

CUESTIONES A DEBATE...

(Ponencia del Curso de Perfeccionamiento y Actualización Tributaria)

ÚLTIMA JURISPRUDENCIA TRIBUTARIA MÁS RELEVANTE

GABINETE JURÍDICO DEL CEF

Extracto:

PARTIENDO del innegable componente subjetivo que rodea a la selección de jurisprudencia, el presente artículo pretende recoger las tendencias interpretativas que en materia tributaria ha dictado en los últimos meses el Tribunal Supremo.

Para ello, se efectúa una breve reseña de las novedades jurisprudenciales dictadas por el Alto Tribunal, haciendo hincapié tanto en cambios de criterio como en conclusiones o reflexiones que surgen tras la lectura de algunas de las sentencias.

Dada la importancia de la doctrina emitida por los distintos tribunales, año tras año, el Curso de Perfeccionamiento y Actualización Tributaria que se imparte en el CEF dedica una de sus ponencias al estudio de la jurisprudencia tributaria más destacada en los últimos meses.

El presente artículo es resumen de la conferencia que tuvo lugar el día 4 de febrero de 2010.

Palabras clave: novedades, jurisprudencia y Tribunal Supremo.

CUESTIONES A DEBATE...

(Ponencia del Curso de Perfeccionamiento y Actualización Tributaria)

LATEST TAX CASE LAW IN SPAIN

GABINETE JURÍDICO DEL CEF

Abstract:

THIS paper reviews the Spanish Supreme Court case law on tax matters over the last months, focusing on both change of jurisprudence and conclusions derived from some of its most relevant rulings. It summarizes the lecture delivered last February 4, 2010, within the Tax Update and Improvement Course held at the Centre of Financial Studies.

Keywords: latest updates, case law and Supreme Court.

Sumario

1. Calificación: simulación, fraude de ley, negocio fiduciario.
2. Procedimiento sancionador.
3. Procedimiento de inspección.
4. Procedimiento de revisión.
5. Procedimiento de recaudación.
6. Notificaciones.
7. Cuestión prejudicial.
8. Responsabilidad patrimonial.
9. Impuesto sobre el Valor Añadido.

1. CALIFICACIÓN: SIMULACIÓN, FRAUDE DE LEY, NEGOCIO FIDUCIARIO

En primer lugar, vamos a hacer referencia a los hechos que dan origen a cuatro sentencias del Tribunal Supremo (TS), dos de ellas recientes del año 2009, las otras dos de finales de 2008, pues nos sirven de base para completar el argumento que se expondrá posteriormente.

Simulación relativa: *STS, de 9 de julio de 2009, rec. n.º 7808/2003 (NFJ035822)*. Tras una compraventa a plazos y venta al contado, a través de una entidad intermediaria, aflora, como auténtico contrato, el de la compraventa al contado. El supuesto de hecho se resume de la siguiente forma: la sociedad «A» participaba en una sociedad (sociedad «B») que iba a ser objeto de una OPA. En 1992, antes de materializarse la OPA, la mencionada sociedad «A» vendió las acciones de esa sociedad «B» a una entidad «C», cuyos socios y administradores eran los mismos que los de la sociedad «A». Esta venta se hizo a crédito, a pagar en cinco años (compraventa a plazos). A continuación, la entidad «C» acudió a la OPA (año 1992) y percibió en efectivo el precio de las acciones.

A efectos fiscales hay que entender que sólo hubo una venta. La actuación de la sociedad «A», introduciendo, en el proceso unitario de la venta de las acciones, una venta intermedia a una sociedad (la entidad «C») con los mismos socios e idéntico administrador, tratándose –ambas sociedades– de sociedades en régimen de transparencia fiscal, y con la poco jurídica causa de proteger la honra familiar frente a una OPA formulada por una entidad portuguesa, lleva al TS, confirmando la posición de la Inspección, a la conclusión de la existencia de simulación relativa.

Llaman la atención las calificaciones jurídicas que el propio Tribunal redacta en su fundamento de derecho noveno, al establecer que el «modus operandi de la entidad recurrente puede contemplarse desde una triple perspectiva: como supuesto de economía de opción, como fraude de ley, o, por último, como simulación». Tras ello, examina cada una de las posibilidades.

Simulación absoluta: *STS, de 16 de julio de 2009, rec. n.º 7940/2003 (NFJ035907)*. En esta sentencia, el Tribunal analiza una operación de *lease-back*. La operación se ha llevado a cabo de la siguiente manera: una sociedad efectuó un contrato de arrendamiento financiero con una entidad de

leasing, mediante el cual se ha vendido determinada maquinaria a la misma y se ha arrendado la misma con opción de compra.

El hecho de que la empresa de *leasing* no satisfizo un precio en efectivo en el momento de la transmisión de la propiedad, sino que entregó en lugar de ello una serie de pagarés, caracterizados además porque su vencimiento coincidía sincrónicamente con el de los distintos plazos a pagar por el arrendamiento financiero, y prácticamente por el mismo importe, lleva a concluir que se está ante un supuesto de simulación absoluta, ya que bajo la apariencia de un contrato de *lease-back* no existe negocio jurídico alguno, puesto que el negocio celebrado carecía de su finalidad propia de financiación que el mismo requería. Hay que añadir además que los pagarés quedaron pignorados y a disposición de la entidad de *leasing*, que los renueva para cobrar las cuotas del arrendamiento financiero.

Fraude de ley: *STS, de 11 de diciembre de 2008, rec. n.º 158/2004 (NFJ031957)*. A juicio de la inspección, las operaciones de reducción y ampliación de capital de la sociedad «Y» efectuadas con una diferencia temporal de un mes, constituyen una operación de venta de las acciones de esa sociedad a una sociedad no residente.

La operación fue la siguiente: la entidad «Y» (participada en el 50,99% por «X» y en el 49% por «Z») acordó reducir su capital social en 1.005.000.000 de pesetas, con devolución de aportaciones a los accionistas, otorgándose la pertinente escritura el 28 de junio de 1994. Un día después, 29 de junio de 1994, «Y» acordó ampliar el capital en 264.200.000 pesetas, con prima de emisión por importe de 1.035.800.000 pesetas (importe similar al de reducción de capital), con renuncia de los accionistas a su derecho de suscripción preferente y suscribiendo la ampliación la sociedad extranjera «D». La correspondiente escritura se formalizó el 29 de julio de 1994.

La situación accionarial de «Y» tras la ampliación era: «X» más «Z» (cuyas acciones eran de «X»), el 86,376 por 100 y el restante 13,624 por 100 pertenecía a la entidad no residente.

La operación estaba diseñada para que los antiguos accionistas de «Y» recibieran sin coste fiscal el dinero por su aportación vía reducción de capital, al amparo del artículo 15.2 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (IS), evitando la aplicación del artículo 15.1 de la propia ley, que impondría apreciarlo en la enajenación de acciones.

Negocio fiduciario: *STS, de 9 de octubre de 2008, rec. n.º 7979/2004 (NFJ031361)*. Frente a una operación consistente en la venta a plazos de unas acciones por parte de un accionista a una entidad financiera intermediaria, con compromiso de esta entidad de venderlas a una sociedad, en el plazo, con el precio y bajo las condiciones pactadas entre ésta y el accionista, la sentencia de instancia (que comparte la Sala) concluye que se está en presencia de tres negocios jurídicos:

- a) Un negocio obligacional entre la entidad financiera y la sociedad por el que aquélla hace entrega a ésta, por cuenta del accionista, de unas acciones cuya venta ya había sido previamente acordada, percibiendo el precio y constituyendo con su importe un depósito financiero.
- b) Un depósito financiero retribuido, por el que la entidad intermediaria, financiera percibe de la sociedad el importe de la compraventa y, en lugar de entregarlo al vendedor, toma pose-

sión de él en concepto distinto del de dueño, es decir, como depositario, con las condiciones de plazo e interés pactadas con el accionista vendedor.

- c) Finalmente, una compraventa al contado, generadora de un incremento patrimonial experimentado íntegramente en el año en el que se hizo la venta de las acciones, entre el accionista y la entidad.

Ahora bien, ¿qué diferencia hay entre los cuatro casos expuestos que merezcan tal distinta calificación? ¿Dónde está el límite entre una y otra? No existe base jurídica para dar respuesta a esta pregunta.

El TS en ninguna de las sentencias mencionadas ha modificado la calificación dada al negocio jurídico por la Administración tributaria, si bien tampoco establece una línea divisoria entre ellas que nos permita diferenciarlas.

No por ello debemos despreciar la importancia de diferenciar entre una y otra, sobre todo entre fraude de ley y las restantes, ya que según la denominación que la Administración otorgue a la operación realizada nos enfrentaremos, o no, ante la temida sanción.

2. PROCEDIMIENTO SANCIONADOR

Respecto al primero de los procedimientos administrativos en materia tributaria que vamos a tratar, destacamos la *STS, de 16 de septiembre de 2009, rec. n.º 4228/2003 (NFJ036990)*, cuya materia objeto de análisis versa sobre la **falta de prueba de culpabilidad** de la sociedad actora.

La reclamación trae causa de la anulación parcial de una sanción por parte de la Audiencia Nacional. En cuanto a las pérdidas imputadas en el ejercicio impositivo por parte de la sociedad en régimen de transparencia fiscal, así como en cuanto a las cuotas de arrendamiento financiero relativos a bienes inmuebles y que por corresponder al terreno no deben tener la consideración de fiscalmente deducibles, el Tribunal anula la sanción al tratarse de dos materias, transparencia fiscal y cuotas de arrendamiento financiero, que distan mucho de ser pacíficas. Su tratamiento ha sido muy cuestionado y ha dado lugar a mucha polémica doctrinal, produciéndose cambios legislativos sustanciales y oscilaciones jurisprudenciales. Respecto al exceso en la deducción por inversiones en activos fijos nuevos se anuló la sanción por falta de motivación suficiente. Si bien el Tribunal de instancia considera correcta la sanción impuesta sobre excesos de amortizaciones por considerar que la norma es clara y no admite dudas interpretativas.

El TS se pronuncia haciendo mención y transcribiendo su *Sentencia, de 6 de junio de 2008, rec. n.º 146/2004 (NFJ029211)*. Pese a que hay que reconocer que en ella no se aporta nada novedoso, la misma permite examinar pronunciamientos existentes en materia sancionadora por muy distintos tribunales: Audiencia Nacional, Tribunal Constitucional, Tribunal Económico-Administrativo Central Central (TEAC) y el propio TS.

En esta Sentencia de 6 de junio, ante una sanción impuesta a la obligada tributaria por dejar de ingresar en plazo en el IS como consecuencia de un exceso de amortización, de una deducción indebida de activos fijos nuevos y de la pérdida de beneficios fiscales por haberse cedido a terceros los bienes en que se materializaron determinadas inversiones, el Tribunal establece los requisitos necesarios para considerar motivada la culpabilidad de forma correcta por parte de la Administración.

Reproducimos, por su evidente interés, lo que indica el TS respecto a esta materia:

«... es evidente que la mera cita de los preceptos legales que tipifican la infracción apreciada y establecen la sanción impuesta no es suficiente para garantizar las exigencias que derivan de los derechos a la presunción de inocencia y a la defensa del sancionado.»

«... no puede fundarse la existencia de infracción en la mera referencia al resultado de la regularización practicada por la Administración tributaria o, como en el caso enjuiciado, en la simple constatación de la falta de un ingreso de la deuda tributaria, porque el mero dejar de ingresar no constituía en la LGT de 1963 –ni constituye ahora– infracción tributaria, y porque no es posible sancionar por la mera referencia al resultado, sin motivar específicamente de dónde se colige la existencia de culpabilidad.»

«... Y es que sólo cuando la Administración ha razonado, en términos precisos y suficientes, en qué extremos basa la existencia de culpabilidad, procede exigir al acusado que pruebe la existencia de una causa excluyente de la responsabilidad, como es el caso de la que establecía el artículo 77.4 d) de la LGT ("cuando el contribuyente haya presentado una declaración veraz y completa y haya practicado, en su caso, la correspondiente autoliquidación, amparándose en una interpretación razonable de la norma"), que, con otras palabras pero con idéntico alcance, se recoge ahora en el artículo 179.2 d) de la Ley 58/2003 ("cuando el obligado haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma").»

«... es evidente que los déficits de motivación de las resoluciones sancionadoras no pueden ser suplidos por los órganos de la jurisdicción ordinaria que, en este ámbito, sólo pueden llevar a cabo un mero control de la legalidad.»

El estándar de motivación se caracteriza por un alto nivel de exigencia por parte de los Tribunales, lo que complica sobremanera la correcta motivación de la culpabilidad por parte de la Administración.

Volviendo a la Sentencia de 16 de septiembre de 2009 y al supuesto de los citados excesos de amortización, el Alto Tribunal anula la sanción impuesta –tomando como base los criterios expuestos en la Sentencia de 6 de junio y transcribiendo sentencias reproducidas en la misma–, por el hecho de no estar suficientemente motivada, porque «no basta con que la Inspección alegue genéricamente las incorrecciones cometidas por el contribuyente para que, sin más, resulte procedente la sanción. Es preciso que, además, se especifiquen los motivos o causas de esas incorrecciones a efectos de una posterior valoración de la conducta calificada de infractora».

3. PROCEDIMIENTO DE INSPECCIÓN

El primero de los temas a destacar son las **diligencias argucia**.

No cualquier acto tendrá eficacia interruptiva, sino sólo los tendencialmente ordenados a iniciar o proseguir los respectivos procedimientos administrativos o que, sin responder meramente a la finalidad de interrumpir la prescripción, contribuyan efectivamente a la liquidación, recaudación o imposición de sanción en el marco de impuesto controvertido. En este sentido se pronuncia el TS, en Sentencia de 18 de septiembre de 2009, rec. n.º 4434/2003 (NFJ036854), en la cual reitera la jurisprudencia emitida en numerosas sentencias, distinguiendo entre aquellas diligencias que deban reputarse como válidas, de aquellas que tengan que reputarse como actos de trámite sin sustancialidad fiscal, con el objeto de determinar si las mismas tuvieron o no valor interruptivo en la prescripción.

Añade la sentencia que, atendiendo al criterio finalista y de conformidad con el artículo 3.1 del Código Civil, los actos administrativos sólo tienen eficacia interruptiva en la medida en que vayan a comprobar o investigar efectivamente un impuesto y ejercicio.

En el presente caso, adolecen de inconsistencia objetiva, al afectar a periodos impositivos y tributos ajenos a los que estaban siendo objeto de comprobación.

Una segunda sentencia relevante en esta materia es la STS de 3 de junio de 2009, rec. n.º 5033/2003 (NFJ035725). Pese a que lo principal en la sentencia es la doctrina emitida por el Supremo, en este caso hay que hacer referencia a la existencia de un voto particular.

El Alto Tribunal, tras la valoración de las diligencias argucia (o mejor, diligencias irrelevantes, a fin de que su denominación no contenga matices valorativos) llega a una conclusión opuesta a lo que en principio se podría suponer.

Frente a dos diligencias, idénticas, dado su contenido, que no especifican el ejercicio al que se refieren, ni la finalidad de las mismas en orden a determinar o regularizar la situación tributaria del sujeto pasivo, declara la eficacia interruptiva de las mismas, bajo la afirmación de la existencia del desarrollo de comprobaciones con continuidad.

Es la opinión vertida por dos magistrados en el voto particular, la que mantiene que no pueden tener la eficacia interruptiva que la norma fiscal reconoce, dada su generalidad y falta de fundamentación en el desarrollo y desenvolvimiento de las actuaciones inspectoras, de forma que su extensión, ni siquiera potencialmente puede influir ni tampoco contribuir a la «efectividad» del fin perseguido por las actuaciones inspectoras desarrolladas.

Se trata, asimismo, la cuestión de decidir acerca del **cómputo del plazo de seis meses de paralización de actuaciones del procedimiento de inspección cuando media el plazo de alegaciones** otorgado al recurrente. El TS resuelve que el plazo de seis meses de paralización de actuaciones ha de contarse desde la fecha en que termina el periodo de alegaciones al acta, pues hasta ese momento la Administración no puede dictar la resolución pertinente, al tratarse de un plazo cuyo transcurso no depen-

de de ella sino del sujeto pasivo. Es un plazo que la Administración ha de otorgar al administrado, y es éste quien dispone del mismo a fin de renunciar al ejercicio de alegaciones, o formularlas en el plazo establecido, o antes de que éste transcurra. Cualquiera que sea la opción elegida por el administrado, es patente que la Administración no puede dictar resolución hasta que el administrado ejercite la opción.

En contraste, conviene tener en cuenta la *STS de 7 de noviembre de 2008, rec. n.º 4528/2004 (NFJ031964)*, cuya reclamación trae causa en el **escrito de alegaciones dentro de un procedimiento inspector**.

Este Tribunal mantiene que se debe computar el escrito de alegaciones del interesado como hito esencial del procedimiento inspector y, en tal medida, se debe tener en cuenta a los efectos de valorar si se ha producido o no una paralización injustificada del curso del procedimiento inspector durante más de seis meses, que pueda privar de efectos interruptivos de la prescripción a las actuaciones previas desarrolladas por la Administración en el seno de dicho procedimiento inspector, en el sentido establecido por la norma especial del artículo 29.3 Ley 1/1998 (LDGC).

Por ello, este Tribunal tiene en cuenta, como momento inicial para computar la paralización indebida durante más de seis meses del procedimiento inspector, la presentación del escrito de alegaciones por parte del interesado, que se produce entre el acta de la Inspección y la liquidación final de la Inspección.

En el siguiente caso analizado, *STS de 20 de abril de 2009, rec. n.º 9191/2003 (NFJ033656)*, el TS entendió que ante la **práctica de dos liquidaciones, con alcance de generales**, no puede alegarse, como hace el Abogado del Estado, que las primeras actuaciones que dieron como resultado la primera liquidación no tuvieron el alcance de generales, ya que el órgano que las llevó a cabo no era competente para efectuarlas.

La posible incompetencia no habilita a la Administración a realizar la revisión del acto a través del procedimiento inspector ordinario, sino que si se considera que tal incompetencia da lugar a la nulidad del acto, debería haberse acudido al procedimiento regulado en el artículo 153 de la Ley 230/1963 (LGT).

Motivación de las actas. Tanto en las actas de conformidad, como en las de disconformidad, es obligado exponer de modo pormenorizado y concreto los elementos del hecho imponible, debidamente circunstanciados, que determinen los aumentos de la base imponible o las modificaciones de las deducciones, reducciones, bonificaciones, etc., de modo que el contribuyente conozca debidamente los hechos que acepta en las actas de conformidad o que niega en las de disconformidad, debiendo rechazarse la tesis de que, precisamente por tratarse de un acta de conformidad, la aceptación prestada por el contribuyente subsana los defectos formales de omisión del detalle obligado en el relato de los aumentos o modificaciones de la base imponible propuestos por los inspectores actuarios.

Por este motivo, el TS en *Sentencia de 16 de marzo de 2009, rec. n.º 838/2005 (NFJ034101)*, estima parcialmente el recurso de casación, ya que pese a la inadmisión de ciertos gastos, dada su condición de liberalidad, sí se ha producido indefensión, ya que la lectura del acta y el examen del

expediente administrativo no permiten a la Sala afirmar que el sujeto pasivo conocía los hechos en que se basaba la regularización propuesta por la Administración tributaria, ya que, en relación con la cuantía cuya justificación sí se solicitó, no se expresan cuáles son las razones que llevan a negar su carácter de gasto deducible, más allá de la invocación genérica e insuficiente a su falta de necesidad. La motivación es tan sucinta, genérica y carente de explicación, que la conformidad prestada por el obligado tributario no se ha realizado conociendo los hechos en que se basa la liquidación y mucho menos, los fundamentos jurídicos empleados por la inspección.

4. PROCEDIMIENTO DE REVISIÓN

La sentencia a la que se va a hacer referencia a continuación cambia radicalmente el criterio sobre **intereses suspensivos por retrasos imputables a la Administración**, en el supuesto del cálculo de intereses en la liquidación que sustituye a una anulada previamente.

Por lo que respecta a los intereses por el retraso en resolver, es cierto que la nueva Ley General Tributaria ha resuelto satisfactoriamente la pretensión de los contribuyentes de que no se liquiden intereses de demora, cuando la Administración no cumple los plazos previstos en la normativa para resolver, al señalar en el artículo 26.4 que:

«no se exigirán intereses de demora desde el momento en que la Administración tributaria incumpla por causa imputable a la misma alguno de los plazos fijados en esta ley para resolver hasta que se dicte dicha resolución o se interponga recurso contra la resolución presunta».

Si bien, en el caso de autos, los incumplimientos de plazos se produjeron con anterioridad a la entrada en vigor de la nueva ley, sin que la misma contenga una disposición transitoria que otorgue efectos retroactivos al artículo 26.4, por lo que la parte, al haberse acogido a la suspensión, ha de soportar los intereses derivados del tiempo en que estuvo suspendida la ejecución, según el criterio sentado por el TS, a partir de la Sentencia de 28 de noviembre de 1977.

Frente a este criterio, la *STS de 30 de junio de 2009, rec. n.º 1270/2006 (NFJ035486)*, se manifiesta en los siguientes términos:

«Sin embargo, siendo indemnizatoria la finalidad de los intereses de demora hay que reconocer la improcedencia de los mismos por el retraso habido en la ejecución, si la Administración es la causante, al estar vinculados a la denominada *mora debitoris* o mora del deudor. Otra interpretación supondría devengar intereses no obstante el deficiente funcionamiento de la Administración, identificando la responsabilidad del deudor por la incorrecta declaración inicialmente presentada y por la posterior petición de suspensión de la liquidación con el retraso en la ejecución por parte de la Administración, una vez dictada la resolución».

Es decir, el Supremo cambia el criterio, al estimar parcialmente el recurso de casación, ante la improcedencia de exigir intereses de demora por el retraso de la Administración en la ejecución del Tribunal Económico-Administrativo Regional.

5. PROCEDIMIENTO DE RECAUDACIÓN

En la *STS de 28 de octubre de 2009, rec. n.º 3871/2003 (NFJ036664)*, se recogen los elementos de la Administración para denegar un **aplazamiento en el pago de la deuda tributaria**. La sociedad presenta dificultades de tesorería de carácter estructural y no coyuntural y le falta capacidad para generar los recursos necesarios para afrontar el pago del aplazamiento solicitado, por lo que se le deniega la solicitud de aplazamiento.

6. NOTIFICACIONES

Respecto a esta cuestión, merecen ser destacadas las siguientes tres sentencias.

La primera cuestión a resolver, planteada en la *STS de 30 de junio de 2009, rec. n.º 6144/2006 (NFJ036853)*, se centra en determinar si, señalado un domicilio ante el TEAC para notificaciones, el intento infructuoso en él, por **resultar desconocido según un empleado de la Oficina de Correos**, que no firma ni se identifica en el aviso de recibo, permitía dirigir el segundo intento de notificación a otro domicilio distinto en el que resultó ser también desconocido, dando lugar a la notificación edictal.

Ante estas circunstancias, la Sala estima el motivo de casación interpuesto, por no resultar válida la notificación edictal. Al modificar el domicilio el TEAC, a efectos de notificaciones, incurrió en un vicio de procedimiento, dado el carácter imperativo del artículo 48 del Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas, aprobado por Real Decreto 391/1996, de 1 de marzo, máxime cuando el primer intento de notificación no podía surtir efectos por los defectos en que incurrió el empleado de la Oficina Postal, lo que hacía necesaria una nueva notificación, al objeto de agotar las posibilidades de comprobar si efectivamente el destinatario resultaba desconocido en el domicilio designado, antes de efectuar la notificación edictal.

La *STS de 27 de enero de 2009, rec. n.º 5777/2006 (NFJ031974)*, trata el tema de las notificaciones en los siguientes términos: la notificación del **cambio de domicilio realizada a la Agencia Estatal de Administración Tributaria** no surte efectos ante los órganos económico-administrativos (TEA), que deberán practicar las notificaciones en el domicilio declarado en cada procedimiento económico-administrativo.

Y por último, la *STS de 17 de junio de 2009, rec. n.º 1645/2006 (NFJ034770)*. El supuesto de hecho versa sobre la validez de la **notificación de una liquidación** practicada a los herederos del causante, en cuanto la misma fue **dirigida al domicilio del fallecido y a su nombre**.

El Alto Tribunal señala que aunque la necesidad de notificar la liquidación a los herederos de forma personal no se contemplaba en la ley, esta exigencia resultaba de la normativa general, que venía establecida en los artículos 105 y 124 de la Ley 230/1963 (LGT), según redacción dada por la Ley 66/1997, pues parece evidente que la notificación, en cuanto comunicación destinada a trasladar el

conocimiento de un acto para que éste pueda ser cumplido o para facilitar la posibilidad de entablar contra el mismo recurso, debe dirigirse a quien tenga la obligación de proceder a ese cumplimiento.

Otra solución podría colocar a los herederos en una posición de indefensión, como ocurrió en este caso, en cuanto se les privó de la posibilidad de los recursos, al no existir constancia de que la esposa del fallecido comunicase a sus hijos la liquidación recibida a nombre de su marido, máxime cuando después la providencia de apremio se notificó de forma individualizada a todos los herederos. Por los motivos expuestos, la Sala estima el motivo por falta de notificación de la liquidación.

7. CUESTIÓN PREJUDICIAL

Debemos destacar de forma especial el *Auto del TS de 24 de septiembre de 2009, rec. n.º 153/2005 (NFJ036259)*, ya que en el mismo la Sala considera pertinente plantear al Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas un pronunciamiento prejudicial respecto del **posible conflicto entre el artículo 108 de la Ley 24/1988 (Mercado de Valores) y los artículos 11 y 12 de la Directiva 69/335/CEE (Impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales)**. La cuestión prejudicial se concreta en dos cuestiones:

1. Se trata de saber si el artículo 12.1 a) de la Directiva admite gravar la transmisión de valores mobiliarios de modo automático y general, como se deduce del texto literal del artículo 108 de la Ley 24/1988 (Mercado de Valores), o únicamente en los supuestos de transmisión de todo o parte del patrimonio inmobiliario de una sociedad para eludir así el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas.
2. Se duda si la normativa comunitaria permite que el artículo 108 pueda establecer un gravamen por la adquisición de la mayoría del capital de sociedades cuyo activo está mayoritariamente integrado por inmuebles, aunque sean sociedades plenamente operativas y se transmitan títulos que desarrollan una contrastada actividad económica, ya que la norma española no excluye de gravamen las transmisiones de valores que denotan la transmisión de un negocio en funcionamiento, al no atender a la finalidad de la operación, de igual manera que con independencia del ánimo elusorio la norma se aplica de forma automática cuando se incurre en el supuesto tipo.

8. RESPONSABILIDAD PATRIMONIAL

Una reciente sentencia del TS se pronuncia acerca de la responsabilidad patrimonial del Estado ante un **supuesto de declaración de inconstitucionalidad de una norma nacional**. Estamos hablando de la *STS de 11 de diciembre de 2009, rec. n.º 572/2007 (NFJ036848)*. En ella se concluye que las reclamaciones por responsabilidad patrimonial del Estado deben formularse en el plazo de un año desde la publicación en el BOE de la sentencia que declare la inconstitucionalidad del precepto. En

este caso, la *STC, n.º 173/1996, de 31 de octubre de 1996 (NFJ004656)*, publicada en el BOE de 3 de diciembre de 1996, declaró inconstitucional el gravamen complementario sobre la tasa del juego.

Frente a este supuesto se plantea una pregunta: ¿el procedimiento a seguir es igual ante una **ley estatal incompatible con el Derecho de la Unión**?

El Tribunal Supremo ha venido manteniendo, por aplicación de las *Sentencias, de 29 de enero de 2004, rec. n.º 52/2002 (NFJ036963)*, y de 24 de mayo de 2005, *rec. n.º 73/2003 (NFJ036984)*, que las reclamaciones de responsabilidad patrimonial del Estado por infracción del Derecho de la Unión están sometidas a una regla de agotamiento previo de las vías de recurso, administrativas y judiciales, contra el acto administrativo lesivo adoptado en ejecución de una ley nacional contraria a dicho Derecho.

Por el contrario, la interposición de una reclamación de responsabilidad patrimonial del Estado basada en la inconstitucionalidad de una ley no está sometida a ningún requisito de agotamiento previo de las vías de recurso contra el acto administrativo lesivo basado en dicha ley.

A esta diferencia de trato entre ambas reclamaciones ha dado respuesta la *Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 26 de enero de 2010, asunto n.º C-118/08 (NFJ036742)*.

Esta sentencia tiene como base la vulneración de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, Sexta Directiva del IVA, en relación con la aplicación de la prorrata por la percepción de subvenciones, y ello, porque la norma general que figura en la Ley 37/1992 [arts. 102 y 104.2.2.º (segundo párrafo)] amplía de forma ilegal la limitación del derecho a deducción prevista en el artículo 17.5, en relación con el artículo 19 de la Sexta Directiva, ya que dicha limitación no sólo se aplica a los sujetos pasivos mixtos, sino también a los sujetos pasivos totales, considerando, en definitiva, que la norma especial introduce un criterio para el cálculo de la deducción que no está previsto en la Sexta Directiva y que es contrario a ésta. Esto es, prevé la inclusión de las subvenciones en el denominador de la prorrata en todo caso [*STJCE de 6 de octubre de 2005, asunto n.º C-204/03 (NFJ020809)*].

Han sido varios los pronunciamientos que en el año 2009 ha emitido el Supremo con base en la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas. Señalamos en este sentido, las *SSTS de 12 de marzo de 2009, rec. n.º 5235/2006 (NFJ032690)*, y de 29 de abril de 2009, *rec. n.º 5449/2003 (NFJ033871)*. Es en la primera de ellas en la que se reconoce la procedencia de la devolución de ingresos indebidos por aplicación de normativa opuesta a la normativa comunitaria, cuya denegación fue el acta inicialmente impugnado.

La diferencia de trato, a la que hemos hecho mención con anterioridad, se debe, como se refleja en la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, a las diferencias existentes entre los recursos que pueden interponerse contra un acto administrativo, según dichos recursos se basen en la incompatibilidad de éste con el derecho de la Unión o en la infracción de la Constitución por la ley nacional en aplicación de la cual se ha adoptado el acto.

Ante esta situación, el Tribunal de Justicia declara que es contrario al Derecho de la Unión que una reclamación de responsabilidad patrimonial del Estado basada en una infracción de dicho Dere-

cho por una ley nacional declarada mediante sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas dictada con arreglo al artículo 226 del Tratado CE (actual art. 258 del Tratado de funcionamiento de la Unión Europea) sólo pueda estimarse si el demandante ha agotado previamente todas las vías de recurso internas dirigidas a impugnar la validez del acto administrativo lesivo dictado sobre la base de dicha ley, mientras que tal regla no sea de aplicación a una reclamación de responsabilidad patrimonial del Estado fundamentada en la infracción de la Constitución por la misma ley declarada por el órgano jurisdiccional competente.

Por tanto, se deben **equiparar las reglas aplicables en el ordenamiento jurídico español a los recursos de responsabilidad patrimonial del Estado por infracción del Derecho de la Unión.**

9. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

Por último, y en relación con el IVA, destacamos una única sentencia por la relevancia que la misma conlleva, en relación con los requisitos de la repercusión del impuesto, regulados en el artículo 88 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

La *STS de 18 de marzo de 2009, rec. n.º 2231/2006* (NFJ032640), confirma la **procedencia de deducir cuotas repercutidas de forma extemporánea siempre que las mismas se soporten voluntariamente.**

Los requisitos temporales del derecho a la deducción del IVA (caduca por el transcurso de cuatro años desde su nacimiento) no pueden confundirse con los que la ley establece para la repercusión (se pierde tal derecho a la repercusión cuando haya transcurrido un año desde la fecha del devengo del impuesto). La ley, en modo alguno, establece la prohibición de soportar una vez transcurrido el plazo del año. Sólo que se perderá el derecho a repercutir, por lo que no puede entenderse que si se soporta voluntariamente el impuesto, aunque sea repercutido extemporáneamente, el repercutido está incumpliendo una obligación.

Es más, aunque el sujeto pasivo no repercuta en plazo, subsiste la obligación de ingresar la cuota, pues ésta es una obligación autónoma que nace de la realización del hecho imponible, no de la obligación de repercutir.