusválidos”.
- Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Tercera) de 26 de septiembre de 2013, Comisión/España, C189/11. Impuesto sobre el Valor Añadido — Directiva 2006/112/CE — Artículos 306 a 310 — Régimen especial de las agencias de viajes — Discordancias entre las versiones lingüísticas — Normativa nacional que prevé la aplicación de ese régimen especial a personas distintas de los viajeros — Conceptos de “viajero” y de “cliente” — Exclusión de dicho régimen especial de determinadas ventas al público — Mención en la factura de un importe de IVA deducible no relacionado con el impuesto devengado o soportado — Determinación global de la base imponible para un período determinado — Incompatibilidad.
- Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Segunda) de 3 de septiembre de 2014, Comisión/España C127/12. Libre circulación de capitales — Artículos 21 TFUE y 63 TFUE — Acuerdo EEE — Artículos 28 y 40 — Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones — Reparto de las competencias fiscales — Discriminación entre residentes y no residentes — Discriminación en función del lugar donde está situado el bien inmueble — Carga de la prueba.
- Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Quinta) de 11 de diciembre de 2014, Comisión/España, C678/11. Artículo 56 TFUE y artículo 36 del Acuerdo EEE — Servicios ofrecidos en España por fondos de pensiones y entidades aseguradoras domiciliados en otro Estado miembro — Planes de pensiones de empleo — Obligación de designar un representante fiscal con residencia en España — Carácter restrictivo — Justificación — Eficacia de los controles fiscales y lucha contra la evasión fiscal — Proporcionalidad.

Como puede comprobarse el abanico de materias e impuestos a los que afectan dichos recursos por incumplimiento es variado.

Otros casos, sin embargo, se han quedado por el camino, no sin antes dar frutos. Pensamos en aquellos en los que el cierre del caso se ha producido tras haber cambiado España su normativa.

Nos referimos, en primer lugar, al artículo 108 Ley 24/1988, de 28 de julio, del mercado de valores. En su momento establecía que, en caso de transmisiones de capital a una entidad cuyo activo total esté constituido al menos en un 50 % por inmuebles situados en España o cuyos activos incluyan valores en otra entidad cuyo activo esté constituido al menos en un 50 % por inmuebles situados en España, el contribuyente que, a consecuencia de dicha aportación, obtenga una posición tal que le permita ejercer el control sobre esa entidad o, una vez obtenido el control, aumente su participación en el capital social de la misma, tendrá que abonar un impuesto sobre la transmisión patrimonial (con un tipo impositivo cifrado entre el 6 % y el 7 %), además del impuesto sobre operaciones societarias (1 %) pagado por la empresa que amplía su capital.

La Comisión Europea con fecha 28 de enero de 2010 anunció expediente de infracción de dicha normativa, número 2008/4760, publicando el siguiente comunicado oficial:

“La Comisión Europea ha pedido oficialmente a España que modifique sus disposiciones fiscales relacionadas con la transmisión de valores mobiliarios. La Comisión considera que la imposición de un impuesto sobre las transmisiones patrimoniales que grava determinadas transmisiones de capital, añadido al impuesto sobre las aportaciones, es contraria a la Directiva relativa a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales (2008/7/CE). La petición adopta la forma de un dictamen motivado (segunda etapa del procedimiento de infracción previsto en el artículo 258 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea). Si en el plazo de dos meses el Estado miembro afectado no reacciona de forma satisfactoria al dictamen motivado, la Comisión puede recurrir al Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

(..)

La Directiva 2008/7/CE del Consejo permite a los Estados miembros recaudar un impuesto sobre las aportaciones que grave las transmisiones patrimoniales, pero su tipo impositivo no puede, en ningún caso, exceder del 1 % de la ampliación de capital y, de conformidad con el artículo 5 de la Directiva, los Estados miembros no pueden recaudar ningún otro impuesto sobre dicha ampliación. La Comisión considera que la legislación española afectada infringe el artículo 5 de la Directiva 2008/7/CE del Consejo al contemplar un impuesto que se añade al que grava las aportaciones de capital en el caso de determinadas transmisiones patrimoniales que entran en el ámbito de aplicación de la Directiva.”

Finalmente, la Comisión Europea y España llegaron a un acuerdo. Como consecuencia de ello, la Ley 11/2009 en su Disposición Adicional Tercera, bajo el título “Revisión de las reglas de aplicación del artículo 108 de la Ley 24/1988, de 17 de julio, del Mercado de Valores” dispuso que:

“El Gobierno analizará, a la vista de la Resolución del expediente de infracción, abierto por la Comisión Europea, la adecuación del artículo 108 de la Ley 24/1988, de 17 de julio, del Mercado de Valores a la normativa europea que armoniza el Impuesto sobre la concentración de capitales y la del impuesto sobre el valor añadido, previa consulta a las Comunidades Autónomas, en su condición de Administraciones tributarias gestoras y a quienes corresponden los ingresos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.”

Recurso por incumplimiento
(Isaac Merino Jara)

Tres años después se produjo dicha modificación a través de la Ley 7/2012 de 29 de octubre en cuya Exposición de Motivos ya se dice que:

"...se excluye del posible gravamen a las adquisiciones de valores en los mercados primarios, que no estarán sujetos a este precepto"; redactándose la regla general del art 108 del siguiente modo: "2. Quedan exceptuadas de lo dispuesto en el apartado anterior las transmisiones de valores no admitidos a negociación en un mercado secundario oficial realizadas en el mercado secundario, que tributarán en el impuesto al que estén sujetas como transmisiones onerosas de bienes inmuebles, cuando mediante tales transmisiones de valores se hubiera pretendido eludir el pago de los tributos que habrían gravado la transmisión de los inmuebles propiedad de las entidades a las que representen dichos valores."

La conclusión obtenida es que el gravamen que se establecía en el artículo 108 Ley de Mercado de Valores relativo a mercado primario –entendido éste como las operaciones jurídicas no estrictamente traslativas sino relacionadas con el capital, en especial ampliaciones de capital, que permitían la toma de control por nuevas personas o entidades- quedaban suprimidas de tributación al contrariar la anteriormente transcrita normativa comunitaria contenida en la Directiva 2008/7/CE relativa a la "imposición sobre las aportaciones" (operaciones societarias).

La modificación entró en vigor el 1 de enero de 2013. Ello no obstante, está pendiente que el Tribunal Supremo se pronuncie sobre su aplicación antes de esa fecha, puesto que está admitido el recurso de casación RCA/1679/2018, mediante ATS, fechado el 10 de octubre de 2018, por considerar que tiene interés casacional:

"Determinar si los artículos 3 y 5 de la Directiva 2008/7/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008, relativa a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales, tienen efecto vertical directo en relación con una operación de ampliación de capital formalizada entre el 1 de enero de 2009 y el 31 de octubre de 2012, esto es, una vez finalizado el plazo conferido para la transposición de aquélla al Derecho español y antes de su efectiva incorporación al mismo".

En segundo lugar, nos fijamos en el procedimiento de infracción número 2010/4095, cerrado el 28 de marzo de 2014, dirigido contra España como consecuencia de la contravención, en opinión de la Comisión Europea, del artículo 89.3. 2ª de la Ley 27/2012, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, respecto a la interpretación que de la Directiva 2006/112/CE, del Consejo, de 28 de noviembre, ha realizado la jurisprudencia comunitaria.

El artículo 89. Tres. 2ª de la Ley del IVA, en el momento de la incoación del procedimiento, señalaba:

"Tres. No obstante lo dispuesto en los apartados anteriores, no procederá la rectificación de las cuotas impositivas repercutidas en los siguientes casos:

(...)

2. º. Cuando sea la Administración tributaria la que ponga de manifiesto, a través de las correspondientes liquidaciones, cuotas impositivas devengadas y no repercutidas mayores que las declaradas por el sujeto pasivo y la conducta de éste sea constitutiva de infracción tributaria".

La conducta, pues, podría ser dolosa o culposa.

La redacción de este apartado tercero fue objeto de modificación por el artículo 77 de la Ley 22/2013, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 2014, y entró en vigor el 1 de enero de 2014, quedando el punto 2º de la siguiente manera:

“2.º Cuando sea la Administración Tributaria la que ponga de manifiesto, a través de las correspondientes liquidaciones, cuotas impositivas devengadas y no repercutidas mayores que las declaradas por el sujeto pasivo y resulte acreditado, mediante datos objetivos, que dicho sujeto pasivo participaba en un fraude, o que sabía o debía haber sabido, utilizando al efecto una diligencia razonable, que realizaba una operación que formaba parte de un fraude”

Por tanto, únicamente puede impedirse la rectificación del impuesto, en estos supuestos, cuando la Administración acredite que por parte del sujeto pasivo hubo intencionalidad, dolo o ánimo defraudatorio.

La Exposición de Motivos de la Ley 22/2013 de 23 de diciembre de Presupuestos Generales del Estado, señala, en cuanto a las razones por las que se produce la modificación legislativa:

“En el Impuesto sobre el Valor Añadido las modificaciones que se introducen obedecen a una doble finalidad; de una parte, a la adecuación de la Ley del Impuesto a la Directiva comunitaria, en determinados supuestos que han sido objeto de observación por la Comisión Europea o derivan de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea; de otra parte, en el caso de la modificación de la disposición adicional sexta de dicha Ley, a una corrección técnica, en cuanto a los aspectos procedimentales y de gestión del impuesto que regula” (Las cursivas son nuestras).

Según la R. TEAC de 25 de septiembre de 2018, aunque dicha modificación del artículo 89. Tres.2ª de la Ley 37/1992 entró en vigor el 1 de enero de 2014, se considera que debe tener eficacia retroactiva, puesto que vino motivada por el mencionado procedimiento de infracción abierto por la Comisión Europea contra el Reino de España.

Por último, en la Exposición de Motivos de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades se incluye un apartado relativo a la adaptación de dicha norma al derecho comunitario:

“El entorno comunitario constituye, hoy en día, un elemento indispensable a tener en cuenta en cualquier reforma del sistema tributario español. En este sentido, dentro de las medidas que buscan esta adaptación, requiere una especial consideración el tratamiento del sistema de eliminación de la doble imposición establecido en el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, que había sido cuestionado por la Comisión Europea, de manera que esta Ley pretende dar cumplimiento al ordenamiento comunitario, equiparando el tratamiento de las rentas internas e internacionales (...)”.

La materia a la que se refiere, deducción por doble imposición de dividendos de entidades no residentes, estaba regulada anteriormente en los artículos 30, 31 y 32 del TRLIS.

Con fecha 20 de junio de 2013, la Comisión Europea había publicado el dictamen motivado, en procedimiento de infracción número 2010/4111, señalando que había pedido a España que modificase la normativa fiscal discriminatoria que aplica

Recurso por incumplimiento
(Isaac Merino Jara)

a los dividendos extranjeros; se trata, decía, en concreto, de dividendos distribuidos por una sociedad no residente a una empresa española, argumentando que:

“El tratamiento fiscal a los dividendos extranjeros es más gravoso que el de los dividendos nacionales (es decir, los distribuidos por empresas residentes en España). Por ejemplo, una empresa española que invierta en una sociedad no residente debe cumplir más condiciones (por ejemplo, relacionadas con el volumen de ingresos y el nivel de participación de los accionistas) que en el caso de una inversión nacional si desea beneficiarse de la reducción de impuestos. En otros casos, el beneficio fiscal previsto para los dividendos nacionales no se prevé para los dividendos extranjeros.

La Comisión considera que este régimen es incompatible con el derecho de establecimiento, libre prestación de servicios, suministro transfronterizo de mercancías y libre circulación de capitales que figura en los Tratados de la UE”.

Resultado de ese dictamen es la reforma de la regulación anunciada en la Exposición de Motivos de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre. La nueva regulación está contenida en sus artículos 21 y 22. Su Disposición transitoria vigésima tercera confirma que las deducciones por doble imposición de los artículos 30, 31 y 32 TRLIS y en consecuencia la deducción para evitar la doble imposición interna de dividendos del artículo 30.1 TRLIS que se hallen pendientes de aplicar a la entrada en vigor de dicha ley, se regularán por la redacción de dichos artículos vigente en los períodos impositivos iniciados antes de 1 de enero de 2015. No obstante, la STS 268/2017, de 16 de febrero (rec. 255/2016) ha “anticipado” su aplicación.

Isaac Merino Jara

Director