

CENTRO DE ESTUDIOS FINANCIEROS

C/ Viriato, 52
28010 MADRID

C/ Gran de Gràcia, 171
08012 BARCELONA

C/ Alboraya, 23
46010 VALENCIA

C/ Ponzano, 15
28010 MADRID

www.cef.es

902 88 89 90

info@cef.es

DIRECTOR:

Roque de las Heras Miguel

COORDINADORES:

M.^a José Leza Angulo
(Abogada. Máster en Tributación)
Sotero Amador Fernández
(Economista. Máster en Dirección
Económico-Financiera)

CONSEJO ASESOR:

- Roberto Alonso Alonso
(Inspector de Hacienda del Estado)
- Luis Manuel Alonso González
(Catedrático de Derecho Financiero y Tributario)
- Oriol Amat Salas
(Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad)
- María Dolores Arias Abellán
(Catedrática de Derecho Financiero y Tributario)
- Inmaculada de Benito Cámara
(Profesora del CEF)
- Inocencio Carazo González
(Auditor de Cuentas)
- Monserrat Casanovas Ramón
(Catedrática de Economía Financiera y Contabilidad)
- José Luis Cea García
(Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad)
- María Antonia García Benau
(Catedrática de Economía Financiera y Contabilidad)
- Lorenzo de las Heras Miguel
(Inspector de Entidades de Crédito. Banco de España)
- Antonio Longas Lafuente
(Vocal del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid)
- Joan Montllor i Serrats
(Decano de la Universidad Autónoma de Barcelona)
- Francisco José Palacio Ruiz de Azagra
(Inspector de Hacienda del Estado)
- Carlos Palao Taboada
(Catedrático de Derecho Financiero y Tributario)
- Valentín Pich Rosell
(Presidente del REAF)
- Iu Pijoan i Font
(Director General de Tributos de la Generalitat de Catalunya)
- Diego Prior Jiménez
(Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad)
- Enrique Ribas Mirangels
(Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad)
- Javier Romano Aparicio
(Profesor del CEF)
- Andrés Sánchez Pedroche
(Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario)
- Eduardo Sanz Gadea
(Inspector de Hacienda del Estado)
- Susana Sartorio Albalat
(Catedrática de Derecho Financiero y Tributario)
- Antoni Serra Ramoneda
(Catedrático Emérito de Contabilidad)
- José Tovar Jiménez
(Profesor del CEF)

OCTUBRE 2005 – NÚMERO 271

NOTA: Este número 271, correspondiente al mes de octubre de 2005, está formado por dos volúmenes, uno que comprende los comentarios y casos prácticos de tributación y otro los de contabilidad.

Sumario

Página

TRIBUTACIÓN:

- 64/2005 Fiscalidad de los dividendos transfronterizos en la Unión Europea: sobre la adecuación de la normativa española al derecho comunitario. 3
(Gloria Marín Benítez)
PREMIO ESTUDIOS FINANCIEROS 2005
- 65/2005 Clasificación de las infracciones y sanciones administrativas (III). 45
(Eduardo Sanz Gadea)
- 66/2005 Algunas cuestiones sobre las sociedades patrimoniales. 77
(Enrique Rodríguez Varo)
- 67/2005 Precisiones sobre las solicitudes de asistencia mutua en materia de recaudación. 117
(Javier Bas Soria)
- 68/2005 El procedimiento de derivación de responsabilidad tributaria en la Ley 58/2003. 139
(Manuel Santolaya Blay)
- 69/2005 El fraude en las entregas intracomunitarias de vehículos usados y la «supuesta» opción de tributar por el régimen de bienes usados en el IVA. 157
(Alejandro Blázquez Lidoy)
- 70/2005 Tarifas portuarias: precios privados que son tributos. 177
(Carlos Palao Taboada)
- 71/2005 Principio de legalidad y fraude a la ley. .. 201
(Silvina Bacigalupo Saggese)
- 72/2005 Imposibilidad de sancionar penalmente las conductas realizadas en fraude de ley. 217
(Clara Jiménez Jiménez)
- 73/2005 En torno a la tasa sobre el aprovechamiento de la vía pública por los cajeros automáticos. 233
(Juan Calvo Vergez)
- 74/2005 Las actuaciones de la Administración a efectos de la interrupción injustificada de las actuaciones inspectoras y de la interrupción del cómputo de la prescripción. 241
(María Rodríguez-Bereijo León)

ESTUDIOS FINANCIEROS, respetando la libertad intelectual, no altera los criterios emitidos por los autores de los trabajos firmados, sin que tampoco se solidarice necesariamente con ellos.

ESTUDIOS FINANCIEROS
REVISTA DE CONTABILIDAD Y TRIBUTACIÓN

• **REDACCIÓN Y ADMINISTRACIÓN:**

C/ Viriato, 52 - 28010 MADRID
Telf.: 914 444 920

• **EDITA:**

Centro de Estudios Financieros, S.A.

• **IMPRIME:**

Artes Gráficas Coyve, S.A.
Avda. Córdoba, 21 - 2.º 1.ª
28026 MADRID

• **ISSN: 1138-9540**

• **DEPÓSITO LEGAL: M-1947-1981**

• **SUSCRIPCIÓN ANUAL (2005) 120,20 € (IVA no incluido)**

Comprende dos volúmenes:

- 1.º Legislación, Consultas, Jurisprudencia.
- 2.º Comentarios y Casos prácticos.

• **SUSCRIPCIÓN ANUAL (2005) 173,08 € (IVA no incluido)**

(Comprende los dos volúmenes indicados anteriormente y al final de cada año se recopilan en Tomos independientes: Legislación, Jurisprudencia, Consultas tributarias y Normativa contable).

• **NÚMEROS SUELTOS (Completo):**

- Suscriptores 14,43 € (IVA no incluido)
- No suscriptores 19,24 € (IVA no incluido)

• **SUSCRIPCIONES DE AÑOS ANTERIORES:**

- Año 2000 46,15 € (IVA no incluido)
- Año 2001 50,00 € (IVA no incluido)
- Año 2002 52,88 € (IVA no incluido)
- Año 2003 54,81 € (IVA no incluido)
- Año 2004 56,74 € (IVA no incluido)

En estos precios están comprendidos los volúmenes de Comentarios y Casos prácticos de Tributación y Contabilidad. (No se incluye el volumen Legislación, Consultas, Jurisprudencia).

© CENTRO DE ESTUDIOS FINANCIEROS

Derechos reservados, quedando prohibida la reproducción de los trabajos presentados por cualquier proceso mecánico, reprográfico o electrónico, sin la previa autorización escrita del editor.

TRIBUTACIÓN	FISCALIDAD DE LOS DIVIDENDOS TRANSFRONTERIZOS EN LA UNIÓN EUROPEA: SOBRE LA ADECUACIÓN DE LA NORMATIVA ESPAÑOLA AL DERECHO COMUNITARIO	Núm. 64/2005
--------------------	---	-------------------------



GLORIA MARÍN BENÍTEZ

Abogada. Departamento Tributario de Uría Menéndez

Este trabajo ha sido seleccionado y ha obtenido el 2.º **Premio Estudios Financieros 2005** en la Modalidad de **TRIBUTACIÓN**.

El Jurado ha estado compuesto por: don José Juan FERREIRO LAPATZA, don Luis Manuel ALONSO GONZÁLEZ, doña María Dolores ARIAS ABELLÁN, don Valentín PICH ROSELL, don Iu PIJOAN I FONT y doña Susana SARTORIO ALBALAT.

Los trabajos se presentan con seudónimo y la selección se efectúa garantizando el anonimato de la autora.

Extracto:

DE entre los distintos aspectos que componen el sistema fiscal de los Estados miembros de la Unión Europea, en este trabajo vamos a centrarnos en el régimen tributario aplicable a los dividendos transfronterizos.

El tratamiento tributario que los distintos Estados miembros otorgan a los dividendos entrantes (procedentes de sociedades residentes en otros Estados) o salientes (distribuidos a inversores residentes en otros Estados), por comparación al otorgado al dividendo nacional, puede ser causa de distorsión de las inversiones y actividades internacionales, obstaculizando el establecimiento del mercado interior común que el Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea incluye entre sus objetivos.

Aunque la Directiva 90/435/CEE, relativa al régimen fiscal común aplicable a sociedades y matrices de Estados miembros diferentes, supuso una aproximación de las legislaciones de los distintos Estados miembros en materia de tributación de dividendos transfronterizos percibidos por sociedades con una participación significativa en sociedades de otro Estado miembro, es en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas donde se encuentran los principios que deben regir el tratamiento tributario de los dividendos transfronterizos en la Unión Europea.

Por ello, este trabajo, tras revisar las causas por las que la tributación de los dividendos transfronterizos puede interferir en la construcción del mercado interior, analizará el marco normativo establecido desde el Derecho comunitario para su imposición –con especial atención a los criterios que se desprenden de la jurisprudencia comunitaria– y evaluará, finalmente, la adecuación de la normativa española a dicho marco.

Sumario:

1. Introducción.
2. La tributación de los dividendos transfronterizos y su interferencia en el establecimiento del mercado común.
 - 2.1. La doble imposición sobre los dividendos transfronterizos.

- 2.2. La integración entre el impuesto sobre el beneficio y el impuesto sobre la renta del inversor final.
- 2.3. Métodos para corregir la doble imposición sobre los dividendos de fuente extranjera en los sistemas tributarios.
3. Marco comunitario para la tributación de dividendos transfronterizos.
 - 3.1. Introducción.
 - 3.2. El marco resultante de la aproximación legislativa de los Estados miembros: la Directiva Matriz-Filial.
 - 3.3. El marco resultante de la proyección de los principios comunitarios sobre la normativa fiscal de los Estados miembros en materia de dividendos transfronterizos.
 - 3.3.1. Los principios comunitarios de no discriminación y libre circulación de capitales en el TCCE.
 - 3.3.2. La proyección de los principios comunitarios sobre la normativa fiscal de los Estados miembros según la jurisprudencia del TJCE.
 - 3.3.2.1. Comparabilidad.
 - 3.3.2.2. Diferencia de trato que constituya restricción.
 - 3.3.2.3. Inexistencia de justificación para dicha diferencia de trato fiscal.
4. Tributación de los dividendos transfronterizos en España.
 - 4.1. Cuando el inversor es persona física.
 - 4.1.1. Tratamiento en IRPF de los dividendos nacionales.
 - 4.1.2. Tratamiento en IRPF de los dividendos de fuente comunitaria.
 - 4.1.3. Tratamiento en IRnR de los dividendos de fuente española satisfechos a inversores finales comunitarios.
 - 4.2. Cuando el inversor es una sociedad.
 - 4.2.1. Tratamiento en IS de los dividendos nacionales.

4.2.2. Tratamiento en IS de los dividendos de fuente comunitaria.

4.2.2.1. Métodos para eliminar la doble imposición sobre dividendos de fuente extranjera en el IS español.

4.2.2.2. Adecuación al Derecho comunitario de los métodos establecidos en el IS español para eliminar la doble imposición sobre los dividendos de fuente extranjera.

4.2.3. Tratamiento en IRnR para dividendos de fuente española satisfechos a sociedades comunitarias.

5. Recapitulación y conclusiones.

Bibliografía.

NOTA: La autora quisiera agradecer a Rafael GARCÍA LLANEZA, socio del Departamento Tributario de Uría Menéndez, y a Ana RODRÍGUEZ ENCINAS, abogada de su Departamento de Derecho Europeo y de la Competencia, sus valiosos comentarios y sugerencias, así como toda la ayuda prestada en la preparación de este trabajo.

1. INTRODUCCIÓN

El Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea («TCCE») incluye entre sus objetivos el establecimiento de un mercado interior común en el que no existan obstáculos a la libre circulación de mercancías, personas, servicios y capitales ¹ como forma de promover, entre otros logros, «*un desarrollo armonioso, equilibrado y sostenible de las actividades económicas*», «*un crecimiento sostenible y no inflacionista*» y «*una elevación del nivel y de la calidad de vida en los Estados miembros*» ².

No obstante, a medida que aumenta la integración de los mercados y la movilidad del capital, crece también la posibilidad de que el diferente diseño de los sistemas impositivos interfiera en las decisiones de inversión de los agentes económicos, lo que puede perjudicar la competitividad y obstaculizar la consecución de los objetivos recogidos en el TCCE cuando la decisión entre invertir en el propio país de residencia o hacerlo en el exterior no responde a una mayor eficacia y eficiencia en la asignación de los recursos sino a razones puramente impositivas ³.

Por ello, la forma en que las divergencias entre los sistemas fiscales de los diferentes Estados miembros obstaculizan el establecimiento del mercado común y la capacidad de paliar dichas divergencias –habida cuenta de que los Estados miembros no han hecho cesión de su soberanía en materia de imposición directa– han sido preocupaciones antiguas y constantes de las instituciones comunitarias.

Entre los distintos aspectos que componen el sistema fiscal de los Estados miembros de la Unión Europea, en este trabajo vamos a centrarnos en el régimen tributario aplicable a los dividendos transfronterizos, revisando las causas por las que su tributación puede interferir en la construcción del mercado interior, analizando el marco normativo establecido desde el Derecho comunitario para su imposición, y evaluando, finalmente, la adecuación de la normativa española a estos preceptos.

¹ Artículo 3.1 c) del TCCE (versión consolidada, DOCE C de 10 de noviembre de 1997).

² Artículo 2 del TCCE.

³ Un análisis de las consecuencias de la movilidad del capital en el diseño de la política impositiva lo encontramos en Santiago ÁLVAREZ GARCÍA, M.^a Luisa FERNÁNDEZ DE SOTO BLASS y Ana Isabel GONZÁLEZ GONZÁLEZ: «La fiscalidad del ahorro en la Unión Europea: entre la armonización fiscal y la competencia de los sistemas tributarios nacionales», *Instituto de Estudios Fiscales*, Documentos n.º 15/2003.

Debe tenerse en cuenta que los mismos principios aplicables en el ámbito de la Unión Europea se extienden al Espacio Económico Europeo, de conformidad con el artículo 40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo.

2. LA TRIBUTACIÓN DE LOS DIVIDENDOS TRANSFRONTERIZOS Y SU INTERFERENCIA EN EL ESTABLECIMIENTO DEL MERCADO COMÚN

La tributación de los dividendos y su influencia en el establecimiento de un mercado único europeo han sido objeto de atención por las instituciones comunitarias desde hace años.

Así, se ha considerado que el tratamiento tributario de los dividendos puede ser una fuente de discriminación contra las inversiones transfronterizas (Informe Ruding, 1992) y un elemento de distorsión de las inversiones y actividades internacionales (Informe Bolkestein, 2001), con la consecuente fragmentación de los mercados de capitales en la Unión Europea.

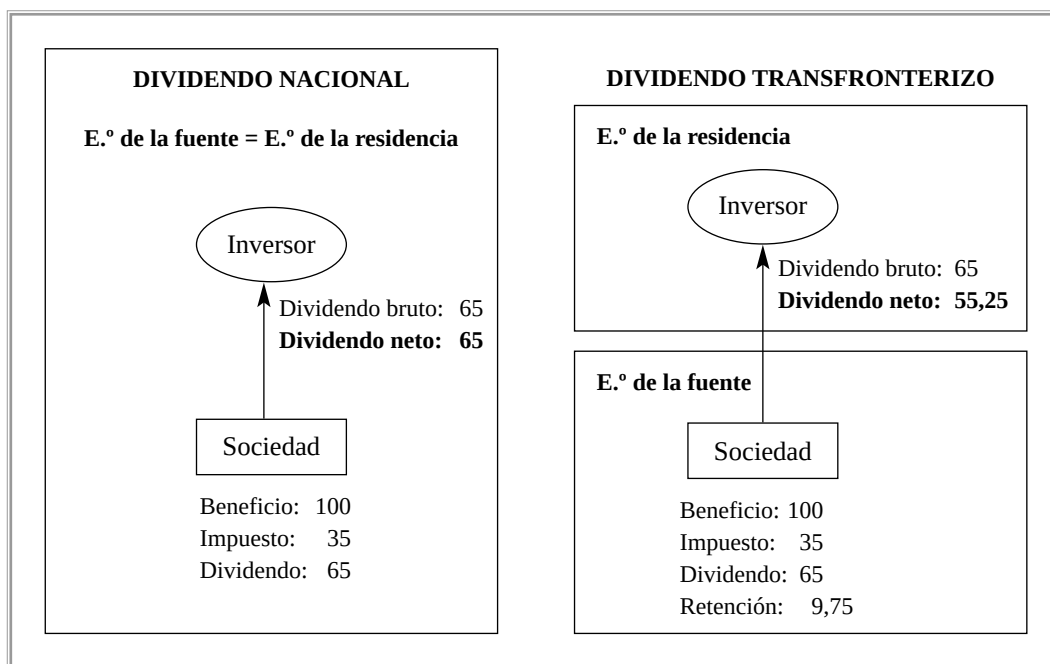
En general, las perturbaciones que en el mercado único ocasiona una distinta fiscalidad de los dividendos provienen de la influencia que tanto la doble imposición que soportan estas rentas, como los distintos métodos establecidos para su corrección, tienen en las decisiones de inversión transfronteriza de los agentes económicos.

2.1. La doble imposición sobre los dividendos transfronterizos.

En la tributación de los dividendos existe por definición una *doble imposición económica*, resultado de la yuxtaposición de los distintos niveles de imposición sobre estas rentas: el impuesto que recae sobre el beneficio de la sociedad, por un lado, y el impuesto sobre la renta que recae sobre el accionista, por otro.

Cuando se trata de dividendos transfronterizos, a esta doble imposición económica se le añade una *doble imposición jurídica internacional*, resultado de la yuxtaposición de distintas competencias tributarias en aplicación de dos principios distintos: por un lado, el *principio de territorialidad*, según el cual el Estado del que proceden las rentas o Estado de la fuente (*i.e.*, el Estado de residencia de la sociedad que distribuye los dividendos) tiene potestad para someterlas a imposición; por otro lado, el *principio de residencia*, según el cual el Estado donde el perceptor de las rentas mantiene vínculos más estrechos o Estado de residencia puede, en aplicación del *principio de gravamen por la renta mundial de los residentes*, someter a tributación todas las rentas obtenidas por dicho perceptor, cualesquiera que sea su origen, nacional o extranjero.

Gráficamente, en España, aplicando la normativa vigente en territorio común del Impuesto sobre Sociedades («IS») y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes («IRNR»), la diferencia entre un dividendo y otro sería la siguiente:



Por lo tanto, si la posibilidad de que un mismo hecho imponible sea gravado dos veces constituye uno de los más serios obstáculos a la internacionalización de las actividades económicas, y esta internacionalización es imprescindible en la consecución de un mercado único europeo, la doble imposición que soportan los dividendos transfronterizos constituye una seria interferencia para la consecución de los objetivos pretendidos por el TCCE.

2.2. La integración entre el impuesto sobre el beneficio y el impuesto sobre la renta del inversor final.

Para evitar o paliar la doble imposición económica sobre los dividendos, los sistemas tributarios establecen distintos sistemas de integración entre el impuesto personal sobre la renta del accionista y el impuesto sobre los beneficios obtenidos por la sociedad ⁴.

⁴ Una referencia detallada a los diferentes sistemas de integración entre el IS y el impuesto sobre la renta del inversor con un análisis de sus efectos se encuentra en DE LA CUEVA GONZÁLEZ-COTERA, Álvaro: «La eliminación de la doble imposición económica de dividendos en la Unión Europea», *Revista de Contabilidad y Tributación*, CEF, n.º 206, mayo 2000, págs. 52 a 68. También resulta ilustrativa la síntesis realizada por ALMUDÍ CID, José Manuel y SERRANO ANTÓN, Fernando: «Doble imposición económica internacional y derecho comunitario: repercusión de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas en el ordenamiento español (I)», *Quincena Fiscal (Revista de Actualidad Fiscal)*, Aranzadi, n.º 18 de octubre de 2002, págs. 16 y ss.

En el seno de la Unión Europea, los métodos de integración elegidos por los Estados miembros varían entre ⁵:

- sistemas clásicos o de doble imposición integral, que no establecen ningún tipo de integración, con lo que el dividendo vuelve a quedar gravado, sin ningún paliativo, a nivel del accionista, produciéndose una doble imposición económica completa ⁶;
- sistemas cedulares, que establecen un tipo de tributación reducido para los dividendos, sea éste único (sistema de tipo cédular único) o distinto para cada tipo marginal del Impuesto sobre la Renta (sistema de tipo cédular múltiple) ⁷;
- sistemas de imputación, en los que el IS se considera un pago adelantado del Impuesto sobre la Renta en lo que respecta al dividendo del accionista, de forma que en el accionista el dividendo se convierte en dividendo bruto (añadiendo el IS pagado por la empresa), concediéndose un crédito por la totalidad o parte de dicho impuesto ⁸; y,
- sistemas de exención, en los que los dividendos quedan exentos en sede del accionista ⁹.

Estos sistemas se suelen establecer para la tributación de los dividendos nacionales. Para la tributación de los dividendos transfronterizos, los Estados miembros no suelen aplicar estos sistemas de integración, aunque sí prevén normalmente (sea por normativa interna o convencional) métodos que corrigen la doble imposición internacional.

2.3. Métodos para corregir la doble imposición sobre los dividendos de fuente extranjera en los sistemas tributarios.

Los métodos para eliminar o mitigar la doble imposición internacional se subdividen en dos grandes familias: los de deducción (o imputación o crédito de impuesto) y los de exención.

⁵ Fuente: «Imposición de dividendos percibidos por personas físicas en el mercado interior», Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social Europeo, Bruselas 19-12-2003, COM (2003) 810 final, apartado 2.4.

⁶ Es el seguido por Irlanda: como Irlanda tiene un IS del 12,5% (fuente: The International Comparative Legal Guide to: Corporate Tax 2005; publicado por Global Legal Group, Ltd.), la doble imposición que ocasiona este sistema no es, con todo, muy elevada.

⁷ Bélgica, Dinamarca, Alemania, Luxemburgo, Países Bajos, Austria, Italia, Portugal, Suecia y, entre los nuevos Estados adheridos, Chipre, República Checa, Hungría, Lituania, Polonia, Eslovaquia y Eslovenia tienen un sistema cédular.

⁸ Es el sistema seguido en Francia hasta diciembre de 2004, España –para personas físicas– y Malta. En España, no obstante, se imputa al accionista una estimación y no el IS realmente soportado.

⁹ Es el sistema seguido en Grecia desde 1995 y también en Estonia y Letonia.

Los sistemas de deducción, imputación o de crédito de impuesto se fundamentan en la idea de que del impuesto, que en el Estado de residencia del inversor grava la renta procedente del extranjero ¹⁰, debe deducirse el importe de lo ya pagado en el Estado origen de esa renta. Dicha deducción suele tener como límite (en el conocido como sistema de imputación ordinario) el importe del impuesto que en el Estado de residencia del perceptor correspondería a la renta obtenida en el extranjero. De otro modo, la Hacienda del Estado de residencia del inversor estaría financiando el impuesto cobrado por la Hacienda del Estado destinatario de la inversión y origen de la renta ¹¹.

En los sistemas de exención, el Estado de residencia no tiene en cuenta las rentas de fuente extranjera que cumplan una serie de requisitos al cuantificar la base imponible del impuesto personal del inversor, lo que supone una excepción al principio de gravamen por la renta mundial de los residentes. Especialmente, si se aplica el denominado sistema de exención íntegra en el que el Estado de residencia prescinde absolutamente de gravar las rentas procedentes del país de la fuente. Por el contrario, en el sistema de exención con progresividad, el Estado de la residencia renuncia al gravamen de las rentas originadas en el extranjero, excluyéndolas de la base del impuesto, pero las tiene en cuenta a efectos de determinar el tipo de gravamen al que deben quedar sometidas las restantes rentas obtenidas por el contribuyente ¹².

Desde el punto de vista del contribuyente, los sistemas de deducción aseguran que la renta de fuente extranjera queda sometida a una tributación efectiva equivalente, como mínimo, a la que hubiera soportado en el Estado de residencia, ya que si la tributación efectiva en el Estado de la fuente es menor, la diferencia se pagará en el Estado de residencia.

Por el contrario, los sistemas de exención aseguran que la renta de fuente extranjera tributa exclusivamente en el Estado de la fuente, lo que puede resultar en una tributación igual, menor o superior que la que hubiera sido aplicable de haber sido obtenida en el Estado de residencia.

Por esta razón se afirma que los métodos de exención consiguen la denominada *neutralidad en la importación de capitales*: en el Estado receptor de la inversión extranjera, todas las inversiones realizadas en su territorio conservan el mismo grado de tributación efectiva con independencia de su origen, lo que favorece la inversión extranjera. Por el contrario, el sistema de imputación consigue la denominada *neutralidad en la exportación de capitales* por cuanto que todos los residentes de un Estado soportan una misma tributación efectiva sobre las rentas obtenidas, cualesquiera que sea su origen (nacional o extranjero), lo que anula el interés de invertir en países distintos al de residencia del inversor sólo por razones impositivas.

¹⁰ Por aplicación del principio de tributación por renta mundial.

¹¹ Excede del propósito de este trabajo examinar las cuestiones que plantea este método (base para calcular el tipo de retención, cómputo del límite, posibilidad de deducción de impuestos no pagados). Para un análisis de estas cuestiones véanse: COLMENAR VALDÉS, Salvador: «Las deducciones por doble imposición: doble imposición internacional (II)», *Impuestos (Compendio)*, 1996, tomo 2, Ed. La Ley-Actualidad; y CALDERÓN CARRERO, José Manuel: «Estudio de las nuevas medidas para la eliminación de la doble imposición intersocietaria internacional y el tratamiento de las holdings españolas», *Impuestos (Compendio)*, 1997, tomo 2, Ed. La Ley-Actualidad.

¹² Para examinar las cuestiones que plantea el método de exención (por ejemplo, el régimen que deban seguir las pérdidas incurridas en el país de la fuente), véanse los trabajos de COLMENAR VALDÉS y CALDERÓN CARRERO citados.

3. MARCO COMUNITARIO PARA LA TRIBUTACIÓN DE DIVIDENDOS TRANSFRONTERIZOS

3.1. Introducción.

Evidentemente, la forma más eficiente de erradicar la doble imposición sobre los dividendos transfronterizos en la Unión Europea sería evitar que dicha doble imposición llegara a producirse, eliminando los supuestos que la hacen surgir ¹³. No obstante, ello exigiría la armonización de las disposiciones legislativas de los Estados en materia de imposición del beneficio empresarial, y sabido es que las competencias sobre imposición directa no han sido objeto de negociación ni de cesión expresa por los Estados miembros de la Unión Europea.

En efecto, mientras el TCCE prevé la armonización de la legislación de los Estados miembros en materia de imposición indirecta (art. 93 del TCCE), para la imposición directa sólo obliga a la aproximación de las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas de los Estados miembros que tengan incidencia directa en el establecimiento o funcionamiento del mercado común; aproximación que será impulsada mediante directivas adoptadas por el Consejo (por unanimidad con carácter general –ex art. 94 del TCCE ¹⁴– o por mayoría cualificada en supuestos de especial gravedad –ex art. 96 ¹⁵–).

No existe, pues, una armonización de las disposiciones relativas a imposición directa en la Unión Europea, aunque sí está prevista en esta materia una vía de *aproximación* legislativa, que no de armonización. Esta vía ha dado algunos frutos, entre los que destacan el paquete de medidas aprobadas en 1990 para favorecer el establecimiento de grupos empresariales de carácter interestatal en la Unión Europea ¹⁶ y las medidas aprobadas en junio de 2003 tendentes a evitar tanto la doble imposición como la desimposición de los rendimientos del ahorro ¹⁷.

¹³ PÉREZ BERNABEU, Begoña: «Posibles soluciones a la problemática de la doble imposición económica internacional de dividendos de fuente extranjera en el ámbito comunitario»; *Quincena Fiscal (Revista de Actualidad Fiscal)*, n.º 14 de 15 de julio de 2003, Ed. Aranzadi, pág. 35.

¹⁴ Según el cual «el Consejo adoptará por unanimidad, a propuesta de la Comisión y previa consulta al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social, directivas para la aproximación de las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas de los Estados miembros que incidan directamente en el establecimiento o funcionamiento del mercado común».

¹⁵ Según el cual «[e]n caso de que la Comisión compruebe que una divergencia entre las disposiciones legales, reglamentarias o administrativas de los Estados miembros falsea las condiciones de competencia en el mercado común y provoca, por tal motivo, una distorsión que deba eliminarse, procederá a celebrar consultas con los Estados miembros interesados. Si tales consultas no permitieren llegar a un acuerdo para suprimir dicha distorsión, el Consejo, a propuesta de la Comisión, adoptará, por mayoría cualificada, las directivas necesarias a este fin. La Comisión y el Consejo podrán adoptar cualesquiera otras medidas apropiadas previstas en el presente Tratado».

¹⁶ Directiva 90/434/CEE, relativa al régimen común aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros; Directiva 90/435/CEE, relativa al régimen fiscal común aplicable a sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes; Convenio 90/436/CEE, relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de las empresas asociadas.

¹⁷ Directiva 2003/48/CEE del Consejo, de 3 de junio, de fiscalidad de los rendimientos del ahorro y Directiva 2003/49/CEE del Consejo, de 3 de junio, sobre pago de intereses y cánones entre empresas asociadas.

Un primer marco comunitario para la tributación de los dividendos transfronterizos es, pues, el resultado de la aproximación de las legislaciones de los Estados miembros en esta materia y que ha quedado plasmado en la Directiva 90/435/CEE, del Consejo de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes («**Directiva Matriz-Filial**»), recientemente modificada por la Directiva 2003/123/CE, del Consejo, de 22 de diciembre de 2003.

Se trata de un marco normativo que, como veremos, se encuentra definido y limitado en su ámbito de aplicación tanto subjetivo como objetivo.

Otro marco, más amplio e indefinido, viene constituido por la proyección de los principios comunitarios de no discriminación y libre circulación, tal y como vienen siendo interpretados por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas («**TJCE**»), sobre la legislación de los Estados miembros en materia de tributación de dividendos transfronterizos, habida cuenta de que la percepción de éstos constituye una manifestación de la libre circulación de capitales¹⁸ y, en algunos casos, de la libertad de establecimiento¹⁹.

En este sentido, aunque los Estados miembros se han reservado su soberanía en materia de imposición directa, su ejercicio ha de ser respetuoso con el principio de no discriminación por razón de la nacionalidad²⁰ y con el reconocimiento de las cuatro libertades básicas (libertad de circulación de mercancías²¹, personas²², servicios²³ y capitales²⁴), que son interpretados por el TJCE como condicionantes de la competencia estatal. Así, el TJCE se ha embarcado en un análisis de las normas dictadas por los Estados miembros a la luz del principio de no discriminación y de las liber-

¹⁸ En la Sentencia del TJCE («**STJCE**») de 6-6-2000, *Staatssecretaris van Financiën c. B.G.M. Verkooijen*, asunto C-35/98, Rec. 2000, p. I-4071 (Sentencia «**Verkooijen**»), el TJCE señala que el concepto de libre circulación de capitales puede inferirse de la relación (no exhaustiva) contenida en el Anexo de la Directiva 88/361/CEE, de 24 de junio, sobre liberalización de los movimientos de capitales. Entre las operaciones detalladas, el Anexo no menciona explícitamente la percepción de dividendos transfronterizos, pero sí la «participación en empresas nuevas o existentes» (Título I, punto 2 del Anexo de la Directiva) o la «adquisición, por parte de residentes, de títulos extranjeros negociados en bolsa» si se trata de acciones cotizadas en mercados organizados (Título III, letra A, punto 2 del Anexo), presupuestos ambos necesarios para la obtención de dividendos. De ahí que el TJCE haya entendido que la obtención o pago de dividendos transfronterizos constituye una manifestación de la libre circulación de capitales.

¹⁹ La libertad de establecimiento abarca según el artículo 43 del TCCE «*el acceso a las actividades asalariadas y su ejercicio, así como la constitución y gestión de empresas y, especialmente, de sociedades (...)*». Es cierto que la constitución de una sociedad no es equivalente a la adquisición de una participación en su capital, pero el TJCE (STJCE de 13-4-2000, *C. Baars contra Inspecteur der Belastingen Particulieren/Ondernemingen Gorinchem*, asunto C-251/98, Rec. 2000, p. I-2787 (Sentencia «**Baars**»)) ha entendido que la libertad de establecimiento incluye también los supuestos de adquisición de participaciones en el capital de una sociedad (presupuesto indispensable para la obtención de dividendos transfronterizos) cuando dicha adquisición permita a un ciudadano o sociedad comunitaria ejercer «*una influencia real en las decisiones de la sociedad y le permita determinar las actividades de ésta*».

²⁰ Artículo 12 del TCCE, según el cual «*En el ámbito de aplicación del presente Tratado, y sin perjuicio de las disposiciones particulares previstas en el mismo, se prohibirá toda discriminación por razón de la nacionalidad*».

²¹ Artículos 23 y siguientes del TCCE.

²² Artículos 39 y siguientes del TCCE.

²³ Artículos 49 y siguientes del TCCE.

²⁴ Artículos 56 y siguientes del TCCE.

tades fundamentales para concluir en su adecuación o no al Derecho comunitario. Las consecuencias de este análisis y de la proyección que el TJCE hace de principios comunitarios sobre el derecho interno de los Estados miembros constituyen el segundo marco comunitario para la tributación de los dividendos transfronterizos en la Unión Europea.

3.2. El marco resultante de la aproximación legislativa de los Estados miembros: la Directiva Matriz-Filial.

La Directiva Matriz-Filial reconoce la necesidad de establecer unas normas fiscales que no entorpezcan ni dificulten la cooperación entre sociedades de distintos Estados miembros. Así su Preámbulo señala que: *«[L]as actuales disposiciones fiscales por las que se rigen las relaciones entre sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes varían sensiblemente de un Estado miembro a otro y son, por lo general, menos favorables que las que aplican a las relaciones entre sociedades matrices y filiales de un mismo Estado miembro»* (... con lo que) *«la cooperación entre sociedades de Estados miembros diferentes queda por ello penalizada con relación a la cooperación entre sociedades de un mismo Estado miembro»*.

Para garantizar la neutralidad fiscal en las relaciones entre sociedades de distintos Estados, la Directiva Matriz-Filial propone eliminar la doble imposición económica que sufren los beneficios distribuidos por filiales de grupos intracomunitarios a través de las dos siguientes medidas:

- En primer lugar, y en cuanto a la tributación de los dividendos entrantes, la Directiva (art. 4.1) obliga a los Estados miembros a que adopten el método de exención o de imputación para eliminar la doble imposición sobre los dividendos que, obtenidos por sus sociedades residentes, procedan de filiales residentes en otros Estados miembros. No obstante, el artículo 4.2 de la Directiva permite a los Estados miembros que consideren no deducibles los gastos que se refieren a la participación o las minusvalías derivadas de la distribución de los beneficios de la sociedad filial.
- En segundo lugar, para la tributación de los dividendos salientes, la Directiva obliga a los Estados miembros (con ciertas excepciones) a eximir de retención en origen los beneficios que una sociedad filial distribuye a su sociedad matriz.

En la redacción original de la Directiva Matriz-Filial, estas medidas afectaban a las sociedades residentes en alguno de los Estados miembros, sujetas y no exentas al impuesto sobre el beneficio aplicable en dicho Estado ²⁵, y que revistieran una de las formas establecidas en el Anexo ²⁶. Además, el umbral de participación en el capital necesario para la consideración de sociedad matriz se cifraba en el 25%.

²⁵ En España, al IS.

²⁶ En España, las sociedades anónimas, las limitadas y las comanditarias por acciones, así como las entidades de derecho público que operen en régimen de derecho privado.

La Directiva 2003/123/CE amplía el ámbito subjetivo de aplicación de la Directiva Matriz-Filial, incluyendo en el Anexo una serie de formas sociales que, a pesar de ser consideradas sujetos pasivos del IS en los respectivos Estados miembros, no estaban incluidas en la lista original ²⁷. Además, la Directiva 2003/123/CE reduce progresivamente el umbral de participación necesario para la consideración de sociedad matriz del 25% al 10% ²⁸. También incluye dentro de su ámbito de aplicación a los establecimientos permanentes de sociedades matrices situados en un Estado miembro y regula el supuesto de las sociedades transparentes.

Por lo tanto, en lo que respecta a los dividendos percibidos por sociedades, nos encontramos con que las normas para evitar la doble imposición económica sobre los dividendos transfronterizos en el seno de la Unión Europea se encuentran en una gran parte cubiertas por las Directivas comunitarias.

3.3. El marco resultante de la proyección de los principios comunitarios sobre la normativa fiscal de los Estados miembros en materia de dividendos transfronterizos.

3.3.1. Los principios comunitarios de no discriminación y libre circulación de capitales en el TCCE.

Un marco mucho más amplio e indefinido que el constituido por la Directiva Matriz-Filial es el que resulta de la proyección de los principios comunitarios de no discriminación y de libre circulación de capitales sobre la normativa de los Estados miembros en materia de dividendos transfronterizos.

El principio general de no discriminación por razón de nacionalidad está recogido en el artículo 12 del TCCE según el cual «*en el ámbito de aplicación del presente Tratado, y sin perjuicio de las disposiciones particulares previstas en el mismo, se prohibirá toda discriminación por razón de la nacionalidad*». No obstante, este precepto sólo es de aplicación directa a aquellas situaciones que no se encuentren amparadas por otra disposición específica de Derecho comunitario que pueda invocarse en el caso concreto planteado ²⁹. Como las disposiciones del TCCE que reconocen las libertades fundamentales de circulación de mercancías, personas, servicios y capitales constituyen manifestaciones concretas del principio de no discriminación en sus respectivos ámbitos de aplicación

²⁷ En España, se incluyen en el ámbito de aplicación de la Directiva todas las sociedades sujetas al IS que hayan sido constituidas con arreglo a Derecho español. Es el caso, por ejemplo, de la sociedad comanditaria simple y la sociedad colectiva.

²⁸ La participación exigida será del 20% desde el 1 de enero de 2005; 15%, desde el 1 de enero de 2007 y 10%, desde el 1 de enero de 2009.

²⁹ STJCE de 30-5-1989, *Comisión c. República helénica*, asunto 305/87, Rec. 1989, p. 1461; STJCE de 29-4-1999, *Royal Bank of Scotland plc c. Elliniko Dimosio (Estado helénico)*, asunto C-319/97, Rec. 1999, p. I-2651 (Sentencia «**Royal Bank**»).

–ya que proscriben de modo expreso toda discriminación que obstaculice el ejercicio de dichas libertades a los operadores de otros Estados miembros³⁰–, el artículo 12 del TCCE no se aplicará en el ámbito de las libertades básicas.

Por tanto, puesto que la percepción de dividendos transfronterizos constituye una manifestación de la libre circulación de capitales³¹, su tributación debe ser respetuosa con los artículos 56 y siguientes del TCCE, que regulan la libre circulación de capitales en la Unión Europea, no pudiéndose invocar la aplicación directa del artículo 12 del TCCE.

El artículo 56 del TCCE establece la obligación incondicional para los Estados miembros de eliminar todas las restricciones a los movimientos de capitales (apartado 1) y de pagos (apartado 2).

Este mandato encuentra su contrapeso en el artículo 58.1 del TCCE cuando dispone que la obligación de eliminar las restricciones a los movimientos de capitales establecida en el artículo 56 se aplicará sin perjuicio del derecho de los Estados miembros a «*aplicar las disposiciones pertinentes de su Derecho fiscal que distingan entre contribuyentes cuya situación difiera con respecto a su lugar de residencia o con respecto a los lugares donde esté invertido su capital*» o a «*adoptar las medidas necesarias para impedir las infracciones a su Derecho y normativas nacionales, en particular en materia fiscal (...) o tomar medidas justificadas por razones de orden público o de seguridad pública*».

Esto es, el artículo 58.1 del TCCE reserva una parcela de soberanía fiscal a los Estados miembros en materia de libre circulación de capitales, si bien es cierto que dicha soberanía se encuentra condicionada, a su vez, por la necesidad de que las medidas adoptadas no constituyan «*ni un medio de discriminación arbitraria ni una restricción encubierta de la libre circulación de capitales y pagos*», según dispone el artículo 58.3 del TCCE.

3.3.2. La proyección de los principios comunitarios sobre la normativa fiscal de los Estados miembros según la jurisprudencia del TJCE.

Partiendo de la regulación contenida en los artículos 56 y siguientes del TCCE, para determinar si una medida o disposición adoptada por un Estado miembro constituye un medio de discriminación arbitraria o una restricción encubierta a la libre circulación de capitales, el TJCE viene realizando un análisis que se compone de tres fases³²: (i) constatación de la existencia de una situación de comparabilidad objetiva entre los sujetos que hacen ejercicio de una libertad fundamental y los

³⁰ Adolfo J. MARTÍN JIMÉNEZ y José Manuel CALDERÓN CARRERO: *Imposición directa y no discriminación comunitaria*, Edersa, Madrid, 2000, pág. 25.

³¹ En algunos casos, de la libertad de establecimiento.

³² SANZ GADEA, Eduardo: «Aspectos internacionales de política fiscal (I)». *Revista Impuestos*, julio 2001, pág. 180; GONZÁLEZ GARCÍA, Gabriela: «Una aproximación al contenido de los conceptos de discriminación y restricción en el Derecho Comunitario», Documento n.º 8/2004; *Instituto de Estudios Fiscales*, pág. 32.

sujetos que no lo hacen; (ii) comprobación de la existencia de una diferencia de trato fiscal que sitúa en peor situación al sujeto que ejerce una libertad fundamental respecto del que no la ejerce; y (iii) determinación de la inexistencia de justificación para dicha diferencia de trato fiscal.

A continuación desarrollamos la interpretación que la jurisprudencia del TJCE ha venido realizando de estas tres fases, aplicándola a la tributación de los dividendos transfronterizos.

3.3.2.1. Comparabilidad.

La primera fase del análisis de si una norma estatal es respetuosa o no con el principio de libre circulación de capitales consiste en determinar si los sujetos que hacen ejercicio de una libertad fundamental se encuentran en una situación objetivamente comparable a la de los sujetos que no hacen ejercicio de dicha libertad.

- ***Los términos de la comparación***

Hasta la fecha, los términos de la comparación analizados por el TJCE han sido siempre la situación de un sujeto que ejercita la libre circulación de capitales, por un lado, y la de un sujeto que no la ejercita, por otro.

Las discriminaciones que puedan existir entre dos sujetos que no ejercitan la libre circulación de capitales (por ejemplo, dos sociedades residentes en un Estado X que con unas mismas inversiones reciben un distinto tratamiento fiscal) caen fuera del ámbito de aplicación del TCCE.

Por otro lado, y hasta la fecha, el TJCE no se ha pronunciado sobre si la comparación se puede establecer entre dos sujetos que ejercitan ambos la libre circulación de capitales, diferenciándose su situación por el distinto origen o destino de la inversión realizada. Sería el caso, por ejemplo, del distinto tratamiento otorgado por un mismo Estado miembro a una misma inversión efectuada por inversores comunitarios residentes en Estados diferentes; o del distinto tratamiento otorgado por un Estado a sus residentes en función del distinto destino comunitario de sus inversiones.

Como dicha diferencia de trato provendrá, normalmente, de normas convencionales de carácter bilateral (por ejemplo, convenios para evitar la doble imposición), los efectos prácticos de que el TJCE admita la posibilidad de establecer la comparación entre dos sujetos que ejercitan ambos la libre circulación de capitales, serían equivalentes a admitir que los residentes comunitarios pueden invocar la *cláusula de la nación más favorecida* para determinar el tratamiento tributario de sus inversiones respecto de un determinado Estado.

En la doctrina, la aplicación de esta cláusula no ha estado exenta de polémica. Así, frente a algunos autores que afirman que el artículo 12 del TCCE prohíbe toda discriminación por razón de la nacionalidad y no sólo las que se producen por comparación con el tratamiento otorgado al pro-

pio nacional ³³, otros entienden que si la diferencia de trato proviene de disposiciones convencionales, aplicar la cláusula de la nación más favorecida iría en contra del principio de reciprocidad en la negociación de los convenios, principio que ha sido admitido por el propio TJCE ³⁴.

En *Metalgesellschaft* ³⁵, el TJCE ya tuvo ocasión de pronunciarse sobre la aplicabilidad de la cláusula de la nación más favorecida en el ámbito comunitario, pero no lo hizo. Sí lo ha hecho, aunque indirectamente, en el *caso D* ³⁶. Se planteaba en este caso si los artículos 56 y 58 del TCCE se oponen a que, en virtud de un convenio para evitar la doble imposición, un Estado miembro reconozca únicamente a los residentes en el otro Estado parte del convenio la aplicación de la cantidad exenta que concede a sus propios residentes, sin extenderla a los residentes de los demás Estados miembros ³⁷.

El TJCE se pronuncia en sentido negativo por entender que el residente en un Estado miembro X que ha firmado un convenio bilateral de doble imposición no se encuentra en una situación comparable –a efectos de la aplicación de dicho convenio– con los no residentes en dicho Estado miembro X. Y ello porque el hecho de que los derechos y obligaciones recíprocamente reconocidos en los convenios de doble imposición sólo se apliquen a las personas residentes en uno de los dos Estados miembros contratantes es una consecuencia inherente a los convenios bilaterales para evitar la doble imposición. El TJCE reconoce que las ventajas previstas en un convenio pueden extenderse a un residente en un Estado miembro que no sea parte de este convenio cuando el sujeto pasivo no residente se encuentra en una situación equivalente a la del sujeto pasivo residente (cual es el caso de los establecimientos permanentes de sociedades no residentes que tienen derecho, en aplicación del principio del trato nacional, al mismo trato concedido a las sociedades residentes). Pero no puede extenderse sin más a cualquier otro no residente que no tenga un vínculo subjetivo para invocar la aplicación del Convenio ³⁸.

³³ Véase en este sentido a WEBER, Dennis: «The D Case: Most-Favoured-Nation Treatment and Compensation of Legal Costs before the European Court of Justice», *European Taxation*, February/March 2004. También se muestra a favor de la aplicación de la cláusula LUCAS DURÁN, Manuel: *Fiscalidad Internacional de rentas financieras*; Edersa, Madrid, 2001, págs. 51 y ss.

³⁴ VOGEL, Klaus: «Problems of a Most-Favoured-Nation Clause in Intra-EU Treaty Law», *EC Tax Review*, 1995/4, págs. 264-265.

³⁵ STJCE de 8-3-2001, *Metallgesellschaft Ltd. y otros c. Commissioners of Inland Revenue y HM Attorney General*, asuntos acumulados C-397/98 y C-410/98, Rec. 2001, p. I-1727 (Sentencia «*Metallgesellschaft*»).

³⁶ STJCE de 05-07-2005, *D. c. Inspecteur van de Belastingdienst / Particulieren / Ondernemingen buitenland te Heerlen*, asunto C-376/2003 (Sentencia «*D.*»).

³⁷ Se cuestionaba en este caso si era conforme al Derecho comunitario que un individuo afincado en Bélgica y con bienes inmuebles en los Países Bajos recibiera en este segundo Estado un tratamiento más beneficioso en el Impuesto sobre el Patrimonio que un vecino alemán (Sr. D), con un patrimonio inmobiliario en los Países Bajos del mismo valor que el residente belga, por razón de que el convenio de doble imposición entre Países Bajos y Bélgica reconociera al residente belga una exención parcial del patrimonio radicado en los Países Bajos, y este derecho no le fuera reconocido al Sr. D en virtud del convenio de doble imposición entre Países Bajos y Alemania.

³⁸ Por el contrario, las conclusiones del Abogado General, Sr. Dámaso Ruiz-Jarabo Colomer, defendían que el Sr. D (residente alemán) tendría derecho al mismo tratamiento que los residentes en Bélgica por considerar que el distinto tratamiento otorgado a residentes de uno y otro Estado en virtud de diferentes normas convencionales constituía una restricción a la libre circulación de capitales.

El Abogado General apoyaba su argumentación en los casos *Saint Gobain* y *Gottardo*, a los que consideraba precedentes en esta cuestión (apartados 91 y 92 de sus conclusiones). En *Gottardo*, la Sra. Gottardo, italiana de origen, pero de nacionalidad francesa por razón de su matrimonio, quería que, para la fijación de su pensión de jubilación en el país

En cualquier caso, pensamos que la posible invocación de la *cláusula de la nación más favorecida* en la materia que nos ocupa (tributación de dividendos transfronterizos en la Unión Europea) debería tener una eficacia muy limitada en la práctica por las siguientes razones:

- (i) Porque su eficacia debería desplegarse sólo en supuestos en los que el tratamiento de los dividendos nacionales es peor que el otorgado a los dividendos comunitarios (salientes o entrantes) dado que, como veremos, el caso contrario se encontraría ya amparado por la doctrina del TJCE que prohíbe un tratamiento distinto a los dividendos nacionales del otorgado a los dividendos comunitarios, cuando este diferente trato fiscal tiene como resultado que los dividendos comunitarios soportan una presión fiscal superior a la de los dividendos nacionales ³⁹.
- (ii) Porque el principio de reciprocidad en la negociación de los tratados como limitativo de la eficacia de esta cláusula es plenamente aplicable a los dos aspectos que sobre los dividendos transfronterizos suelen regular los convenios de doble imposición (*i.e.*, retención en la fuente y métodos para eliminar la doble imposición) puesto que se trata en ambos casos de distribuir la potestad tributaria entre los Estados contratantes ⁴⁰.

Por consiguiente, descartada la posibilidad de establecer la comparación entre dos sujetos que ejerciten ambos la libre circulación de capitales, para analizar si la regulación establecida por un Estado en materia de dividendos transfronterizos se adecua o no al artículo 56 del TCCE, podrían establecerse las dos siguientes comparaciones:

- a) Residente que recibe dividendos distribuidos por una sociedad también residente (de fuente nacional) frente al residente que recibe dividendos distribuidos por una sociedad residente en otro Estado de la Unión Europea (de fuente comunitaria o entrantes).
- b) Residente que recibe dividendos de fuente nacional frente al no residente que recibe dividendos distribuidos por una sociedad residente (dividendos salientes).

donde nació, se tuvieran en cuenta no sólo los períodos cotizados en esos dos Estados (Italia y Francia), sino también los abonados en Suiza, con arreglo a un convenio italo-suizo de seguridad social que, para cuantificar el retiro, reconoce a los italianos el tiempo trabajado en Suiza. En *Saint-Gobain*, una sociedad residente en Francia y con sucursal en Alemania, pretendía disfrutar de los beneficios concedidos a las compañías alemanas por los convenios de doble imposición firmados con Suiza y Estados Unidos. No obstante, tanto en *Gottardo* como en *Saint-Gobain*, existía una justificación (distinta a la de la cláusula de la nación más favorecida) para que el sujeto comunitario invocara la aplicación del convenio. En *Gottardo*, el convenio italo-suizo era directamente aplicable puesto que la Sra. Gottardo era de nacionalidad italiana de origen. En *Saint-Gobain*, la aplicación se sustentaba en la similitud de la posición de la sucursal alemana con la de las sociedades domiciliadas en dicho país.

³⁹ En nuestra opinión, la restricción a la libre circulación de capitales tiene su origen en el distinto tratamiento otorgado al no residente que ejerce una libertad de circulación respecto del nacional que no la ejerce. Que este distinto tratamiento se elimine para algunos no residentes sólo hace más injustificable su mantenimiento en otros casos. Pero entendemos que el origen de la restricción se encuentra en el distinto tratamiento al no residente por comparación con el nacional.

⁴⁰ El TJCE ha señalado que los Estados miembros son libres, en el marco de los convenios de doble imposición, para fijar los criterios de sujeción a efectos del reparto de la competencia fiscal y que una diferencia de trato entre nacionales de los dos Estados contratantes derivada del citado reparto no puede constituir una discriminación contraria al TCCE (STJCE de 14-09-1999, *Gilly c. Gschwind*, asunto C-391/97, Rec. p. I-5451, apartado 32, Sentencia «*Gilly*»; Sentencia *D. cit.*).

- **Los criterios de comparabilidad**

Una vez delimitados los términos de la comparación, nos detendremos en los criterios que en la jurisprudencia del TJCE permiten concluir cuándo dos circunstancias son comparables.

En la comparación entre el residente que recibe dividendos nacionales y el residente que recibe dividendos entrantes de fuente comunitaria, los criterios de comparabilidad vienen establecidos en la propia legislación del Estado de residencia: en ambos casos existe sujeción a tributación por obligación personal de contribuir (principio de tributación por la renta mundial de los residentes) y la misma consideración de renta sujeta a gravamen suelen tener los dividendos nacionales que los dividendos de fuente extranjera ⁴¹.

Más complicado resulta dilucidar cuáles son los criterios de comparabilidad entre el residente que recibe dividendos nacionales y el no residente que recibe dividendos distribuidos por una sociedad residente (dividendos salientes). Sobre todo partiendo de la afirmación realizada por el TJCE en *Schumacker* ⁴² o *D. cit.* en el sentido de que «*en materia de impuestos directos la situación de los residentes y de los no residentes no son comparables, por lo general*». Así, el TJCE considera que entre la situación del residente y la del no residente existen importantes diferencias objetivas: la diferente proporción que, sobre el total de sus rentas, representan las obtenidas en el país que aplica la norma tributaria (la mayor parte o la totalidad, para los residentes, o bien sólo una parte de las rentas, para los no residentes) y la mayor facilidad, en el caso de los residentes, para adecuar el gravamen a las exigencias del principio de capacidad de pago por la mayor facilidad de obtención de la información necesaria para apreciar la capacidad contributiva del sujeto pasivo.

No obstante, la comparabilidad entre residentes y no residentes se ha admitido por el TJCE en algunas circunstancias: cuando existe igualdad en la determinación de la base imponible (como la que existe, por ejemplo, entre sociedades residentes y no residentes con establecimiento permanente) ⁴³, o cuando la totalidad o casi totalidad de las rentas son obtenidas y gravadas en el mismo Estado ⁴⁴.

Analizando los pronunciamientos judiciales en el ámbito de la libre circulación de capitales, nos encontramos con que se ha admitido la comparación entre la inversión realizada por un residente en sociedad residente con la del residente que invierte en sociedad comunitaria (así por ejemplo, en

⁴¹ ENGLISH, Joachim: «Fiscal Cohesion in the Taxation of Cross-Border Dividends (Part One)»; *European Taxation*, July 2004, pág. 325.

⁴² STJCE de 14-2-1995, *Finanzamt Koeln-Altstadt c. Roland Schumacker*, asunto C-279/93, Rec. 1995, p. I-225 (Sentencia «*Schumacker*»).

⁴³ STJCE *Royal Bank*.

⁴⁴ STJCE *Schumacker*; STJCE *D.*; STJCE de 11-8-1995, *G. H. E. J. c. Inspecteur der Directe Belastingen*, asunto C-80/94, Rec. 1995, p. I-2493 (Sentencia «*Wielockx*»). También en la STJCE 12-06-2003, *Gerritse*, Asunto C-234/01 (Asunto «*Gerritse*»).

Verkooijen cit. o en *Manninem* ⁴⁵), así como entre las inversiones que residente y no residente realizan en una sociedad residente (así, por ejemplo, en *Lankhorst* ⁴⁶ o en *Fokus* ⁴⁷).

Es difícil, no obstante, aislar los criterios que permiten al TJCE (o al Tribunal de la EFTA) concluir en la comparabilidad de estas situaciones. Quizá porque se ha evolucionado desde un enfoque basado en la posible transgresión del principio de no discriminación a un enfoque basado en la existencia de restricciones a una libertad de circulación fundamental, en el que la comparabilidad (que es requisito *sine qua non* para declarar la existencia de discriminación) puede soslayarse: en un análisis enfocado en la restricción no es necesario partir de la existencia de una situación comparable, sino de los efectos obstaculizadores o disuasorios de la norma cuestionada en el ejercicio de una libertad comunitaria ⁴⁸.

En cualquier caso, los argumentos que tradicionalmente se utilizan para negar la comparabilidad residente-no residente (que el residente se encuentra sujeto a tributación por renta mundial mientras que el no residente sólo se encuentra sujeto a tributación por las rentas procedentes de un Estado) son difícilmente trasladables a la tributación de rentas financieras (cánones, intereses y, por lo que ahora nos interesa, dividendos) para las que no es necesario atender a la situación global del sujeto pasivo sino sólo a cómo resulta tratado por la obtención de un determinado tipo de renta ⁴⁹: la renta procedente de un instrumento financiero es, en el Estado destinatario de la inversión, un indicio de capacidad de pago y, dejando al margen las deducciones y bonificaciones de carácter personal, puede ser determinada de forma similar para residentes y no residentes.

Esto es, ante un gravamen que recae sobre determinados rendimientos de los sujetos pasivos (por ejemplo, y por lo que ahora nos ocupa, los dividendos) no se puede considerar que constituya una diferencia esencial el hecho de que el residente esté sujeto a obligación personal y el no residente a obligación real de contribuir: las diferencias deben encontrarse en la situación de cada sujeto frente al gravamen que recae sobre el rendimiento de que se trate sin que sea necesario atender a la situación global de cada perceptor ⁵⁰.

Ésta es la tesis que en la doctrina defiende LUCAS DURÁN cuando afirma que la distinta residencia de dos sujetos comunitarios «no permitiría, para el caso de las rentas pasivas, deducir que se trata de situaciones no comparables. (...) [L]as cuestiones de residencia pueden ser importantes (...) para la práctica de deducciones personales que atienden a la capacidad económica del sujeto pasivo (...). Sin embargo (en el caso de obtención de rentas pasivas) ... el contribuyente por obliga-

⁴⁵ STJCE 7-9-2004, C-319/02 (todavía no recopilada) (Sentencia «*Manninem*»).

⁴⁶ STJCE de 12-12-2002, *Lankhorst-Hohorst GmbH c. Finanzamt Steinfurt*, asunto C-324/00, Rec. 2002, p. I-11779 (Sentencia «*Lankhorst*»).

⁴⁷ Sentencia del Tribunal de la Asociación de Libre Comercio Europea –*European Free Trade Association, EFTA*– de 23-11-2004, *Skattedirektoratet c. Fokus Bank ASA*, asunto E-1/04 (Sentencia «*Fokus*»).

⁴⁸ Así lo entiende GONZÁLEZ GARCÍA, Gabriela: «Una aproximación (...)», *op. cit.*, págs. 53 y 32.

⁴⁹ Conclusiones del Abogado General Mischo presentadas el 2 de marzo de 1999, *Saint Gobain*, Asunto C-307/97.

⁵⁰ Conclusiones del Abogado General Mischo presentadas el 2 de marzo de 1999, *Saint Gobain*, Asunto C-307/97, párrafos 48-51. Sentencia *Fokus*, párrafos 29, 30.

*ción real se encuentra en una situación de sujeción respecto de la Administración tributaria que le hace formal y materialmente comparable frente al resto de contribuyentes obligados ante la misma Hacienda Pública por obligación personal»*⁵¹.

3.3.2.2. Diferencia de trato que constituya restricción.

La mayor parte de la doctrina⁵² entiende por restricción todo lo que dificulte o haga menos atractivo el ejercicio de las libertades fundamentales, se trate de legislación, reglamentación o práctica administrativa. Del mismo modo, la noción de restricción en la jurisprudencia comunitaria se ha definido como un obstáculo de naturaleza legal o administrativa que impone condiciones de forma o de fondo que dificultan los movimientos de capital⁵³. Ya en 1985 el TJCE consideraba una «*moles-tia*» para la liberalización de los movimientos de capitales la existencia de cualquier tipo de trabas administrativas⁵⁴.

Para determinar si existe o no restricción, el TJCE analiza el efecto disuasorio o obstaculizador de una medida o disposición sobre la decisión de invertir. Así, si la medida o disposición puede disuadir a residentes de un Estado miembro de invertir su capital en empresas establecidas en otros Estados miembros⁵⁵ o si la disposición o medida analizada puede constituir un obstáculo para que empresas establecidas en otros Estados miembros obtengan capital en ese Estado⁵⁶, el TJCE concluye que la disposición o medida analizada constituye una restricción de los movimientos de capitales.

En el ámbito tributario encaja en este concepto de restricción la imposibilidad de acceder a una normativa interna de un Estado miembro que no coloque en una situación de desventaja al sujeto que ejerce alguna de las libertades comunitarias. Esto es, en materia de tributación de dividendos constituye una restricción a la libre circulación de capitales establecer un tratamiento diferenciado para los dividendos entrantes o salientes, en la medida en que éstos se encuentren peor tratados que el dividendo nacional⁵⁷.

⁵¹ LUCAS DURÁN, Manuel: *Fiscalidad Internacional* (...), op. cit. pág. 38. En el mismo sentido ENGLISH, Joachim, op. cit. pág. 326.

⁵² Véase, por todos, Alfonso M. GARCÍA-MONCÓ: *Libre circulación de capitales en la Unión Europea: problemas tributarios*, Civitas, 1999, Madrid, págs. 52 y ss.

⁵³ STJCE de 8-6-1999, *C.P.M. Meeusen c. Hoofddirectie van de Informatie Beheer Groep*, asunto C-337/97, Rec. 1999, p. I-3289.

⁵⁴ STJCE de 24-5-1986, *Luigi Brugnoni y Roberto Ruffinengo c. Cassa di Risparmio di Genova e Imperia*, asunto 157/85, Rec. 1986, p. 2013.

⁵⁵ En la Sentencia de 14-11-1995, *Peter Svensson y Lena Gustavsson c. Ministre du Logement et de l'urbanisme*, asunto C-484/93, Rec. 1995, p. I-3955 (Sentencia «*Svensson*»), se considera contraria al TCCE la condición de que, para conseguir un beneficio fiscal por adquisición de vivienda mediante préstamo, sea necesario acudir a una entidad financiera del lugar donde se solicita el referido beneficio fiscal.

⁵⁶ Sentencia *Verkooijen*.

⁵⁷ Por el contrario, el trato diferenciado consistente que coloca a los dividendos nacionales en peor situación que los dividendos salientes o entrantes (discriminación inversa) no caería dentro del ámbito de la libre circulación de capitales protegida por el TCCE.

1. Diferencias de trato respecto de los dividendos entrantes constitutivas de restricción.

Entre las diferencias de trato que podrían encajar en este concepto nos encontramos con las siguientes:

- a) *Admitir la deducibilidad de los gastos relativos a la participación cuando se trata de inversiones procedentes de sociedades residentes y negarla cuando se trata de inversiones en sociedades no residentes.*

En *Bosal*⁵⁸, el TJCE consideró que dicho trato diferenciado constituía una restricción a la libertad de establecimiento.

- b) *Aplicar un sistema de integración entre el impuesto sobre el beneficio de la sociedad y el impuesto personal del accionista para paliar o corregir la doble económica sobre los dividendos nacionales, negando su extensión a los dividendos entrantes de fuente comunitaria.*

Así lo ha entendido el TJCE en *Verkooijen* cit. (donde se analizaba la norma holandesa –hoy modificada– que establecía un sistema de exención o cédular para los dividendos nacionales mientras que los dividendos de fuente comunitaria tributaban a tarifa progresiva), en *Manninen* cit. (donde se analizaba el régimen de integración finlandés que combinaba el método de imputación y un método cédular sólo para los dividendos nacionales), o en *Lenz*⁵⁹ (donde concluye que es contraria al Derecho comunitario la normativa austriaca –ya derogada– cuando permite elegir entre un impuesto liberatorio a un tipo el 25% y el Impuesto sobre la Renta con aplicación de un tipo reducido a la mitad, cuando se trata de titulares de rendimientos de capital de origen austriaco, mientras que los rendimientos de capital procedentes de otros Estados miembros quedan sujetos al tipo ordinario sin reducción).

- c) *Exigir unos requisitos más estrictos para paliar o corregir la doble económica sobre los dividendos entrantes de origen comunitario que los establecidos para la tributación de los dividendos nacionales.*

Aplicando los criterios que viene utilizando hasta la fecha el TJCE, entendemos que constituye restricción ampliar los supuestos o flexibilizar los requisitos para eliminar la doble imposición económica sobre los dividendos nacionales respecto de los requisitos o términos establecidos en la Directiva Matriz-Filial (participación del 25% –20% desde 1 de enero de 2005–; año de tenencia), manteniendo estos últimos para la corrección de la doble imposición económica sobre los dividendos entrantes⁶⁰.

⁵⁸ STJCE de 18-09-2003, *Bosal Holding B.V.*, asunto C-168/01 (Sentencia «**Bosal**»).

⁵⁹ STJCE de 15-07-2004, *Anneliese Lenz c. Finanzlandesdirektion für Tirol*, asunto C-315/02 (todavía no recopilada), (Sentencia «**Lenz**»).

⁶⁰ Así lo entiende, entre la doctrina, Dietmar AIGNER: «The Bosal Holding BV Case: Parent-Subsidiary Directive and Freedom of Establishment», *Intertax*, marzo de 2004, v. 32, n.º 3, págs. 148-150.

d) *¿Establecer métodos diferentes en la corrección de la doble imposición económica de los dividendos nacionales y entrantes?*

Por el contrario, pensamos que el establecimiento de métodos diferentes en la corrección de la doble imposición económica de los dividendos nacionales y entrantes no constituye restricción a la libre circulación de capitales contraria al TCCE. Y ello porque, pese a la polémica que en la doctrina se ha planteado desde hace tiempo sobre cuál de los dos métodos resulta más conforme a los principios comunitarios ⁶¹, tanto el método de imputación como el método de exención tienen cabida en el marco comunitario para la imposición de los dividendos transfronterizos ⁶². En este sentido, con independencia del método elegido, los dividendos entrantes se encontrarán en peor posición que los dividendos nacionales cuando el impuesto subyacente en el Estado de la fuente sea superior al impuesto subyacente en el Estado de residencia del inversor. Por el contrario, cuando el impuesto subyacente en el Estado de la fuente sea inferior al aplicable en el Estado de residencia, el método de exención permitirá que los dividendos entrantes reciban un trato más beneficioso que los dividendos nacionales, pero el método de imputación lo único que hará será equiparar la carga tributaria soportada por los dividendos entrantes con la soportada por los dividendos nacionales. No situándose en peor situación a los dividendos entrantes respecto de los nacionales, no pensamos que la preferencia de un método sobre otro pueda considerarse constitutiva de restricción.

2. Diferencias de trato constitutivas de restricción respecto de los dividendos salientes distribuidos a no residentes comunitarios.

La forma y términos en que los dividendos pagados a no residentes quedan sujetos a tributación por obligación real de contribuir en el Estado de la fuente puede constituir una restricción a la libre circulación de capitales prohibida por el TCCE.

⁶¹ Parte de la doctrina considera que el método de exención, al asegurar un trato fiscal homogéneo para un mismo tipo de renta con independencia de la residencia del perceptor, resulta más adecuado al principio comunitario de no discriminación, que debe dar prioridad al principio de neutralidad en la importación de capitales frente a la neutralidad en la exportación de capitales. Así, por ejemplo, entre la doctrina española, GARCÍA PRATS, F.A.: *Imposición directa, no discriminación y derecho comunitario*, Ed. Tecnos, Madrid, 1998, págs. 236 a 239. Igual valoración merecería, para otros autores, un método de imputación con reconocimiento del impuesto subyacente acompañado por una cláusula de *tax sparing* (ALMUDÍ CID, José Manuel y SERRANO ANTÓN, Fernando: «Doble imposición económica internacional y derecho comunitario: repercusión de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas en el ordenamiento español (II)», *Quincena Fiscal (Revista de Actualidad Fiscal)*, Aranzadi; n.º 19 de noviembre de 2002, pág. 14). No obstante, el método de exención comporta el riesgo de una mayor competencia fiscal entre los Estados, riesgo que se evitaría con el método de deducción. Esto es, aunque el método de exención favorece la movilidad de capitales más que el método de imputación, este último evita que estos movimientos de capitales se produzcan por razones puramente impositivas lo que parece coherente en un entorno como el comunitario en el que se pretende que las decisiones de los agentes económicos no se vean condicionadas por cuestiones impositivas, sino que se fundamenten en la mayor eficiencia y rentabilidad de unas alternativas sobre otras.

⁶² Ambos son expresamente admitidos por la Directiva Matriz-Filial y el TJCE (*Gilly*) no ha mostrado preferencia por uno sobre otro.

No obstante, el TJCE no se ha pronunciado hasta la fecha sobre cuáles son los factores del trato diferenciado que determinan la existencia de una restricción. En la doctrina podemos distinguir las siguientes posturas:

- a) *La de quienes consideran que el tratamiento diferenciado consiste en someter a los dividendos salientes a un impuesto por obligación real de contribuir.*

Algunos autores consideran que la sujeción por obligación real de contribuir sobre rentas financieras (por lo que ahora nos interesa, dividendos) obtenidas por no residentes comunitarios constituye, en sí misma, una discriminación prohibida por el TCCE puesto que se trata de un tributo que habrán de pagar los no residentes sin que dicha exacción exista, paralelamente, para los residentes ⁶³.

Este tributo tiene evidentes efectos perniciosos sobre la movilidad del capital: el impuesto por obligación real de contribuir exigido sobre los dividendos salientes –aun devengándose a un tipo proporcional y reducido–, unido al impuesto subyacente sobre el beneficio de la sociedad que distribuye el dividendo, ocasiona que la carga fiscal global soportada en el Estado de la fuente sea tan elevada que, cualesquiera que sea el sistema empleado por el Estado de residencia para eliminar la doble imposición económica y jurídica sobre los dividendos entrantes, dicha doble imposición no pueda normalmente ser corregida en su totalidad.

Sin duda, esta doble imposición tiene efectos disuasorios sobre la decisión de invertir en sociedades residentes por parte de inversores comunitarios.

- b) *La de quienes consideran que el trato diferenciado consiste en que los dividendos salientes soporten una presión fiscal superior a la de los dividendos nacionales.*

Ésta es la conclusión de la Comisión en su Comunicación al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social sobre la «*Imposición de dividendos percibidos por personas físicas en el mercado interior*», Bruselas 19-12-2003, COM (2003) 810 final, que analiza los efectos de la Sentencia *Verkooijen* cit. sobre los sistemas impositivos de los Estados miembros respecto de la tributación de dividendos percibidos por personas físicas. Para determinar esta mayor o menor onerosidad deberá compararse, para los dividendos nacionales, el efecto total del impuesto sobre la renta del accionista, y, para los dividendos salientes, el porcentaje de retención aplicado. Esta tesis respeta, por un lado, la potestad del Estado de la fuente de someter a gravamen los dividendos obtenidos en su territorio pero, por otro, establece límites a dicha potestad que se encuentran en el tratamiento que el Estado de la fuente otorga a sus dividendos nacionales.

- c) *Una variante de la posición anterior es la de quienes consideran que la restricción se encuentra en la negación al no residente de la posibilidad de aplicar los sistemas de integración entre el impuesto sobre el beneficio y el impuesto personal del accionista que en el Estado de la fuente se reconocen al residente para corregir la doble imposición económica sobre los dividendos nacionales.*

⁶³ Manuel LUCAS DURÁN: *Fiscalidad internacional* (...), op. cit, págs. 46 y ss.

El razonamiento subyacente en esta tesis es el siguiente: los sistemas de integración entre el impuesto sobre el beneficio y el impuesto personal del accionista establecidos en un determinado Estado tienen como objetivo compensar, o al menos mitigar, la doble imposición económica sobre los beneficios distribuidos. Puesto que los dividendos pagados al residente soportan la misma doble imposición económica que los pagados al no residente, el único sistema fiscal realmente coherente sería otorgar a los dividendos salientes el mismo crédito fiscal que el otorgado a los dividendos nacionales. Ésta es la tesis que, en la doctrina, mantiene ENGLISH⁶⁴ y que ha seguido el Tribunal de la EFTA en *Fokus*.

En contra de esta posición puede argüirse que la denegación del crédito fiscal a los dividendos salientes se encuentra compensada con la aplicación a dichos dividendos de un tipo reducido y proporcional de gravamen, por comparación con la tarifa progresiva y elevada que (salvo en regímenes tributarios duales como en el de los países escandinavos) se aplica al dividendo nacional.

Por otro lado, el mayor obstáculo para la aplicación de esta tesis reside en la dificultad de compatibilizarla con la seguida por el TJCE en *Verkooijen*, *Manin* o *Lenz*: si se obliga tanto al Estado de la fuente como al Estado de residencia a corregir la doble imposición sobre el dividendo, dependiendo de los sistemas de integración establecidos en cada Estado podrían producirse supuestos de desimposición (por ejemplo, si ambos Estados –el de la fuente y el de la residencia– establecen un sistema de imputación), o supuestos en los que no se corrija la doble imposición (por ejemplo, si ambos Estados han establecido un sistema cedular de tipo único).

3.3.2.3. Inexistencia de justificación para dicha diferencia de trato fiscal.

Los tratos diferenciados que hemos apuntado en el apartado anterior podrían encontrarse dentro de la parcela de soberanía fiscal que los Estados miembros se reservan en el artículo 58.1 del TCCE. Este precepto autoriza a los Estados miembros a «*aplicar las disposiciones pertinentes de su Derecho fiscal que distingan entre contribuyentes cuya situación difiera con respecto a su lugar de residencia o con respecto a los lugares donde esté invertido su capital*». No obstante, dado que el artículo 58.1 del TCCE representa una excepción al principio fundamental de libre circulación, su interpretación debe ser restrictiva⁶⁵ y, por ello, en la jurisprudencia del TJCE la posibilidad que se concede a los Estados miembros de diferenciar entre situaciones que son objetivamente comparables sólo es compatible con el Derecho comunitario cuando el trato diferenciado se justifica por razones imperativas de interés general y resulta necesario y proporcional al objetivo perseguido⁶⁶.

⁶⁴ Joachim ENGLISH: «Fiscal Cohesion in the Taxation of Cross-Border Dividends (Part Two)», *European Taxation*, August 2004, pág. 362.

⁶⁵ Asunto C-54/99 *Eglise de Scientologie* [2000] Rec. I-1335; Opinión del Abogado General Tizzano en el Asunto C-516/99 *Schmid* [2002] Rec. I-4573.

⁶⁶ En teoría pueden existir mayores justificaciones para admitir la compatibilidad con el Derecho comunitario de las normas restrictivas que las que pueden llegar a justificar la existencia de normas discriminatorias. Así, las normas discriminatorias sólo pueden justificarse en alguna de las razones establecidas en el TCCE, mientras que las normas restric-

Razones al mantenimiento por los Estados de normas que colocan a los dividendos entrantes o salientes en peor situación que a los dividendos nacionales hay muchas. Algunas de ellas, como el riesgo de evasión fiscal, la pérdida de recaudación tributaria o la compatibilidad con los convenios de doble imposición, han sido rechazadas tajantemente por el TJCE por considerar que no tienen entidad suficiente para ser consideradas razones imperativas de interés general. Otras, como la coherencia fiscal, o la compatibilidad de la normativa cuestionada con la armonización limitada existente en la materia o con los principios internacionales de distribución internacional de la potestad tributaria, sí han sido merecedores de mayor atención por el TJCE.

- En la jurisprudencia del TJCE, la invocación del **riesgo de evasión fiscal** se condiciona a que la normativa cuestionada tenga por objeto específico la lucha contra el fraude fiscal, lo que no ocurre con las disposiciones sobre tributación de dividendos transfronterizos. Además, aun cuando se considerara que el establecimiento de una tributación más onerosa para los dividendos entrantes o salientes pretende evitar la evasión fiscal, podría discutirse la necesidad y proporcionalidad de la vía elegida para conseguir el objetivo pretendido, cuando existe una normativa anti-fraude *ad hoc*⁶⁷ o cuando pueden establecerse presunciones *iuris tantum* o requisitos específicos de prueba para tener derecho al mismo tratamiento que los dividendos nacionales⁶⁸. Y, en cualquier caso, podría discutirse la legitimidad de invocar esta razón cuando se trata de dividendos salientes, que ya han soportado una imposición (la que recae sobre el beneficio de la sociedad que distribuye el dividendo) en el Estado correspondiente.
- Evitar la **pérdida de recaudación tributaria** no es una finalidad que pueda justificar la adopción de medidas contrarias a una libertad fundamental. Antes bien, se trata de una potencial consecuencia del compromiso de los Estados de crear un mercado interior sin fronteras en la Unión Europea: los Estados han aceptado la creación de un mercado interior sin obstáculos y deben soportar los costes fiscales que acarrea la supresión de las barreras fiscales. Por ello, esta justificación ha sido continuamente rechazada por el TJCE⁶⁹.
- La **compatibilidad con los convenios internacionales** tampoco justifica medidas contrarias a las libertades fundamentales: los convenios forman parte del ordenamiento interno y éste está sujeto a los condicionantes y requisitos de las disposiciones directamente aplicables del TCCE, entre las que se encuentran las relativas a la libre circulación de capitales.

tivas pueden justificarse en cualquier razón imperiosa de interés general, cuando persiguen un objetivo de interés general distinto a la pura restricción, y son adecuadas y proporcionales para la consecución de dicho objetivo. *Vid.*, en relación con la libertad de establecimiento, el asunto *Gebhard* (STJCE de 30-11-1995, *Reinhard Gebhard c. Consiglio dell'ordine dei Avvocati e Procuratori di Milano*, asunto C-55/1994, Rec. 1995, p. I-4165, Sentencia «*Gebhard*») y *Klaus* cit.

⁶⁷ Así, por ejemplo, las medidas establecidas en la Directiva del Consejo 77/799/CEE de 19 de diciembre de 1977, sobre asistencia mutua por las autoridades competentes de los Estados miembros en materia de tributación directa.

⁶⁸ En *Lankhorst*, los Estados miembros argüían que admitir la deducibilidad de los intereses pagados a sociedades vinculadas no residentes, aun cuando el importe obtenido en préstamo sea muy superior al que la sociedad prestataria puede obtener de terceros independientes, abriría la posibilidad de deslocalizar el beneficio obtenido por la prestataria (los intereses son deducibles de dicho beneficio) que serían ubicados en territorios con nula tributación. No obstante, el TJCE consideró que el distinto tratamiento de los intereses en función de la residencia del prestamista constituía una discriminación contraria al TCCE. Muy crítico con esta resolución se ha mostrado AIRS, Graham: *Tax and the Fundamental Freedoms: recent case law of the ECJ*; The International Comparative Legal Guide to Corporate Tax 2005, págs. 1-5.

⁶⁹ *Lankhorst*, apartado 36; *Verkooijen*, apartado 59.

- **La coherencia fiscal**

La coherencia del sistema tributario fue admitida por el TJCE para justificar un trato diferenciado en un caso en el que existía una relación directa entre la concesión de una ventaja fiscal y la compensación de dicha ventaja con una exacción fiscal, ambas relacionadas con el mismo impuesto ⁷⁰.

No obstante, las limitaciones que se atribuyeron entonces al concepto (relación directa entre ventaja y carga fiscal; mismo tributo; mismo contribuyente) han hecho que su eficacia se vea muy restringida, habiéndose rechazado expresamente en *Verkooijen*, *Manninem* o *Lenz* como justificación de la ausencia de aplicación a los dividendos entrantes de fuente comunitaria de los métodos de integración entre el impuesto sobre el beneficio empresarial y el impuesto sobre la renta personal del accionista establecidos para los dividendos nacionales.

En la doctrina, se ha criticado la limitación del concepto «coherencia fiscal» en la jurisprudencia del TJCE. Así, se ha entendido que la coherencia fiscal puede claramente predicarse en materia de tributación de dividendos porque todo método de integración entre el impuesto sobre la renta del inversor final y el impuesto sobre el beneficio de la sociedad que distribuye un dividendo se basa en la existencia de dos normas, directamente relacionadas: si una de las dos normas debe ser eliminada por causa de su incompatibilidad con el Derecho comunitario, la coherencia del régimen tributario quiebra ⁷¹. De ahí que, en sentido amplio, la «coherencia fiscal» debería incluir la posibilidad de compensar una carga fiscal soportada por un contribuyente (el impuesto subyacente sobre el beneficio de la sociedad) mediante la concesión a otro contribuyente de una ventaja fiscal (crédito fiscal concedido al accionista para paliar la doble imposición económica sobre el dividendo), si existe un vínculo directo que pueda discernirse desde un punto de vista económico en el sentido de que los dos impuestos se refieren a un único objeto gravable (la renta obtenida por la sociedad que distribuye el dividendo).

Esto es especialmente claro en el sistema de imputación donde puede sostenerse que existe una relación directa entre la imposición del beneficio de la sociedad y el crédito fiscal concedido al accionista, garantizándose un tratamiento fiscal coherente del beneficio empresarial: no se trataría de dos impuestos separados sino de un sistema integrado donde la renta recibe un tratamiento unitario que afecta a dos personas.

No obstante, en las ya citadas Sentencias *Verkooijen*, *Manninem* y *Lenz*, el TJCE afirmó que no existe un vínculo directo entre la imposición de los accionistas y la de la sociedad que distribuye el dividendo, sino que se trata de dos impuestos separados que recaen sobre contribuyentes distintos.

⁷⁰ STJCE de 28-01-1992, *Hans-Martin Bachmann c. Estado belga*, asunto C-204/1990, Rec. 1992, p. I-249 (Sentencia «*Bachmann*»). Se compara en esta STJCE la situación de un residente belga que contrata un seguro con una compañía domiciliada o establecida en Bélgica con la de otro residente belga que contrata un seguro con una compañía establecida en otro Estado y que no ejerce actividades en Bélgica mediante establecimiento secundario. En el primer caso, el contratante podía deducirse las primas del seguro, mientras que al segundo se le deniega.

⁷¹ SANZ GADEA, Eduardo: «Aspectos internacionales... (I)», *op. cit.* págs. 172 y 173.

Algún autor se ha mostrado crítico no sólo con el razonamiento del TJCE, sino también con sus conclusiones ⁷². Otros sí comparten la conclusión alcanzada por el TJCE (*i.e.*, que los sistemas para eliminar la doble imposición económica sobre dividendos nacionales percibidos por personas físicas deben extenderse a los dividendos entrantes de fuente comunitaria) aunque consideran que el TJCE debería haberse limitado a analizar si la eliminación de la doble imposición económica sobre el dividendo nacional y su mantenimiento sobre dividendos de fuente extranjera es compatible con el mercado único y con la libre circulación de capitales, dejando al margen, por su indefinición, el concepto de coherencia fiscal ⁷³.

En cualquier caso, cabe plantearse si para mantener la coherencia del sistema tributario resulta necesario y proporcional establecer un sistema de integración entre el impuesto sobre el beneficio y el impuesto sobre la renta del accionista del que queden excluidos los dividendos entrantes de fuente comunitaria. A nuestro juicio, la respuesta debe ser negativa: pueden establecerse sistemas que sin menoscabar la coherencia del sistema tributario no discriminen al dividendo entrante respecto del nacional ⁷⁴.

• La existencia de una armonización limitada

El hecho de que la Directiva Matriz-Filial establezca un marco de armonización para los dividendos entrantes o salientes se ha invocado como justificación de una normativa estatal que, aun cuando coloque en peor situación a los dividendos comunitarios respecto de los dividendos nacionales, se adecua a lo establecido por la Directiva Matriz-Filial. Sería el caso de establecer unos requisitos más amplios para la eliminación de la doble imposición económica sobre los dividendos nacionales, manteniendo el 25% (20% desde 1 de enero de 2005) y el año de participación para la eliminación de la doble imposición económica sobre los dividendos entrantes o para la exención de la retención en la fuente sobre los dividendos salientes.

En nuestra opinión, el marco establecido por la Directiva Matriz-Filial no puede invocarse como justificación de diferencias de trato contrarias a la libre circulación de capitales o al principio de no discriminación. En primer lugar, porque el objetivo de la Directiva Matriz-Filial (*i.e.*, uni-

⁷² ENGLISCH, J.: «Fiscal Cohesion (...) Part Two», *op. cit.* págs. 356-358. El autor afirma que la coherencia fiscal justifica que los sistemas de integración entre impuesto sobre beneficio/impuesto personal del accionista establecidos para los dividendos nacionales no se extiendan a los dividendos entrantes (con lo que los Estados miembros estarían legitimados para mantener dicha diferencia de trato). Por el contrario, en el caso de los dividendos salientes, el autor considera que la coherencia fiscal no justifica la ausencia de aplicación de los sistemas de integración establecidos para los dividendos nacionales (con lo que entiende que es contrario al TCCE mantener dicha diferencia de trato para los dividendos salientes).

⁷³ SANZ GADEA considera que por su indefinición resulta muy difícil «hacer ningún pronóstico sólido de adecuación de las normativas nacionales al Derecho comunitario» sobre el concepto de «coherencia fiscal» [«Aspectos internacionales... (I)», *op. cit.* págs. 172 y 173].

⁷⁴ Así lo entiende también la Comisión en su Comunicación sobre «Imposición de dividendos percibidos por personas físicas en el mercado interior» donde considera que un sistema cédular aplicable a dividendos entrantes y nacionales cumpliría dichos requisitos.

ficar el trato de grupos de empresas nacionales con el de grupos de empresas intracomunitarios para promover la neutralidad de las decisiones empresariales) podría verse burlado si los Estados miembros colocan a los residentes comunitarios en peor situación que a sus residentes por la vía de mejorar o ampliar para estos últimos las disposiciones o los supuestos previstos en la Directiva Matriz-Filial.

En segundo lugar porque la Directiva únicamente pretende establecer un ámbito de armonización mínimo: los Estados miembros pueden, legítimamente, restringir las medidas tendentes a la eliminación de la doble imposición económica sobre los dividendos al ámbito previsto por la Directiva o pueden, también legítimamente, ampliar este ámbito a supuestos no previstos en la propia Directiva. Lo que los Estados miembros no pueden es establecer una mejora en el tratamiento de los dividendos nacionales sin extenderla a los dividendos comunitarios entrantes o salientes que caen dentro del ámbito de la Directiva. Tal trato diferenciado no puede verse amparado por la Directiva si el propio TCCE lo prohíbe al constituir una restricción a la libre circulación de capitales.

El TJCE ha manifestado reiteradamente que el orden comunitario y los derechos que derivan del mismo deben ser respetados y garantizados incluso frente a competencias ajenas a la Comunidad, de forma que «*la ausencia de armonización en la imposición directa no implica que las libertades reconocidas puedan quedar condicionadas a la armonización*»⁷⁵. Pues bien, si el TJCE ha entendido que la ausencia de armonización o de aproximación normativa no puede justificar la existencia de medidas discriminatorias, entendemos que la adopción de medidas discriminatorias tampoco podría justificarse por encontrarse presuntamente amparadas en una armonización (la aproximación normativa resultado de la Directiva Matriz-Filial) que, en cualquier caso, no es completa.

Así, en *Bosal* cit. el TJCE sentenció que la Directiva Matriz-Filial interpretada a la luz del artículo 43 del TCCE prohíbe una norma estatal que, al determinar la base imponible de la sociedad matriz establecida en un Estado miembro, no permite la deducción de los costes incurridos en relación con la participación en una filial establecida en otro Estado miembro salvo cuando dicha filial obtiene beneficios tributables en el Estado miembro de residencia de la matriz. El TJCE considera que el hecho de que el artículo 4.2 de la Directiva permita a los Estados miembros que establezcan la no deducibilidad de los gastos que se refieren a la participación no es óbice para que se considere que dicha falta de deducibilidad es contraria a los principios comunitarios cuando se coloca a los no residentes en peor situación que a los residentes.

⁷⁵ STJCE de 28-1-1986, *Comisión c. República francés*, asunto 270/83, Rec. 1986, p. 273 (Sentencia «*Avoir fiscal*»). En el mismo sentido, el TJCE ha precisado, en relación con un ámbito de competencia en materia fiscal reservado a los Estados que: «*el derecho comunitario impone límites al ejercicio de esta competencia por parte de los Estados miembros, en la medida en que las disposiciones nacionales adoptadas a este respecto no pueden constituir un obstáculo al ejercicio efectivo de las libertades fundamentales garantizadas por los artículos 48 y 52 del Tratado*», STJCE de 31-3-1993, *Dieter Kraus c. Land Baden-Wuerttemberg*, asunto C-19/92, Rec. 1993, p. I-166 (Sentencia «*Kraus*»). Vid. en el mismo sentido, STJCE *Schumacker*; STJCE *Wielockx*; STJCE de 27-6-1996, *P. H. Asscher c. Staatssecretaris van Financiën*, asunto C-107/94, Rec. 1996, p. I-3089 (Sentencia «*Asscher*»).

- **Los principios internacionales en la distribución de la potestad tributaria**

La retención sobre los dividendos salientes tiene su razón de ser en principios consolidados de tributación internacional, en virtud de los cuales la potestad tributaria queda distribuida entre el Estado de origen de las rentas (Estado de la fuente), por aplicación del principio de territorialidad, y el Estado de residencia del perceptor (Estado de destino o de residencia), por aplicación del principio de tributación por renta mundial de los residentes. Los principios de Derecho tributario internacional permiten la imposición de las rentas de fuente extranjera cuando existe una conexión suficiente (residencia habitual, vivienda permanente, nacionalidad...) entre el pagador y el Estado que grava las rentas. Y también permiten la imposición de las rentas que son obtenidas en un territorio, de acuerdo con el principio de territorialidad ⁷⁶.

En la tributación de dividendos comunitarios, la aplicación de estos principios tendría las siguientes consecuencias:

- en aplicación del principio de territorialidad, el Estado de la fuente puede imponer una retención sobre los dividendos aunque, por aplicación de los principios comunitarios de no discriminación, dicha retención no debería superar la imposición que soportan los accionistas residentes del Estado de la fuente ⁷⁷;
- en aplicación del principio de tributación por renta mundial de los residentes, el Estado de residencia del perceptor tendría derecho a gravar toda la renta, si bien, por aplicación de los principios comunitarios de no discriminación (según han sido interpretados por el TJCE) debería dar derecho al residente al mismo sistema de integración previsto para los dividendos nacionales ⁷⁸.

La Comisión ⁷⁹ entiende que, en los casos en los que la retención en la fuente hace que la imposición que soportan los dividendos sea excesiva, corresponde al Estado de la residencia hacer concesiones a favor del principio de territorialidad, corrigiendo la doble imposición jurídica internacional sobre los dividendos.

⁷⁶ No existe acuerdo sobre el principio que debe primar, si bien los países latinoamericanos se han inclinado hacia la territorialidad, mientras que la posición de los países desarrollados ha sido, en general, favorable al criterio de nacionalidad o residencia. En la práctica, el reparto de la potestad tributaria suele realizarse mediante acuerdos bilaterales entre los Estados en la forma de convenios para evitar la doble imposición. Así, el modelo de convenio de la OCDE establece como principio de sujeción general el de la residencia, si bien es cierto que para determinadas rentas establece la competencia exclusiva del Estado de la fuente, y para otras la tributación compartida entre los dos Estados, reconociendo un derecho de imposición limitada al Estado de la fuente y estableciendo la obligación de eliminar la doble imposición en el Estado de residencia.

⁷⁷ Los convenios suelen reconocer al Estado de la fuente un derecho de imposición limitada.

⁷⁸ En los convenios suele establecerse la obligación de eliminar la doble imposición jurídica sobre los dividendos. En cuanto a la doble imposición económica, en algunos convenios se establecen medidas para su corrección. El problema surge cuando se utiliza el sistema de imputación ordinaria y el impuesto soportado por los dividendos en el Estado de la fuente (añadiendo la retención sobre los dividendos al impuesto sobre el beneficio subyacente) es superior al impuesto que hubieran soportado en el Estado de residencia de haber sido obtenidos en el mismo.

⁷⁹ Comunicación sobre «Imposición de dividendos percibidos por personas físicas en el mercado interior».

Algunos autores, no obstante, consideran que es el Estado de la fuente el que debe hacer concesiones en favor del Estado de residencia, por considerar que el trato diferenciado constitutivo de restricción se encuentra en la exigencia de retención en la fuente sobre los dividendos salientes sin que pueda justificarse invocando el principio de territorialidad que en modo alguno constituye una razón imperativa de interés general necesaria y proporcional que justifique la retención.

Esta tesis puede defenderse con los siguientes argumentos:

1. Que el criterio de territorialidad en la distribución de la potestad tributaria, si bien es respetuoso con el principio de capacidad de pago, no encuentra apoyo en el principio de beneficio ⁸⁰ cuando se trata de gravar rentas pasivas, como es el caso.
2. Que el Estado de la fuente ya ha hecho ejercicio de su potestad tributaria basada en el criterio de territorialidad al sujetar la renta empresarial de la que procede el dividendo.
3. Que el principio de territorialidad no constituye una razón de interés general necesaria puesto que ya se ha limitado su eficacia en otras parcelas del derecho tributario comunitario. Así, por ejemplo, se exime de retención en la fuente a los dividendos salientes en el marco de la Directiva Matriz-Filial o a los intereses pagados a residentes europeos en la normativa española.
4. Que la retención en la fuente introduce distorsiones en el funcionamiento del mercado interior sin que la intención de mantener una recaudación en el Estado de la fuente o el argumento de que los convenios internacionales permiten su exacción constituyan razones imperativas de interés general necesarias y proporcionales para su justificación.

4. TRIBUTACIÓN DE LOS DIVIDENDOS TRANSFRONTERIZOS EN ESPAÑA

Determinado el marco comunitario para la tributación de los dividendos transfronterizos, se trata de dilucidar la adecuación de la normativa española que regula la tributación de los dividendos comunitarios (entrantes o salientes) percibidos por inversores, personas físicas o sociedades, a dicho marco.

⁸⁰ Aun normalmente relegado al ámbito de las tasas y precios públicos, el principio de beneficio (según el cual el tributo constituye la contraprestación de una serie de servicios públicos ofrecidos por el Estado) debe también informar los sistemas tributarios.

4.1. Cuando el inversor es persona física.

4.1.1. Tratamiento en IRPF de los dividendos nacionales.

Para la integración entre el IS y el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas («**IRPF**») y la eliminación de la doble imposición económica sobre los dividendos nacionales percibidos por el inversor final, la normativa española establece un sistema de imputación estimativa: el dividendo es calificado como rendimiento de capital mobiliario derivado de la participación en los fondos propios de entidades ⁸¹ y debe multiplicarse por un coeficiente del 1,4 (si el beneficio obtenido por la sociedad quedó sujeto a tributación por el IS al tipo general del 35% ⁸²) para su integración en la parte general de la base imponible. Por otro lado, el inversor tiene derecho a una deducción en cuota igual al 40% ⁸³ del dividendo bruto percibido. Las cantidades no deducidas por insuficiencia de cuota pueden deducirse en los cuatro años siguientes ⁸⁴.

Por tanto, asumiendo que la sociedad ha tributado al 35%, la doble imposición económica sobre el dividendo distribuido se elimina completamente cuando el tipo medio en el IRPF es del 28,57%. Para tipos medios inferiores al 28,57%, el dividendo no queda sujeto a imposición en sede del socio, sino que dará derecho a un crédito fiscal (con un máximo del 19% para un tipo medio igual al marginal mínimo –15%– de las tarifas del IRPF). Por el contrario, para tipos medios superiores al 28,57%, el dividendo queda sujeto a tributación en el IRPF a un tipo efectivo máximo igual al 23% para un tipo medio igual al marginal máximo –45%– de las tarifas del IRPF.

La tributación del dividendo en IRPF es, por tanto, la siguiente:

TRIBUTACIÓN DEL DIVIDENDO	Tipo medio del IRPF aplicable en el socio					
	15%	24%	28,57%	37%	39,29%	45%
Beneficio	100	100	100	100	100	100
IS (35%)	(35)	(35)	(35)	(35)	(35)	(35)
Dividendo	65	65	65	65	65	65
Base imponible IRPF	91	91	91	91	91	91
Cuota íntegra	(13,65)	(21,84)	(26)	(33,67)	(35,75)	(40,95)
DDI	26	26	26	26	26	26
Cuota líquida	12,35	4,16	0	(7,67)	(9,75)	(14,95)
<i>Tipo efectivo sobre el beneficio (IS + IRPF)</i>	22,65%	30,84%	35%	42,67%	44,75%	49,95%
<i>Tipo efectivo sobre el dividendo (IRPF)</i>	(19%)	(6,4%)	–	11,80%	15%	23%

⁸¹ Artículo 23 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas aprobado por Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo (en adelante, «**TRLIRPF**»).

⁸² 1,25 ó 1 si la sociedad tributa, respectivamente, al tipo especial del 25% o a un tipo impositivo inferior.

⁸³ 25% o 0% si el dividendo se multiplicó por el coeficiente de 1,25 o 1,00 a efectos de su integración en base imponible.

⁸⁴ Artículo 81.3 del TRLIRPF.

La retención del 15% del importe bruto del dividendo que debe ser practicada por la sociedad española cuando los dividendos son obtenidos por contribuyentes del IRPF ⁸⁵ no influye en el análisis anterior puesto que la retención puede ser deducida, sin límite, por el socio persona física al presentar su declaración del IRPF.

4.1.2. Tratamiento en IRPF de los dividendos de fuente comunitaria.

Los dividendos de fuente extranjera (incluidos los comunitarios) obtenidos por contribuyentes del IRPF son calificados como rendimientos de capital mobiliario procedentes de la participación en fondos propios de entidades y se integran en la parte general de la base imponible, tributando a la escala general de gravamen.

Para eliminar la doble imposición jurídica que pueden haber soportado estos dividendos, el artículo 82.1 del TRLIRPF permite al contribuyente deducir de la cuota líquida la menor de las dos cantidades siguientes:

- «a) El importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero por razón de un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a este impuesto o al Impuesto sobre la Renta de no Residentes sobre dichos rendimientos o ganancias patrimoniales.
- b) El resultado de aplicar el tipo medio efectivo de gravamen a la parte de base liquidable gravada en el extranjero.»

Esto es, para los dividendos de fuente extranjera la norma española elimina la doble imposición jurídica internacional, pero no permite la aplicación del método de imputación estimativa del impuesto subyacente establecido para la corrección de la doble imposición económica sobre los dividendos de fuente interna. El resultado es que sobre los dividendos de fuente extranjera (y en particular, sobre los dividendos comunitarios) la norma española no corrige la doble imposición económica internacional.

Es cierto que esta doble imposición económica internacional puede encontrarse corregida en algunos casos por la vía convencional ⁸⁶. Pero cuando el Convenio no corrige la doble imposición económica ⁸⁷, o cuando sólo la corrige para personas jurídicas ⁸⁸, los dividendos de fuente extranjera se encuentran peor tratados que los dividendos nacionales por la norma española.

⁸⁵ Artículo 103.4 del TRLIRPF.

⁸⁶ Podría ser el caso de los dividendos pagados por sociedades residentes en Dinamarca, Estonia o Eslovenia dado que sus respectivos convenios de doble imposición establecen que cuando un residente de España obtiene rentas sometidas a imposición en dichos países podrá, sin perjuicio de las limitaciones impuestas por la legislación de España y de acuerdo con dicha legislación, deducir el IS efectivamente pagado por la sociedad que reparte los dividendos, correspondiente a los beneficios con cargo a los cuales dichos dividendos se pagan.

⁸⁷ Caso de Alemania, Chequia, Eslovaquia, Finlandia, Hungría o Luxemburgo.

⁸⁸ Caso de Austria, Bélgica, Francia, Grecia, Irlanda, Letonia o Lituania.

Desde *Verkooijen*, la doctrina española (PÉREZ BERNABEU ⁸⁹, SANZ GADEA ⁹⁰, ALMUDÍ CID y SERRANO ANTÓN ⁹¹, STELLA RAVENTÓS ⁹², MARTÍN JIMÉNEZ y CALDERÓN CARRERO ⁹³, entre otros) ha sido unánime al considerar esta situación contraria a los principios comunitarios por considerar que constituye una restricción a la libre circulación de capitales prohibida por el artículo 56 del TCCE.

La Comisión creada para la última reforma de la Ley del IRPF (la operada por la Ley 42/2002, de 18 de diciembre, de reforma parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y por la que se modifican las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades y sobre la Renta de no Residentes), ya se hacía eco de esta falta de adecuación de la normativa española al Derecho comunitario, aunque no lo consideraba una cuestión prioritaria por entender que la movilidad de los capitales en nuestro país (sobre todo los de personas físicas) no es elevada en exceso ⁹⁴.

No obstante, esta falta de adecuación a los principios comunitarios no es sólo un problema de la legislación española, como ha puesto de manifiesto la Comisión de las Comunidades Europeas en su Comunicación al Consejo, al Parlamento y al Comité Económico y Social Europeo de diciembre de 2003 ⁹⁵. En este documento, la Comisión concluye que «*los Estados miembros no pueden aplicar a los dividendos entrantes impuestos más onerosos que a los dividendos nacionales*» y que «*es posible establecer métodos de desgravación compatibles con el Tratado*», invitando a los Estados miembros a «*unirse a sus trabajos para tratar de solucionar rápida y efectivamente los problemas examinados*» y advirtiéndole de que, en caso de no poder encontrarse soluciones, la Comisión «*en cumplimiento de su responsabilidad de guardiana del Tratado, tomará las medidas necesarias para asegurar el cumplimiento efectivo del Tratado, incluida la posibilidad de plantear el asunto ante el TJCE sobre la base del artículo 226 del TCCE*».

Según el análisis realizado por la Comisión, la solución pragmática más adecuada a los principios comunitarios para los sistemas tributarios que aplican el método de imputación (como el español) consistiría en aplicar el mismo crédito imputable a los dividendos entrantes que a los dividendos nacionales ⁹⁶. Reconoce la Comisión que este sistema no garantizaría plenamente la neutralidad en la exportación de capitales (puesto que el tipo de sociedades extranjero no es igual al IS español, con lo que el tipo efectivo en los dividendos entrantes podría ser distinto al tipo soportado por los

⁸⁹ PÉREZ BERNABEU, Begoña: «Posibles soluciones (...)», *op. cit.*, pág. 33.

⁹⁰ SANZ GADEA, Eduardo: «Aspectos internacionales (...) (I)», *op. cit.*, pág. 194.

⁹¹ ALMUDÍ CID, José Manuel y SERRANO ANTÓN, Fernando: «Doble imposición económica internacional y derecho comunitario (...) (II)», *op. cit.*, pág. 15.

⁹² STELLA RAVENTÓS: «Fundamental Freedoms for Citizens, Fundamental Restrictions on National Tax Law?. National survey. Spain», *European Taxation*, enero/febrero 2000.

⁹³ CALDERÓN CARRERO, José Manuel y MARTÍN JIMÉNEZ, Adolfo: *Imposición directa y no discriminación comunitaria*, Edersa, Madrid, 2000, pág. 214.

⁹⁴ Informe para la Reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, publicado en Madrid el 3 de abril de 2002.

⁹⁵ «*Imposición de dividendos percibidos por personas físicas en el mercado interior*», Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social Europeo, Bruselas, 19-12-2003, COM (2003) 810 final.

⁹⁶ COM (2003) 810 final, apartado 4, pág. 21.

dividendos nacionales), pero entiende que la reducción de la neutralidad transfronteriza sería el precio a pagar por la soberanía de los Estados miembros para fijar sus propios Impuestos sobre Sociedades ⁹⁷, valoración que compartimos plenamente.

La aplicación de las recomendaciones de la Comisión al caso español, con un sistema de imputación estimativa (no se imputa el impuesto efectivamente soportado sino una estimación del mismo en función del tipo nominal de gravamen de la sociedad) exigiría, en nuestra opinión, que el crédito reconocido a los dividendos de fuente extranjera dependiera del tipo nominal de gravamen aplicado por la sociedad extranjera, al igual que sucede para los dividendos internos.

4.1.3. Tratamiento en IRnR de los dividendos de fuente española satisfechos a inversores finales comunitarios.

Los dividendos pagados por sociedades españolas a personas físicas residentes de otros Estados miembros de la Unión Europea se consideran rentas obtenidas en territorio español y quedan sujetos a tributación por el IRnR al tipo del 15%.

Como hemos visto, el IRnR sobre rentas financieras (intereses, cánones y, por lo que ahora nos interesa, dividendos) constituye, en sí mismo, un tributo que deben pagar los no residentes sin que dicha exacción exista, paralelamente, para los residentes españoles. Produce este tributo, además, efectos perniciosos en la movilidad del capital al ocasionar una doble imposición jurídica que, unida a la doble imposición económica del dividendo saliente, será muy difícil de corregir en el Estado de residencia del perceptor ⁹⁸.

En efecto, aunque los dividendos españoles van a quedar sometidos al IRPF, esta sujeción, como hemos visto, se realiza integrando el IS español con el IRPF de forma que los dividendos nacionales quedan sujetos a un tipo de tributación efectiva que varía en función de la capacidad económica del contribuyente. Por el contrario, los dividendos salientes siempre van a soportar una tributación del 15% ⁹⁹, que añadida al IS subyacente sobre el beneficio de la sociedad, ocasiona que la renta obtenida por el no residente comunitario quede sujeta en España a una tributación efectiva del 44,75%, cercana al tipo marginal máximo del IRPF. Lo elevado de esta tributación implica que, con independencia del sistema de integración elegido en el Estado de residencia del inversor final comunitario para eliminar la doble imposición económica sobre los dividendos de fuente extranjera (sistema de imputación o de exención), la doble imposición española sobre los dividendos de salida puede no ser eliminada en su totalidad.

Por lo tanto, podría plantearse si la propia exigencia del IRnR sobre dividendos salientes pagados a residentes comunitarios constituye en sí misma una restricción a la libre circulación de capitales prohibida por el TCCE. Hemos apuntado ya que el reconocimiento de la potestad tribu-

⁹⁷ COM (2003) 810 final, apartado 4, pág. 21.

⁹⁸ Manuel LUCAS DURÁN: *Fiscalidad internacional (...), op. cit.*, págs. 46 y ss.

⁹⁹ Salvo que resulte aplicable un tipo inferior en aplicación de un convenio de doble imposición, como sería el caso del firmado con Grecia que establece con carácter general un tipo de retención del 10%.

taria al Estado de la fuente para establecer dicho gravamen (en los convenios de doble imposición o el art. 58.1 del TCCE) no justifica restricciones a la libre circulación de capitales, con lo que una primera posición nos llevaría a concluir que sí es constitutivo de restricción.

En otra posición más matizada, y siguiendo el razonamiento de la Comisión ¹⁰⁰, la existencia de restricción debería quedar limitada a los casos en que se produce una imposición de los dividendos salientes más onerosa que la de los dividendos nacionales, entendiendo que la base de la comparación para determinar esta mayor o menor onerosidad debe tomar, para los dividendos nacionales, el efecto combinado del porcentaje de retención y del impuesto sobre la renta nacional y, para los dividendos salientes, el porcentaje de retención aplicado.

En esta posición, teniendo en cuenta que el tipo de tributación efectiva de los dividendos nacionales en el IRPF es superior al 15% cuando el tipo marginal es superior al 39,29% ¹⁰¹, para contribuyentes que en España hubieran quedado sujetos a un tipo marginal inferior al 39,29%, la tributación española sobre los dividendos salientes podría considerarse contraria al TCCE.

4.2. Cuando el inversor es una sociedad.

4.2.1. Tratamiento en IS de los dividendos nacionales.

El dividendo distribuido por sociedades españolas a socios personas jurídicas residentes en España debe integrarse en la base imponible del IS, tributando, con carácter general, al tipo del 35% y quedando, en principio, sujeto a retención en la fuente.

Ahora bien, para corregir la doble imposición económica, cuando los dividendos proceden de una participación igual o superior al 5% que se ha mantenido de forma ininterrumpida durante el año anterior al día en que sea exigible el dividendo (o en su defecto, que se mantiene durante el tiempo necesario para completar dicho plazo), el socio perceptor tiene derecho a una deducción del 100% de la cuota íntegra derivada de dichas rentas ¹⁰². Siendo de aplicación esta deducción plena, no se practica retención alguna sobre los dividendos ¹⁰³. En el supuesto de que no se cumplan los requisitos señalados, la deducción será del 50% de la cuota derivada de los dividendos distribuidos ¹⁰⁴, que quedarán sujetos a retención al 15%.

En cualquier caso, cuando la cuota íntegra del IS generada por los socios personas jurídicas no sea suficiente para aprovechar la deducción por doble imposición de dividendos, las cantidades no deducidas pueden aplicarse en los siete años inmediatos y sucesivos ¹⁰⁵.

¹⁰⁰ (COM) 2003, 810 final, apartado 3.3.1.

¹⁰¹ Véase cuadro en el apartado 4.1.1.

¹⁰² Artículo 30.2 del TRLIS.

¹⁰³ Artículo 57 p) del Reglamento del IS.

¹⁰⁴ Artículo 30.1 del TRLIS.

¹⁰⁵ Artículo 30.6 del TRLIS.

La tributación del dividendo nacional en el IS es, por tanto, la siguiente:

TRIBUTACIÓN DEL DIVIDENDO	Participación del socio en la filial	
	< 5% o < 1 año	≥ 5%; > 1 año
Dividendo	100	100
Cuota íntegra IS (35%)	(35)	(35)
DDI	17,5	35
Cuota líquida	(17,5)	0
Tipo efectivo dividendo	17,5%	0%
Tributación total beneficio	46,37%	35%

4.2.2. Tratamiento en IS de los dividendos de fuente comunitaria.

4.2.2.1. Métodos para eliminar la doble imposición sobre dividendos de fuente extranjera en el IS español.

Para eliminar la doble imposición jurídica sobre los dividendos de fuente extranjera obtenidos por contribuyentes del IS, la normativa española utiliza el llamado sistema de imputación ordinaria. Para eliminar la doble imposición económica, la normativa española utiliza el sistema de crédito por impuesto subyacente así como un sistema de exención respecto de dividendos y plusvalías derivadas de participaciones en sociedades extranjeras que reúnan determinados requisitos.

- **Sistema de imputación para eliminar la doble imposición jurídica**

El artículo 31 del TRLIS establece el método de imputación ordinaria que, en ausencia de convenio para evitar la doble imposición, corrige en el ámbito del IS la doble imposición jurídica sobre rentas de fuente extranjera y que concede al sujeto pasivo el derecho a deducir de la cuota del IS el impuesto efectivamente satisfecho en el extranjero, con el límite de la cuota íntegra que en España correspondería pagar por los rendimientos procedentes del exterior.

- **Sistema de crédito por impuesto subyacente para eliminar la doble imposición económica**

Para corregir la doble imposición económica sobre los dividendos procedentes de filiales no residentes, el artículo 32 del TRLIS otorga un crédito equivalente al impuesto sobre el beneficio soportado por la filial extranjera siempre que la cuantía de dicho impuesto subyacente se incluya en la base imponible del sujeto pasivo.

Para la aplicación de este método:

- (i) La participación en el capital de la sociedad que distribuye el dividendo ha de ser, al menos, del 5%, debiendo sumarse a la participación directa todas las participaciones que, de modo indirecto y a través de otras sociedades interpuestas, pudiera tener la matriz española en dicha sociedad filial.
- (ii) El porcentaje mínimo de participación ha de haberse mantenido, de forma ininterrumpida, durante el año anterior al día en que sea exigible el beneficio que se distribuya o, en su defecto, mantenerse durante el tiempo que sea necesario para completar el período de un año.

En la aplicación de este crédito por impuesto subyacente el legislador español permite la deducción a un segundo y a un tercer nivel, incluyendo entre los impuestos subyacentes deducibles los impuestos sobre beneficios satisfechos tanto por las sociedades participadas directamente por la sociedad que distribuye el dividendo (segundo nivel), como por las sociedades que, a su vez, estén participadas directamente por aquéllas (tercer nivel).

La deducción del impuesto subyacente del artículo 32 del TRLIS, unida a la deducción del impuesto en la fuente soportado por los dividendos del artículo 31 del TRLIS, no podrá exceder del IS, calculado antes de la deducción, imputable a las rentas sometidas a imposición. Por otro lado, la aplicación de estos dos preceptos, tras la reforma del artículo 19.4 a) del TRLIRnR [antiguo art. 18.4 a) de la Ley 41/1998] y siguiendo la doctrina del TJCE en el caso *Saint-Gobain*, se encuentra extendida a los establecimientos permanentes de contribuyentes del IRnR.

- ***Método especial de exención***

El artículo 21 del TRLIS establece la exención sobre dividendos y rentas de fuente extranjera derivadas de la transmisión de acciones o participaciones en entidades no residentes cuando se cumplan los siguientes requisitos:

- (i) Que el porcentaje de participación, directa o indirecta, en el capital o en los fondos propios de la entidad no residente sea, al menos, del 5%. Esta participación deberá haberse mantenido ininterrumpidamente durante el año anterior al día en el que sea exigible el dividendo ¹⁰⁶. En su defecto, este plazo podrá completarse con posterioridad. Para el cómputo del plazo se tomará en consideración el período en que la participación haya sido poseída por otras entidades del grupo.
- (ii) Que la entidad participada haya estado gravada, en el ejercicio de obtención de los beneficios repartidos, por un impuesto extranjero de naturaleza idéntica o análoga al IS ¹⁰⁷. Se considera cumplido este requisito cuando la filial sea residente en un país con el que España

¹⁰⁶ O se transmita la participación.

¹⁰⁷ Gravamen que, en el caso de rentas derivadas de la transmisión de la participación en una filial extranjera, deberá haberse producido en todos y cada uno de los ejercicios de tenencia de la participación transmitida.

tenga suscrito un convenio para evitar la doble imposición internacional, con cláusula de intercambio de información. Por el contrario, se considera incumplido cuando la filial es residente en un paraíso fiscal.

- (iii) Que los beneficios que se reparten procedan de la realización de actividades empresariales en el extranjero ¹⁰⁸. Se entenderá cumplido este requisito cuando al menos el 85% de los ingresos obtenidos en el ejercicio por la filial extranjera correspondan a: (a) rentas distintas de aquellas que sean susceptibles de ser incluidas en la base imponible por aplicación del régimen de transparencia fiscal internacional o (b) dividendos o participaciones en beneficios, así como las rentas derivadas de la transmisión de participaciones en otras entidades no residentes participadas por la filial extranjera, cuando se cumplan los requisitos de porcentaje de participación por el sujeto pasivo, tributación y procedencia de la realización de actividades empresariales en el extranjero en los términos hasta ahora comentados.

4.2.2.2. Adecuación al Derecho comunitario de los métodos establecidos en el IS español para eliminar la doble imposición sobre los dividendos de fuente extranjera.

Para valorar si esta normativa es o no contraria a los principios comunitarios, debemos distinguir dos situaciones:

- ***Participación inferior al 5% o no mantenida durante un año***

Cuando la participación es inferior al 5% o no se mantiene durante un período de un año, los dividendos nacionales quedan sujetos a tributación a un tipo efectivo del 17,5% (tienen derecho a una deducción igual al 50% de la cuota íntegra correspondiente a dichos dividendos como hemos apuntado en el apartado 4.2.1 anterior), mientras que los dividendos de fuente extranjera quedarán sujetos a un tipo efectivo no inferior al 35% (tienen derecho al método de imputación ordinaria sin crédito por impuesto subyacente ¹⁰⁹, pero no a los métodos establecidos en el IS para la corrección de la doble imposición económica –ni al método de imputación por crédito de impuesto subyacente, ni al método de exención–).

Parece pues que la situación es contraria a los principios comunitarios y ello aunque la normativa española sea en este punto perfectamente compatible con los mandatos contenidos en la Directiva Matriz-Filial, que limita su ámbito de aplicación subjetivo a supuestos en los que entre la matriz y la filial exista una participación superior al 25% (20% desde 1 de enero de 2005). La razón de esta disconformidad se encuentra en que el diferente tratamiento de la inversión en sociedades comunitarias podría considerarse una restricción de salida a la libre circulación de capitales de inversores españoles personas jurídicas, restricción que no se encuentra justificada en razones de interés general.

¹⁰⁸ Tratándose de rentas derivadas de la transmisión de la participación en una filial extranjera, este requisito deberá cumplirse en todos y cada uno de los ejercicios de tenencia de la participación transmitida.

¹⁰⁹ Artículo 31 del TRLIS.

- **Participación igual o superior al 5%, mantenida durante un año**

Cuando la participación es igual o superior al 5% y se ha mantenido durante el plazo de un año, el dividendo nacional tiene derecho a un crédito de impuesto equivalente a la cuota íntegra que corresponda al dividendo, lo que en la práctica equivale a su exención, soportando nula tributación efectiva. Esto quiere decir que el beneficio total obtenido por la sociedad participada queda sujeto a un 35% de tributación efectiva teniendo en cuenta el efecto conjunto en la sociedad y en el socio.

Tratándose de dividendos comunitarios, si se aplica el sistema de imputación con crédito por impuesto subyacente, el beneficio obtenido por la sociedad participada queda sujeto a una tributación efectiva, teniendo en cuenta el efecto conjunto socio/sociedad, no inferior al 35%. La normativa española es, en estos casos, respetuosa con el principio de neutralidad en la exportación de capitales. Como los requisitos para la aplicación de estos créditos son iguales a los establecidos para los dividendos nacionales (porcentaje de participación en el capital superior al 5% y mantenimiento de la inversión durante un año), pensamos que en este punto la normativa española no sólo ha obedecido el mandato contenido en el artículo 4.1 de la Directiva Matriz-Filial (ampliando su ámbito subjetivo de aplicación por reducción del umbral de participación requerido para tener la consideración de matriz), sino que resulta compatible con los principios comunitarios de no discriminación y de libre circulación de capitales puesto que el sistema de imputación con crédito por impuesto subyacente no coloca *per se* a los dividendos comunitarios en peor situación que los dividendos nacionales.

Si el dividendo comunitario cumple además los requisitos adicionales establecidos en el artículo 21 del TRLIS (sujeción a un impuesto análogo al IS; obtención de rentas empresariales en el extranjero) tendrá derecho a un sistema de exención, con lo que el beneficio obtenido por la sociedad extranjera participada quedará sujeto al tipo efectivo aplicable en el extranjero (que puede llegar a ser muy inferior al 35% del IS ¹¹⁰). La normativa española es, en estos casos, respetuosa con el principio de neutralidad en la importación de capitales.

Pensamos que la exigencia, en la aplicación del método de exención, de requisitos adicionales a los establecidos para la concesión del crédito del 100% a los dividendos nacionales (que los dividendos procedan de rentas empresariales de fuente extranjera, o que la filial esté sujeta a un impuesto análogo al IS) no puede considerarse una vulneración a los principios comunitarios habida cuenta de que, con los mismos requisitos establecidos para los dividendos españoles, ya se otorga el crédito por impuesto subyacente y no es obligatorio en el Derecho comunitario establecer un sistema de exención ¹¹¹.

¹¹⁰ Sobre todo desde que el TRLIS presume *iuris et de iure* que la filial que distribuye el dividendo ha quedado sujeta a un impuesto análogo al IS cuando es residente en un país con convenio de doble imposición que contenga una cláusula de intercambio de información.

¹¹¹ Parecen mantener un criterio distinto A. MARTÍN y J.M. CALDERÓN CARRERO en *Imposición directa (...), op. cit.*, pág. 213.

4.2.3. Tratamiento en IRnR para dividendos de fuente española satisfechos a sociedades comunitarias.

Los dividendos pagados por sociedades españolas a sociedades residentes de otros Estados miembros de la Unión Europea se consideran rentas obtenidas en territorio español y quedan sujetos a tributación por el IRnR al tipo del 15% ¹¹².

No obstante, el artículo 14.1 h) del TRLIRnR, que implementa en el ordenamiento español el mandato contenido en la Directiva Matriz-Filial, establece una exención para los dividendos distribuidos a sociedades residentes en un Estado miembro de la Unión Europea con una participación igual o superior al 25% ¹¹³.

Se pueden distinguir, pues, tres situaciones:

- (i) Cuando los dividendos proceden de una participación igual o superior al 25% ¹¹⁴, quedan exentos de tributación por el IRnR. La renta obtenida por la matriz comunitaria no soporta más tributación en España que la que corresponde al IS sobre el beneficio de la filial española, al igual que ocurriría si la renta hubiera sido obtenida por una matriz española. Se trata, pues, de una situación plenamente adecuada al Derecho comunitario.
- (ii) Cuando los dividendos proceden de una participación inferior al 25% ¹¹⁵ pero igual o superior al 5%, los dividendos nacionales no quedarían sujetos a tributación adicional por el IS del socio y no soportarían retención adicional a cuenta de dicho impuesto, mientras que los dividendos salientes soportan una retención del 15% (que puede, no obstante, quedar reducida por convenio ¹¹⁶), con lo que el impuesto español total soportado por la renta obtenida por el inversor comunitario puede llegar al 44,75%. Entendemos que esta situación es contraria a los principios comunitarios y ello aunque sea respetuosa con el mandato contenido por la Directiva Matriz-Filial ¹¹⁷.

¹¹² Porcentaje que puede quedar reducido por aplicación de un convenio.

¹¹³ Porcentaje que, en aplicación de la Directiva 123/2003, deberá ser disminuido progresivamente hasta el 10%. A la fecha de terminación de este artículo se encuentra en tramitación parlamentaria la transposición de la Directiva 123/2003 que reducirá el porcentaje al 20% con efectos desde 1 de enero de 2005.

¹¹⁴ Vid. nota al pie 113 anterior.

¹¹⁵ Vid. nota al pie 113 anterior.

¹¹⁶ Es el caso del CDI firmado con Francia que establece una retención del 0% para participaciones superiores al 10%.

¹¹⁷ La doctrina se ha pronunciado acerca del carácter restrictivo que podrían tener situaciones en cierta medida similares al caso español. Así D. AIGNER, ha señalado expresamente que: «la aplicación del nuevo privilegio de afiliación internacional austriaco exige (...) una participación mínima del 10% en una filial extranjera por un período de al menos un año, mientras que la exención de participación nacional no establece requisitos mínimos de participación ni de período de tenencia. Por este motivo, la legislación austriaca podría obstaculizar el ejercicio de la libertad de establecimiento [y de libre circulación de capitales], en la medida en que hace menos atractivo el ejercicio de la libertad de establecimiento mediante la adquisición de filiales en el extranjero, lo que puede tener como efecto que las sociedades austriacas matrices de grupos empresariales se vean desincentivadas para realizar tal adquisición, todo ello en favor de la adquisición de participaciones en Austria.» (D. AIGNER: «The Bosal Holding ...», op. cit, pág. 151).

- (iii) Cuando los dividendos proceden de una participación inferior al 5%. En este caso los dividendos nacionales quedarían sujetos a una imposición efectiva en el socio inversor del 17,5%, siendo la tributación efectiva de la renta de la que el dividendo procede del 46,37%. Los dividendos salientes quedarían, en este caso, sujetos a una imposición efectiva que puede llegar hasta el 44,75% (añadiendo la retención del 15% al IS subyacente sobre el beneficio de la sociedad) con lo que, por comparación, los dividendos salientes no se encuentran peor tratados que los dividendos de fuente nacional. No obstante, podría pensarse que el IRnR constituye, en sí mismo, una restricción a la libre circulación de capitales por cuanto que, como ya apuntamos para los dividendos de salida pagados a inversores finales comunitarios, se trata de un tributo que sólo soportan los no residentes que en ejercicio de la libre circulación de capitales deciden invertir en España y que ocasiona una doble imposición que, en muchos casos, no va a poder ser corregida en el Estado de residencia del inversor.

5. RECAPITULACIÓN Y CONCLUSIONES

1. En el ámbito de la libre circulación de capitales, y a efectos de determinar la adecuación de la normativa de un Estado miembro al Derecho comunitario, las inversiones nacionales son comparables con las inversiones de residentes en el exterior, así como con las inversiones de no residentes en el interior.
2. Constituye restricción a la libre circulación de capitales todo trato diferenciado de los dividendos entrantes o salientes respecto al proporcionado a los dividendos nacionales cuando dicho trato ocasiona que los dividendos entrantes o salientes soportan una mayor tributación que los dividendos nacionales en un Estado determinado.
3. No se puede considerar que la coherencia del sistema fiscal, los principios internacionales en la distribución de la potestad tributaria o la existencia de una armonización limitada en materia de distribución de dividendos constituyan justificaciones proporcionales y necesarias de un tratamiento fiscal diferenciado.

El TJCE se muestra cada vez más reacio a admitir potenciales razones imperiosas de interés general para justificar las restricciones al ejercicio de libertades fundamentales. Esta inadmisión generalizada de justificaciones a normas restrictivas de una libertad fundamental, unida a la flexibilización del requisito de la comparabilidad, ha tenido como resultado que el TJCE disponga de un margen muy amplio para declarar la incompatibilidad con el Derecho comunitario de las normas de un Estado miembro que traten de forma peor a las rentas obtenidas en dicho Estado por inversores no residentes (por comparación con el otorgado a las mismas rentas de ser obtenidas por inversores residentes) o a las rentas que, obtenidas por residentes, procedan de inversiones en otros Estados miembros (por comparación con el otorgado a las rentas obtenidas en el propio Estado).

Aplicando lo anterior a la normativa española sobre dividendos transfronterizos, nos encontramos con que:

1. En materia de dividendos percibidos por el inversor final (persona física),
 - 1.a) el tratamiento que la normativa española otorga a los dividendos entrantes es contrario a los principios comunitarios de no discriminación y de libre circulación de capitales, según han sido interpretados por el TJCE en *Verkooijen*, *Mannin* o *Lenz*;
 - 1.b) podría cuestionarse la adecuación al Derecho comunitario del tratamiento que la norma española otorga a los dividendos salientes, especialmente para perceptores con rentas medias y bajas que hubieran quedado sujetos a tributación en España a un tipo marginal inferior al 39,29%.
2. En materia de dividendos percibidos por sociedades,
 - 2.a) la normativa española no es compatible con los principios comunitarios de no discriminación y de libre circulación de capitales en su tratamiento de los dividendos entrantes cuando la participación en el capital de la sociedad comunitaria que distribuye el dividendo es inferior al 5%;
 - 2.b) podría cuestionarse la adecuación a los principios comunitarios de no discriminación y de libre circulación de capitales del tratamiento que la normativa española otorga a los dividendos salientes cuando la participación es inferior al porcentaje de filiación establecido en la Directiva Matriz-Filial y, especialmente, cuando la participación es superior al 5%.

BIBLIOGRAFÍA

Además de la bibliografía referenciada expresamente en notas a pie de página, la autora ha consultado:

CALDERÓN CARRERO, José Manuel [1997]: *La Doble Imposición Internacional en los Convenios de Doble Imposición y en la Unión Europea*, Ed. Aranzadi, Pamplona.

LÓPEZ RODRÍGUEZ, José Luis [2000]: «Comentarios a la resolución de Tribunal de Justicia de la Unión Europea en el caso *Verkooijen*», *Crónica Tributaria*, n.º 96.

SANZ GADEA, Eduardo: «Aspectos internacionales de política fiscal (II) y (III)», *Impuestos*, agosto y septiembre de 2001.

— «Estado actual y perspectivas de la tributación de los beneficios de las empresas en el marco de las iniciativas de la Comisión de la Unión Europea», *Instituto de Estudios Fiscales*, Documentos n.º 27/2003.

VANISTENDAEL, Frans: «Tax revolution in Europe: the Impact of Non-Discrimination», *European Taxation*, January/February 2000.

TRIBUTACIÓN	CLASIFICACIÓN DE LAS INFRACCIONES Y SANCIONES ADMINISTRATIVAS (III)	Núm. 65/2005
-------------	--	-----------------



EDUARDO SANZ GADEA

Licenciado en Derecho y Ciencias Económicas

Extracto:

EN esta tercera colaboración en materia de infracciones y sanciones se aborda, básicamente, la determinación de la base de la sanción y la incidencia de las circunstancias calificadoras.

Sumario:

1. Introducción.
 2. Los tipos infractores. Clasificación.
 3. La calificación de las infracciones tributarias.
 4. La infracción tributaria por dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación.
 - 4.1. Rasgos básicos del tipo infractor.
 - 4.2. La calificación de la infracción, como antecedente del importe de la sanción.
 - 4.3. La base de la sanción.
 - 4.3.1. Antecedentes.
 - 4.3.2. Cálculo de la base de la sanción.
 - 4.4. Incidencia de las circunstancias calificadoras.
 5. La infracción tributaria por presentación incorrecta de una autoliquidación extemporánea.
- Apéndice de casos prácticos.

1. INTRODUCCIÓN

El Capítulo III del Título IV de la Ley 58/2003, General Tributaria, contiene los artículos en los que se tipifican las infracciones tributarias, si bien algunas todavía anidan en las leyes de determinados tributos.

La regulación vigente contiene importantes modificaciones respecto de la precedente. Las más destacadas son las siguientes:

- La tipificación directa y exhaustiva de las infracciones no determinantes de perjuicio económico para el Tesoro Público, que, a grandes rasgos, podemos identificar con las infracciones simples de la Ley 230/1963.
- La aparición de nuevos tipos infractores.
- La incorporación al tipo infractor de las circunstancias, concurrentes en la acción o conducta, determinantes de ocultación o de medios fraudulentos.
- La incorporación de la sanción al tipo infractor.
- La determinación de las reglas para calcular la base de la sanción, si bien por vía reglamentaria.

En su conjunto, se aprecia una notable aproximación a la técnica tipificadora del Código Penal, siguiendo la recomendación del «Informe para la Reforma de la Ley General Tributaria».

El legislador fiscal ha hecho un encomiable esfuerzo para construir el régimen sancionador tributario sobre los pilares constitucionales del principio de legalidad, e incluso probablemente haya ido más lejos de lo que tal principio demandaba.

No es el caso de debatir la relación existente entre el principio de legalidad, la reserva de ley y la tipicidad. Baste con apuntar que el artículo 25.1 de la Constitución parece establecer que la reserva de ley y la tipicidad son ingredientes del principio de legalidad, y así lo entendió la Sentencia del Tribunal Constitucional 61/1990, de 29 de marzo. Por el contrario, la Ley 30/1992 distingue entre el principio de legalidad y el principio de tipicidad (Título IX), y lo propio hace el artículo 178 de la Ley 58/2003.

Tampoco es el caso de examinar la cuestión de la naturaleza de la relación de la infracción administrativa, y por tanto también de la tributaria, con la infracción penal. Sin embargo, en materia de tipicidad se ponen de relieve dos realidades respecto de tal relación, a saber, en primer lugar, que el Código Penal selecciona las conductas más reprochables para construir los tipos, en tanto que la Ley 58/2003 hace un esfuerzo admirable para tipificar como infracción todos los incumplimientos de las normas fiscales, y así debe ser en aras de la adecuada defensa de los intereses generales, y, en segundo lugar, que así como el tipo penal no tiene, por regla general, un precepto de referencia cuya vulneración desate la reacción penal, la infracción tributaria siempre cuenta con tal precepto de referencia. Por esta razón, los materiales probatorios de los hechos constitutivos del tipo de la infracción derivan del expediente administrativo relativo a la aplicación de la norma administrativa, que aquí hemos denominado norma de referencia.

Ambas realidades no desmienten el parentesco entre las infracciones penales y las administrativas, pero, desde luego, introducen, en el campo de la tipicidad, elementos de matización más que suficientes como para reflexionar respecto de la conveniencia de mimetizar la técnica tipificadora del Código Penal.

Lo realmente importante es que la norma tipificadora sea clara y precisa (*lex certa*), y que las sanciones estén proporcionadas a la gravedad de las infracciones.

El principio de proporcionalidad, expresamente mencionado en el artículo 178 de la Ley 58/2003, es la vara de medir el régimen sancionador. El principio de proporcionalidad exige que en la determinación del régimen de infracciones y sanciones se respete «...la debida adecuación entre la gravedad del hecho constitutivo de la infracción y la sanción aplicada...» (art. 131 de la Ley de Procedimiento Administrativo).

La adecuación requiere que el régimen sancionador tributario se incardine armónicamente en el ordenamiento sancionador, atendiendo a los bienes jurídicos protegidos, y que las sanciones correspondientes a las diferentes infracciones tributarias también guarden armonía entre sí. La proporcionalidad es un ejercicio de equilibrio. Equilibrio del ordenamiento sancionador tributario respecto del resto del ordenamiento sancionador, y equilibrio entre las sanciones correspondientes a las diferentes infracciones tributarias. En ese doble equilibrio se manifiesta y concreta el principio de proporcionalidad.

El principio de proporcionalidad incumbe, esencialmente, al legislador. Así lo declaró la Sentencia del Tribunal Constitucional de 25 de mayo de 1986, según la cual «...en principio, el juicio de proporcionalidad de la pena, prevista por la ley con carácter general, es de competencia del legislador. A los Tribunales de Justicia sólo les corresponde, según la Constitución, la aplicación de las leyes y no verificar si los medios adoptados por el legislador para la protección de los bienes jurídicos son o no adecuados a dicha finalidad...».

Aplicando estos criterios al ámbito de las infracciones y sanciones tributarias, se observa que la Administración tributaria deberá, en el ejercicio de la potestad sancionadora, aplicar la ley, sin que pueda, al amparo de la proporcionalidad, moderar o agravar las determinaciones sancionadoras esta-

blecidas por el legislador. El legislador tributario ha puesto especial cuidado en cerrar resquicios a la discrecionalidad administrativa en materia sancionadora. La determinación del importe de la sanción, a partir de la verificación de la existencia del tipo infractor, tanto en su elemento objetivo como subjetivo, se constriñe, en la mayoría de los casos, a una operación matemática, que, partiendo de una magnitud conocida como base de la sanción, determina el importe de la sanción.

Si el entramado normativo relativo al régimen sancionador así construido ha acertado a concretar todas las exigencias del principio de proporcionalidad, es una tarea que incumbe a la doctrina.

2. LOS TIPOS INFRACTORES. CLASIFICACIÓN

Existen varios criterios de clasificación de los tipos infractores.

En función de la naturaleza de la obligación vulnerada por el obligado tributario los tipos infractores pueden ser clasificados en dos grupos: tipos infractores relativos a la vulneración de la obligación tributaria principal (art. 19 Ley 58/2003) o de la obligación de realizar pagos a cuenta (art. 23 Ley 58/2003), y tipos infractores relativos a la vulneración de las obligaciones tributarias formales (art. 29 Ley 58/2003). La clasificación reposa, como no podía ser de otra manera, en la norma infringida. Seguidamente se enumeran los tipos infractores correspondientes a ambas categorías.

Son tipos infractores relativos a la vulneración de la obligación tributaria principal o de la obligación de realizar pagos a cuenta:

- Infracción tributaria por dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación (art. 191).
- Infracción tributaria por incumplir la obligación de presentar de forma completa y correcta declaraciones o documentos necesarios para practicar liquidaciones (art. 192).
- Infracción tributaria por obtener indebidamente devoluciones (art. 193).
- Infracción tributaria por solicitar indebidamente devoluciones, beneficios o incentivos fiscales (art. 194).
- Infracción tributaria por determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios aparentes (art. 195).
- Infracción tributaria por imputar incorrectamente o no imputar bases imponibles, rentas o resultados por las entidades sometidas a un régimen de imputación de rentas (art. 196).
- Infracción tributaria por imputar incorrectamente deducciones, bonificaciones y pagos a cuenta por las entidades sometidas a un régimen de imputación de rentas (art. 197).

- Infracción tributaria por no presentar en plazo autoliquidaciones o declaraciones sin que se produzca perjuicio económico (art. 198.1).
- Infracción tributaria por presentar incorrectamente autoliquidaciones o declaraciones sin que se produzca perjuicio económico (art. 199.1, excepto el último inciso).

Son tipos infractores relativos a la vulneración de obligaciones tributarias formales:

- Infracción tributaria por incumplir la obligación de comunicar el domicilio fiscal o por incumplir las condiciones de determinadas autorizaciones (art. 198.5 y 6).
- Infracción tributaria por presentar incorrectamente requerimientos individualizados de información (art. 199.1, último inciso).
- Infracción tributaria por incumplir obligaciones contables y registrales (art. 200).
- Infracción tributaria por incumplir obligaciones de facturación o documentación (art. 201).
- Infracción tributaria por incumplir las obligaciones relativas a la utilización del número de identificación fiscal (art. 202).
- Infracción tributaria por resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria (art. 203).
- Infracción tributaria por incumplir el deber de sigilo exigido a los retenedores y a los obligados a realizar ingresos a cuenta (art. 204).
- Infracción tributaria por incumplir la obligación de comunicar correctamente datos al pagador de rentas sometidas a retención o ingreso a cuenta (art. 205).
- Infracción tributaria por incumplir la obligación de entregar el certificado de retenciones o ingresos a cuenta (art. 206).

Otra forma de clasificar las infracciones tributarias es atender a su relación con los aspectos recaudatorios del tributo. En esta modalidad clasificatoria, se puede distinguir entre infracciones determinantes de perjuicio económico, efectivo o potencial, e infracciones no determinantes de perjuicio económico inmediato. Bajo tal criterio, las dos últimas infracciones del primer grupo de la tabla precedente pasarían al segundo grupo.

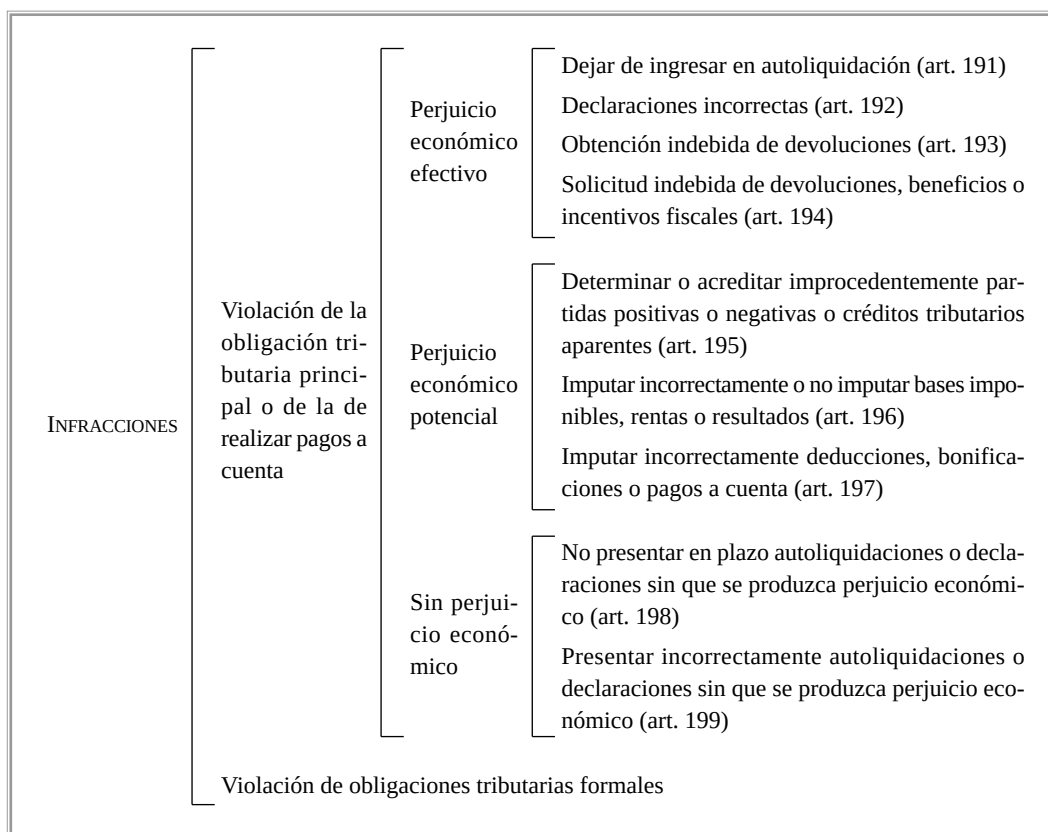
El criterio más idóneo de clasificación es el que hace referencia a la obligación infringida, y ello porque, como antes quedó apuntado, la infracción administrativa, y, por tanto, la infracción tributaria, siempre se construye sobre la referencia de una norma que impone el cumplimiento de una obligación. Es el incumplimiento, o el cumplimiento incompleto o defectuoso de la obligación, la causa de la infracción tributaria. La infracción tributaria siempre trae causa de la vulneración de otra norma, en este caso, tributaria. Por eso, parece correcto clasificar las infracciones tributarias en función de la naturaleza de la obligación transgredida.

Ya dentro del primer grupo podemos distinguir, ahora sí, entre infracciones que han determinado un perjuicio económico efectivo, en cuanto no ha sido ingresada la cuota o la cantidad a ingresar, o se ha obtenido una devolución de manera incorrecta, y aquellas otras que no han determinado tal perjuicio, sea porque el obligado tributario no ha de liquidar e ingresar sino sólo declarar, o porque la irregularidad de la autoliquidación no afecta a la cuota o, en fin, por otras causas que más adelante se explicitarán.

De lo dicho se desprende que las infracciones tributarias relativas a las obligaciones materiales, esto es, la principal y la de realizar pagos a cuenta, no se construyen exclusivamente sobre la base de un perjuicio económico efectivo, sino que tal perjuicio puede ser meramente potencial.

En este punto la Ley 58/2003 no se aparta de la Ley 230/1963, según redacción de la Ley 25/1995, pero ambas lo hacen respecto de la redacción original de la Ley 230/1963, pues la misma, aunque también construyó la infracción sobre la base del incumplimiento de la obligación tributaria, determinaba la sanción en función de la deuda tributaria ocultada, de manera tal que, por ejemplo, no se sancionaban conductas que infringían la obligación tributaria pero que no tenían incidencia sobre la deuda tributaria (bases imponibles negativas a compensar incorrectas).

Podemos resumir todo lo expuesto en relación con la clasificación de las infracciones tributarias en el siguiente esquema:



El cuadro precedente requiere algunas explicaciones y permite extraer algunas impresiones en relación con el principio de proporcionalidad.

Puede apreciarse que se agrupan en concepto de infracciones determinantes de perjuicio económico tanto al dejar de ingresar la deuda tributaria (art. 191) como a la presentación de declaraciones que no permitan a la Administración tributaria realizar una liquidación correcta (art. 192).

Aparentemente la relación de una y otra conducta infractora con el perjuicio económico es diferente. En la infracción del artículo 191 no se ingresó la deuda tributaria debida, en tanto que en la del artículo 192 se pretendió no ingresar la deuda tributaria debida. Sin embargo, en ambas infracciones lo que acontece, en relación con el perjuicio económico, es que la acción administrativa, sea de la inspección tributaria o de la gestión tributaria, frustró la consumación del perjuicio económico.

Por esta razón, el sistema de sanciones contemplado en los artículos 191 y 192 es paralelo.

Lo mismo cabe decir respecto de la infracción consistente en la obtención indebida de devoluciones (art. 193) y la infracción consistente en solicitar indebidamente devoluciones (art. 194). La conducta en ambos casos es la misma, a saber, pretender devoluciones derivadas de la normativa del tributo correspondiente sin tener derecho a ello, pretensión que, en ambos casos, es frustrada por la acción administrativa, sea de la inspección tributaria o de la gestión tributaria. Sin embargo, a diferencia del supuesto anterior (arts. 191 y 192), el sistema sancionador de los artículos 193 y 194 no es paralelo.

Las infracciones de perjuicio económico potencial pueden serlo en relación con las obligaciones tributarias del propio obligado tributario (art. 195) o respecto de obligaciones tributarias de terceros (arts. 196 y 197).

En el primer caso el perjuicio económico efectivo no existe porque la liquidación procedente no determina una deuda tributaria, pero habiendo sido incorrecta la autoliquidación y resultando de la misma partidas a compensar en bases impositivas o en cuotas íntegras de períodos impositivos futuros, sí existe un perjuicio económico potencial o latente, que se podrá materializar en las autoliquidaciones de otro u otros períodos impositivos venideros.

Esta infracción se califica directamente de grave, de manera tal que el importe de la sanción es indiferente a la concurrencia de la ocultación o de los medios fraudulentos. La ley restringe la consideración de tales conductas, sin duda demostrativas de una mayor gravedad, a las infracciones con perjuicio económico efectivo. Sin embargo, no encontramos ninguna razón para tal restricción, como no sea la de evitar complejidades, y no apartarse de la regulación establecida en la Ley 230/1963.

Las infracciones de los artículos 196 y 197 tampoco determinan un perjuicio económico efectivo, puesto que los obligados tributarios que las cometen no están obligados a ingresar la deuda tributaria. Su conducta, sin embargo, determina un perjuicio económico potencial o latente respecto de las obligaciones tributarias de otros obligados tributarios, esto es, los socios o partícipes.

En ambas infracciones tampoco se toma en consideración la ocultación o los medios fraudulentos, y aquí también cabe afirmar que no existen razones de fondo para ello.

En las infracciones tributarias que no determinan perjuicio económico, ni efectivo ni potencial, esto es, las de los artículos 198 y 199, tampoco se toma en consideración la ocultación o los medios fraudulentos, pero en este caso existe una razón técnica, a saber, que no existe una base de la sanción que sirva para modular el importe de la sanción.

Puede apreciarse, en esta primera aproximación, que existen ciertas claudicaciones respecto de las exigencias estrictas del principio de proporcionalidad del artículo 178, probablemente explicables por la intención de evitar excesivas complejidades.

En el cumplimiento defectuoso de la obligación tributaria principal puede concurrir la comisión de dos o más infracciones. El artículo 180.3 ordena que se impongan las sanciones que procedan por todas ellas, y señala, como casos típicos de concurrencia, el de las infracciones de los artículos 191, 194 y 195, y el de las infracciones de los artículos 198, 199 y 203. Algunos tipos infractores también establecen normas para el caso de concurrencia, como, por ejemplo, el artículo 191 en relación con el 193. También el Reglamento General de Régimen Sancionador contiene normas relativas a la concurrencia.

Desde un punto de vista sistemático el estudio de las situaciones de concurrencia debe realizarse tras el análisis de los tipos infractores susceptibles de generar tales situaciones, y así lo haremos.

3. LA CALIFICACIÓN DE LAS INFRACCIONES TRIBUTARIAS

La Ley 58/2003 califica las infracciones tributarias en leves, graves y muy graves, siguiendo lo previsto en el artículo 129.1 de la Ley 30/1992. Esta calificación se proyecta sobre la totalidad de las infracciones tributarias, incluidas, por tanto, las relativas al incumplimiento de obligaciones formales.

La calificación tiene dos efectos:

- En determinadas infracciones, no en todas, abre paso a la graduación al alza de la sanción.
- Pondera el criterio de graduación relativo a la comisión repetida de infracciones tributarias, pues los puntos porcentuales de incremento son crecientes según que la infracción antecedente sea leve (5 puntos), grave (15 puntos) o muy grave (25 puntos).

Hay infracciones en las que la calificación produce ambos efectos: dejar de ingresar, declarar incorrectamente, obtener indebidamente devoluciones. Y otras en las que la calificación no surte efecto alguno: acreditar improcedentemente partidas o créditos tributarios aparentes. En estas últi-

mas la norma correspondiente establece una calificación, sea leve, grave o muy grave, con carácter único y porcentaje determinante de la sanción también único. En realidad, en estos supuestos la calificación es irrelevante. En este sentido se pueden clasificar las infracciones en dos grupos, según que la calificación traiga, o no, consecuencias respecto del importe de la sanción.

Probablemente el legislador haya encontrado más dificultades de las previstas en transponer al ámbito de las infracciones tributarias lo establecido, con carácter general, en el artículo 129.1 de la Ley 30/1992, respecto de la clasificación de las infracciones administrativas.

La calificación es un ingrediente del tipo infractor, por más que su efecto práctico sea el propio de las circunstancias agravantes.

La calificación se establece, con carácter general, de dos maneras:

- Por referencia a la concurrencia de las circunstancias de ocultación y utilización de medios fraudulentos.
- De manera directa, sin tal referencia.

En el primer caso, la conducta tipificada consiste, por ejemplo, en dejar de ingresar la deuda tributaria concurriendo la ocultación (infracción grave) o los medios fraudulentos (infracción muy grave). El tipo infractor integra las circunstancias que concurren en el incumplimiento de la obligación tributaria determinante de dejar de ingresar la deuda tributaria. Similar razonamiento podría hacerse respecto de otros tipos infractores.

Por su contextura, tanto la ocultación como la utilización de los medios fraudulentos no pueden derivar de una conducta meramente negligente. La norma tributaria se puede aplicar incorrectamente por mera negligencia, pero las conductas determinantes de la ocultación y de los medios fraudulentos sólo pueden ejecutarse de manera deliberada. Sin embargo, la ocultación y los medios fraudulentos no abarcan, necesariamente, la totalidad de la conducta infractora, por más que la infracción sea calificada de forma unitaria, de acuerdo con lo previsto en el artículo 184. En consecuencia, una misma infracción tributaria puede ser fruto de una conducta compleja en la que se mezclan elementos de mera negligencia con los estrictamente dolosos.

Esta realidad ha suscitado algunas dificultades en los expedientes sancionadores, tradicionalmente concebidos para averiguar, de manera separada, la existencia del elemento objetivo de la infracción y el elemento subjetivo. Por ello, tal vez, el artículo 3.1 del Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario haya establecido que la calificación se efectúe «...conforme al resultado de analizar globalmente la conducta realizada en relación con la infracción...».

Sin embargo, las dificultades aludidas son más aparentes que reales, porque, como hemos apuntado, la contextura de la ocultación y de los medios fraudulentos necesariamente implica la concurrencia de una voluntad deliberada, sin la cual una y otros no se habrían producido, de manera tal

que no será preciso modificar el camino tradicionalmente seguido para apreciar la existencia de los elementos de la infracción tributaria: primero la relativa a los elementos objetivos, luego la relativa a los elementos subjetivos.

Cuando el importe de la sanción se determina en función de un porcentaje, los correspondientes tipos infractores incluyen una mención a la base de la sanción. Se trata de una novedad respecto de la legislación precedente, más aparente que real, porque, ciertamente, en dicha legislación la base de la sanción también estaba mencionada en los correspondientes tipos infractores. La novedad está en la detallada regulación reglamentaria de las bases de la sanción de determinadas infracciones tributarias, cuestión esta ciertamente importante y sobre la que era conveniente establecer criterios claros y precisos para unificar la acción administrativa.

4. LA INFRACCIÓN TRIBUTARIA POR DEJAR DE INGRESAR LA DEUDA TRIBUTARIA QUE DEBIERA RESULTAR DE UNA AUTOLIQUIDACIÓN

4.1. Rasgos básicos del tipo infractor.

El tipo infractor del artículo 191 de la Ley 58/2003 es directo heredero del contenido en el artículo 79 a) de la Ley 230/1963, según redacción de la Ley 25/1995, y, a su vez, el precedente de dicho precepto hay que buscarlo en la modificación introducida en la Ley 230/1963, por la Ley 10/1985.

En la redacción original de la Ley 230/1963, una declaración correcta del hecho imponible y de la base liquidable, no seguida del correspondiente ingreso, no determinaba la comisión de una infracción. La generalización del sistema de autoliquidación, con el correspondiente deber de ingreso de la deuda tributaria, mostró la debilidad de una infracción así concebida, pues, en efecto, no permitía sancionar a quien presentaba una autoliquidación veraz, pero no ingresaba la deuda tributaria, seguramente con la esperanza de aprovechar una supuesta ineficacia gestora de la Administración tributaria.

El tipo infractor del artículo 191 de la Ley 58/2003 tiene su origen, pues, en la generalización del sistema de autoliquidación y en la endeblez –hoy ya superada– gestora de la Administración tributaria.

El núcleo de la acción típica consiste en dejar de ingresar, dentro del plazo establecido, la totalidad o parte de la deuda tributaria.

Una declaración completa y veraz no seguida del ingreso correspondiente incide plenamente en el tipo infractor. El obligado tributario no oculta su situación tributaria a la Administración, e incluso efectúa una liquidación correcta, pero al no ingresar la deuda tributaria incide en el tipo infractor.

El tipo infractor está correlacionado con la obligación tributaria principal, la cual «...tiene por objeto el pago de la cuota tributaria...» (art. 19), y con la obligación tributaria de realizar pagos a cuenta que «...consiste en satisfacer un importe a la Administración tributaria por el obligado a realizar pagos fraccionados, por el retenedor o por el obligado a realizar ingresos a cuenta...» (art. 23), considerando que, de acuerdo con lo previsto en el artículo 58, la deuda tributaria «...estará constituida por la cuota o cantidad a ingresar que resulte de la obligación tributaria principal o de las obligaciones de realizar pagos a cuenta...».

El ingreso de la deuda tributaria a través de una declaración con autoliquidación fuera de plazo en los términos y condiciones previstos en el artículo 27, determina la exclusión de la infracción tributaria, a todos los efectos. Seguramente la figura que mejor describa esta situación es la excusa absolutoria, pero la literalidad del artículo 191 invita a pensar que estamos ante una circunstancia sobrevenida que excluye a la conducta, inicialmente irregular, del tipo infractor. Por lo tanto, la regularización en el sentido del artículo 27 determina la inexistencia de infracción.

También excluye la existencia de infracción la iniciación del período ejecutivo, en los términos previstos en el artículo 161.1.b).

Puede apreciarse que el tipo infractor del artículo 191 de la Ley 58/2003 en nada ha cambiado respecto del previsto en el artículo 79 a) de la Ley 230/1963, pues la referencia al régimen de atribución no es sino una mera clarificación.

4.2. La calificación de la infracción, como antecedente del importe de la sanción.

El artículo 183 establece tres posibles calificaciones de la infracción, leve, grave o muy grave, que los artículos que describen los distintos tipos infractores asignan a los mismos. Ya hemos comentado anteriormente las dos formas en cómo tal calificación se ha realizado. El artículo 191, en atención a las circunstancias concurrentes, califica la infracción que tipifica como leve, grave o muy grave. Es posible que tales circunstancias afecten sólo a una parte del tipo infractor, esto es, siendo el tipo infractor dejar de ingresar la deuda tributaria, es posible que las circunstancias en las que se basa la calificación solamente tengan relación con una parte, incluso, en ocasiones, exigua, de la deuda tributaria dejada de ingresar. Sin embargo la calificación se refiere a la infracción, y no a la parte de la misma afectada por las circunstancias calificadoras, puesto que la calificación, de acuerdo con lo previsto en el artículo 184.1, párrafo segundo, es unitaria. Cada infracción tributaria, dice el referido precepto, «...se calificará de forma unitaria como leve, grave o muy grave...».

Ya se indicó en anteriores colaboraciones que esta forma de enfocar la calificación, y la determinación de la correspondiente sanción, daba lugar al fenómeno conocido como el «error de salto», con todas sus implicaciones en relación con el principio de proporcionalidad.

El artículo 191 utiliza las siguientes circunstancias a efectos de la calificación:

- Cuantía absoluta de la base de la sanción.
- Ocultación.
- Medios fraudulentos.
- Medios cuasifraudulentos.

La cuantía absoluta de la base de la sanción es 3.000 euros. La ocultación y los medios fraudulentos son los que se describen en el artículo 184. Los medios cuasifraudulentos, así denominados a efectos expositivos, aparecen, por vez primera, en el propio artículo 191, y, como se verá, están íntimamente relacionados con los medios fraudulentos. Precisamente, la definición de tal relación es una de las dudas interpretativas que genera el artículo 191. Conviene, pues, dedicar una breve reflexión a este punto.

Los medios que hemos denominado cuasifraudulentos son dos: la utilización de «...facturas, justificantes o documentos falsos o falseados, aunque ello no sea constitutivo de medio fraudulento» [letra a) del art. 191.2], y «...la llevanza incorrecta de los libros o registros (que) represente un porcentaje superior al 10 por 100 de la base de la sanción...» [letra b) del art. 191.2].

El texto legal relativo a las facturas falsas y asimiladas es de todo punto coincidente con el medio fraudulento del artículo 184.3 b), excepto por lo que se refiere al umbral del 10 por 100 de la base de la sanción, del que el artículo 191.2 a) prescinde. En consecuencia, la circunstancia calificadora es la misma en ambos preceptos, pero en el artículo 191.2 a) opera sin sujeción a umbral.

Sin embargo, el texto legal relativo a la llevanza incorrecta de la contabilidad no coincide exactamente con el previsto en el artículo 184.3 a).3.º, relativo al medio fraudulento consistente en la llevanza incorrecta de la contabilidad. En efecto, en el texto de este precepto se especifican y describen las causas determinantes de la llevanza incorrecta, de manera tal que una llevanza incorrecta derivada de otras causas no configura el medio fraudulento. Por el contrario, en el texto del artículo 191.2 b) no se efectúan tales especificaciones, y de aquí que pudiera interpretarse que en el mismo se convoca a la llevanza incorrecta de la contabilidad por cualquier causa. Frente a esta interpretación, puede formularse otra, seguramente más acertada, según la cual el contenido material de ambos preceptos es idéntico, sin que la no mención de las causas de la incorrección contable en el artículo 191.2 b) tenga otra significación que la puramente de estilo. En consecuencia, la incorrección contable del artículo 191.2 b) sería coincidente con la del artículo 184.3 a).3.º, excepto por lo que se refiere al umbral, que en aquél descendería hasta el 10 por 100 de la base de la sanción.

Las circunstancias calificadoras determinan la siguiente distribución de las calificaciones:

- Muy grave.

Cuando en la comisión de la infracción se hubieran utilizado medios fraudulentos, en el sentido del artículo 184.3.

- Grave.

- Utilización de facturas, justificantes o documentos falsos o falseados, sin alcanzar el umbral determinante de medio fraudulento (10 por 100).
- Llevanza incorrecta de libros o registros, en un porcentaje superior al 10 por 100, pero sin alcanzar el umbral determinante de medio fraudulento (50 por 100).
- Ocultación, siendo la base de la sanción superior a 3.000 euros.

- Leve.

En los restantes casos.

A partir de las reglas precedentes pueden efectuarse combinaciones en orden a clarificar el influjo de las circunstancias calificadoras. En parte esto es lo que hace el propio artículo 191, puesto que en los apartados 2 (infracciones leves) y 3 (infracciones graves) establece reglas positivas y negativas en relación con las diversas circunstancias calificadoras, pero, a la postre, se opina, ello no añade mayores dosis de claridad.

Lo que sí parece desprenderse con claridad del juego de las circunstancias calificadoras es que el «pequeño contribuyente» está convocado, por las infracciones que pudiera cometer, a la calificación de leve, incluso cuando no presente declaración o la que presente sea mendaz, excepto si ha utilizado medios fraudulentos o cuasifraudulentos, puesto que la ocultación sólo opera a partir de 3.000 euros de base de la sanción.

Las reglas precedentes se aplican, con ciertas matizaciones y excepciones, en materia de retenciones e ingresos a cuenta.

La excepción es que dejar de ingresar cantidades retenidas o que se hubieran debido retener será una infracción tributaria que se calificará como grave o muy grave, pero nunca como leve. La matización es que, además de las circunstancias calificadoras examinadas, opera otra, con carácter adicional, que está configurada en función de la relación existente entre las retenciones practicadas y no ingresadas y los ingresos a cuenta repercutidos y no ingresados respecto del importe de la base de la sanción, de manera tal que cuando la misma excede del 50 por 100 la infracción es muy grave.

Por tanto, cuando la acción de dejar de ingresar recaiga sobre retenciones o ingresos a cuenta, la infracción será grave o muy grave, pero nunca leve, y, además, se aplica un criterio de calificación adicional, cuyo efecto práctico es determinar la calificación de muy grave, porque grave lo es en todo caso.

La nueva circunstancia calificadora se concreta en la siguiente relación:

$$\frac{R_n + I_n}{\text{Base de la sanción}} = K$$

en donde:

R_n = retenciones practicadas y no ingresadas.

I_n = ingresos a cuenta repercutidos y no ingresados.

K = porcentaje resultante.

Debe notarse que la circunstancia calificadora opera frente a la infracción consiste en dejar de ingresar las retenciones o ingresos a cuenta, hubiesen o no sido practicados. La circunstancia calificadora pivota sobre las retenciones o ingresos a cuenta practicados y no ingresados, pero la calificación afecta a la infracción consistente en dejar de ingresar las retenciones, hubiesen sido o no practicadas, y/o los ingresos a cuenta, hubiesen o no sido repercutidos.

Por tanto, no retener y no ingresar será, a la luz de esta circunstancia calificadora, una infracción grave; retener y no ingresar puede ser grave o muy grave, dependiendo de la relación precedente. Si tal relación es superior al 50 por 100, la infracción será muy grave, y grave si es igual o inferior. En consecuencia, retener y no ingresar, como única infracción, tendrá siempre la calificación de muy grave, pero retener y no ingresar acompañado de no practicar retenciones que se hubieran debido practicar puede determinar la calificación de grave. Así, si en un período de declaración se practican retenciones y no se ingresan, la calificación es de muy grave, pero si, además, no se practican retenciones que hubieran debido practicarse la calificación puede ser de grave.

La circunstancia calificadora específica respecto de retenciones e ingresos a cuenta opera de manera adicional, es decir, no excluye la aplicación de las restantes circunstancias calificadoras. En consecuencia, las circunstancias calificadoras determinan la siguiente distribución de las calificaciones:

- Muy grave.
 - Cuando en la comisión de la infracción se hubiesen utilizado medios fraudulentos, en el sentido del artículo 184.3.
 - Cuando las retenciones practicadas y no ingresadas y los ingresos a cuenta repercutidos y no ingresados excedan del 50 por 100 de la base de la sanción.
- Grave.

En los restantes casos.

4.3. La base de la sanción.

4.3.1. Antecedentes.

En el Informe sobre el Borrador del Anteproyecto de la Nueva Ley General Tributaria, se resalta que la base de la sanción es un concepto de nuevo cuño, de gran utilidad para la aplicación de las multas proporcionales, al que describe como «...la cantidad sobre la que se aplica el porcentaje en que se concreta la multa...».

Desde luego, la base de la sanción es un concepto de nuevo cuño, pero de ahí no debe inferirse que la legislación precedente dejara huérfano de regulación un aspecto tan importante del régimen de infracciones y sanciones como es la cantidad sobre la que había de aplicarse el porcentaje para determinar el importe de la sanción.

En la redacción original de la Ley 230/1963, el artículo 79 describía la infracción tributaria, y el artículo 83 establecía multas a aplicar sobre la deuda tributaria «ocultada» o sobre la deuda tributaria «defraudada», según que se tratara de infracciones de omisión o de defraudación, respectivamente, de manera tal que los porcentajes (medio al tanto; tanto al triplo), no debían aplicarse sobre la deuda tributaria regularizada sino sobre la parte de la misma «ocultada» o «defraudada».

En la redacción de la Ley 230/1963, precedente a la Ley 58/2003, es decir, la establecida por la Ley 25/1995, el artículo 80 establecía que la multa se aplicará sobre «...las cantidades que hubieran dejado de ingresarse...». Ciertamente, la norma referida era menos explicativa que la original, pero no era difícil colegir que las cantidades aludidas eran aquella porción de la deuda tributaria regularizada imputable a la infracción.

La Ley 58/2003 se ha limitado a explicitar lo que antes se había de colegir, y así establece que «La base de la sanción será la cuantía no ingresada en la autoliquidación como consecuencia de la comisión de la infracción».

El efecto práctico de la nueva norma es explicitar la relación entre la deuda tributaria regularizada y la infracción cometida. Pero esto no estaba en tela de juicio, ni podía estarlo, en las distintas regulaciones de las infracciones y sanciones tributarias que, a lo largo del tiempo, han ido recaando en la Ley General Tributaria.

La novedad es el desarrollo reglamentario de la norma relativa a la base de la sanción, que, por lo que se refiere a la infracción del artículo 191, se contiene en el artículo 8, del Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario. Los artículos 9, 10, 11 y 12 del citado reglamento complementan la regulación, estableciendo reglas para determinar la incidencia de la ocultación y de los medios fraudulentos.

La base de la sanción no solamente opera en cuanto tal, esto es, como cantidad sobre la que se aplica el porcentaje para determinar la multa pecuniaria, sino que también es utilizada para determinar la incidencia de la ocultación y de los medios fraudulentos, así como la graduación de la sanción por causa del perjuicio económico.

4.3.2. Cálculo de la base de la sanción.

El artículo 8 del Reglamento General de Régimen Sancionador Tributario contempla tres supuestos de hecho, y establece las normas para calcular la base de la sanción en cada uno de ellos. Estos tres supuestos de hecho son los siguientes:

- La totalidad de los hechos y calificaciones de los que resulta una liquidación determinante de una deuda tributaria es sancionable.
- Solamente parte de los hechos y calificaciones de los que resulta una liquidación determinante de una deuda tributaria es sancionable.
- Solamente parte de los hechos y calificaciones de los que resulta una liquidación determinante de una deuda tributaria es sancionable, y además, algunos hechos y calificaciones han tenido, a través de la pertinente liquidación, el efecto de minorar la deuda tributaria.

En el primer caso, la deuda tributaria resultante de la liquidación a través de la cual se regulariza la situación tributaria del obligado tributario es, a su vez, la base de la sanción.

En el segundo caso, la base de la sanción se obtiene multiplicando la deuda tributaria resultante de la liquidación a través de la cual se regulariza la situación tributaria del obligado tributario, por el coeficiente resultante de la siguiente fracción:

$$\frac{\Delta SBi \times tg + \Delta SC}{\Delta SBi \times tg + \Delta NSBi \times tg + \Delta SC + \Delta NSC} = K$$

en donde:

- ΔSBi = aumentos en la base imponible de carácter sancionable.
 tg = tipo nominal de gravamen, o tipo medio de gravamen en caso de escala progresiva.
 ΔSC = aumentos en la cuota de carácter sancionable.
 $\Delta NSBi$ = aumentos en la base imponible de carácter no sancionable.
 ΔNSC = aumentos en la cuota de carácter no sancionable.
 K = coeficiente resultante.

La fórmula es correcta. Para así constatarlo basta con comprobar que lleva al mismo resultado que el cálculo consistente en tomar como base de la sanción la diferencia entre la deuda tributaria derivada de la regularización y la deuda tributaria teórica derivada de los hechos y calificaciones declarados y no declarados no sancionables. Nótese que, en pura lógica matemática, la diferencia entre la deuda tributaria resultante de la totalidad de los hechos y calificaciones y la deuda tributaria teórica resultante de los hechos y calificaciones no sancionables que, naturalmente, son los contenidos en la autoliquidación más aquellos otros incorporados en la regularización con carácter no sancionable, no puede ser sino la parte de deuda tributaria sancionable o base de la sanción.

Por excepción, se presenta una diferencia entre el cálculo por diferencia de liquidaciones y el derivado de la fórmula reglamentaria, cuando el tipo de gravamen responde a una escala progresiva, debido a que los aumentos de base imponible motivan la aplicación del tipo marginal y no del tipo medio.

En el tercer caso la base de la sanción se calcula de la misma manera que en el caso segundo, pero sin incluir en la fórmula las disminuciones en la base imponible o los aumentos en las disminuciones de la cuota, esto es, los efectos de los hechos y calificaciones determinantes de minoraciones en la deuda tributaria.

Bajo tal fórmula para calcular la base de la sanción no se llega al mismo resultado que el derivado de la diferencia de liquidaciones, esto es, la diferencia entre la deuda tributaria derivada de la regularización y la deuda tributaria derivada de los hechos y calificaciones declarados y no declarados no sancionables, entre los cuales se encuentran, obviamente, los de carácter negativo. La causa de ello reside en que la fórmula reglamentaria surte el efecto práctico de prorratear las partidas negativas entre las partidas positivas, sancionables y no sancionables, en tanto que en la diferencia de liquidaciones las partidas negativas surten el efecto de minorar los hechos y calificaciones declarados.

La contradicción entre la fórmula reglamentaria y la lógica del sistema de diferencia de liquidaciones puede ser objeto de diversos puntos de vista. Así, puede invocarse el principio de proporcionalidad para sostener la corrección de la fórmula reglamentaria, viéndose en el prorrateo antes citado una aplicación de tal principio. Frente a esta invocación puede sostenerse la lógica del método de la diferencia de liquidaciones, pues, en efecto, la magnitud resultante de la diferencia entre la deuda tributaria correspondiente a una liquidación que tenga en cuenta la totalidad de los hechos y las correspondientes calificaciones, y la deuda tributaria correspondiente a una liquidación que tenga en cuenta los hechos y calificaciones no sancionables, los cuales son, naturalmente, los declarados y los regularizados no sancionables, entre los que, obviamente, se encuentran los hechos y calificaciones determinantes de partidas negativas, ha de ser aquella porción de la deuda tributaria derivada de hechos y calificaciones sancionables. Pues bien, tal porción de deuda tributaria, siempre dentro del límite de la deuda tributaria dejada de ingresar, ha de ser la base de la sanción.

Los puntos de vista referidos tienen una proyección puramente teórica. La fórmula reglamentaria es clara y sus efectos también lo son. Además, tiene el valor inestimable de introducir la uniformidad en la acción administrativa. Pero quienes gusten de practicar la comprensión crítica de las normas podrán comprobar que la fórmula reglamentaria determina bases de la sanción diferentes en relación con situaciones que, desde la consideración de los hechos sancionables, son objetivamente iguales.

La aplicación de la fórmula reglamentaria exige identificar los «ajustes» «...en la cuota o en la cantidad a ingresar que minoran la deuda tributaria...», pues sólo a partir de tal identificación puede cumplirse el mandato normativo. La norma reglamentaria no aborda esta cuestión. Por tanto, cabría interpretar que cualquier hecho o calificación que determine minoración en la base imponible o

aumento de deducción en la cuota, es un «ajuste» determinante de minorización de la deuda tributaria, pero también podría sostenerse que cuando tales hechos y calificaciones sean homogéneos respecto de otros que determinan efectos de signo contrario, lo correcto sería tomar, a efectos de la aplicación de la fórmula, el neto resultante de la previa compensación. Bajo esta interpretación, la fórmula reglamentaria y el método de la diferencia de liquidaciones conducen a la misma base de sanción, claro es, cuando todos los «ajustes» de carácter negativo pudieran ser compensados.

4.4. Incidencia de las circunstancias calificadoras.

Algunas circunstancias calificadoras surten efectos cualquiera que sea su importancia cuantitativa: incumplimiento absoluto de la obligación de llevanza de la contabilidad o de los libros o registros fiscales, llevanza de contabilidades distintas, interposición de personas, facturas o documentos falsos (sólo para la calificación como grave). Otras, por el contrario, sólo surten efecto a partir de una determinada importancia cuantitativa, que se manifiesta en términos de su incidencia porcentual sobre la base de la sanción. Así, la ocultación y ciertos medios fraudulentos sólo tienen relevancia cuando alcanzan un determinado umbral de incidencia sobre la base de la sanción, de acuerdo con lo establecido en el artículo 184.2 y 3 a).3.º y b), y en el artículo 191.3 b).

El umbral de incidencia puede ser expresado en los siguientes términos:

$$\frac{\text{Deuda tributaria afectada por la circunstancia calificadora}}{\text{Base de la sanción}}$$

Los artículos 9, 10, 11 y 12 del RGST, concretan los componentes de ambos términos de la fracción, de la siguiente manera:

$$\frac{\Delta ScBi \times tg + \Delta ScC}{\Delta SBi \times tg + \Delta SC} = U$$

en donde:

- $\Delta ScBi$ = aumentos en la base imponible afectados por la circunstancia calificadora.
- tg = tipo nominal de gravamen; o tipo medio de gravamen en caso de escala progresiva.
- ΔScC = aumentos en la cuota afectados por la circunstancia calificadora.
- ΔSBi = aumentos en la base imponible sancionables.
- ΔSC = aumentos en la cuota sancionables.
- U = coeficiente resultante.

Esta relación refleja lo previsto en los artículos 10, 11 y 12 del RGST, pues la única diferencia que existe entre ellos se reduce al tipo de circunstancia calificadora concurrente, pero no al modo de cálculo del umbral de incidencia, como, por otra parte, no podría ser de otra manera.

Sorprende de la fórmula de cálculo de la incidencia de las circunstancias calificadoras que el denominador no coincida con la base de la sanción que se deriva de la fórmula de cálculo del artículo 8.º del RGST, cuando en la regularización se practiquen ajustes de carácter negativo. Puesto que la incidencia de la circunstancia calificadora lo es respecto de la base de la sanción, lo esperable era, por el contrario, tal coincidencia.

La incidencia de las circunstancias calificadoras, lo es respecto de la base de la sanción, pero el denominador de las fracciones determinantes del umbral de incidencia no recoge la base de la sanción tal y como la determina el artículo 8 del RGST. Hay una inconsistencia lógica.

La fórmula del cálculo de la incidencia de las circunstancias calificadoras de los artículos 10, 11 y 12 es correcta. Baste para ello observar que conduce al resultado derivado de calcular el numerador y el denominador de la fracción mediante la práctica de las liquidaciones pertinentes para determinar la parte de deuda tributaria imputable a los hechos afectados por las circunstancias calificadoras (numerador) y la parte de deuda tributaria afectada por los hechos y calificaciones sancionables o base de la sanción (denominador). El corolario del razonamiento precedente es que la base de la sanción del artículo 8 del RGST, cuando concurren «ajustes» que minoran la deuda, tal vez no es la más correcta.

El RGST no contiene normas relativas a la determinación de la incidencia de las retenciones practicadas y no ingresadas y de los ingresos a cuenta repercutidos y no ingresados respecto de la base de la sanción. Este silencio abre dos posibilidades. La primera consiste en la aplicación analógica de las normas relativas a la incidencia de las restantes circunstancias calificadoras; la segunda consiste en calcular la incidencia respecto de la base de la sanción derivada de la aplicación del artículo 8.

La primera responde a un planteamiento matemático riguroso; la segunda, por el contrario, cuando concurren «ajustes» negativos en la regularización, estará afectada por lo que, se opina, constituye, tal vez, un defecto del artículo 8.

En consecuencia, parece más idóneo aplicar la solución analógica, máxime considerando que de ello no se deriva perjuicio para el sujeto infractor, habida cuenta que la base de la sanción, en cuanto término de comparación para determinar la incidencia de la circunstancia calificadora, así determinada, es mayor que la base de la sanción derivada de la aplicación del artículo 8. Este efecto es común a todas las circunstancias calificadoras.

De esta manera tenemos que, tal y como el artículo 8 del RGST determina la base de la sanción cuando concurren en la regularización «ajustes» que minoran la deuda tributaria, y tal y como los artículos 10, 11 y 12 del propio RGST regulan la incidencia de las circunstancias calificadoras respecto de la base de la sanción, existen dos valores diferentes de la base de la sanción. Y esto es, precisamente, lo que parece confirmar lo justificado de las inquietudes respecto de la corrección técnica del artículo 8.4 del RGST.

Cualquiera que fuere la valoración que se pudiera deducir de la referida divergencia, debe tenerse en cuenta que, con todo, la uniformidad en la actuación sancionadora de la Administración tributaria es un acierto de la norma reglamentaria.

5. LA INFRACCIÓN TRIBUTARIA POR PRESENTACIÓN INCORRECTA DE UNA AUTO-LIQUIDACIÓN EXTEMPORÁNEA

La infracción tributaria por dejar de ingresar la deuda tributaria se comete cuando se efectúa el ingreso dentro del plazo reglamentariamente establecido. Sin embargo, la presentación de una autoliquidación extemporánea determina que se tenga por no producido el tipo infractor consistente en dejar de ingresar la deuda tributaria, procediendo la aplicación de los recargos previstos en el artículo 27.

El efecto precedente está supeditado a que las autoliquidaciones extemporáneas identifiquen expresamente el período de liquidación al que se refieren, y contengan únicamente los datos relativos a dicho período (art. 27.4).

Cuando las autoliquidaciones extemporáneas no cumplan los requisitos de referencia, se entiende producido el tipo infractor del artículo 191.6. Entonces, este tipo infractor puede ser descrito como la presentación de autoliquidaciones extemporáneas que no cumplen con los requisitos del artículo 27.4, y se integra por los siguientes elementos:

- Dejar de ingresar la deuda tributaria dentro de los plazos establecidos.
- Ingresar la deuda tributaria fuera de plazo, mediante una autoliquidación extemporánea, que no especifica su carácter de tal.

Es opinable si el artículo 191.6 crea un nuevo tipo infractor o, simplemente, se limita a precisar que los efectos de la autoliquidación extemporánea relativos a la extinción de la infracción primitiva sólo se producen bajo el estricto cumplimiento de lo previsto en el artículo 27.4. En cualquier caso, estamos ante una infracción tributaria de carácter leve. Por tanto, aunque en la comisión de la primitiva infracción hubieren concurrido circunstancias calificadoras, la infracción del artículo 191.6 será leve. En este sentido podría entenderse que el efecto de la presentación de una autoliquidación extemporánea no conforme con los requisitos del artículo 27.4 determina la no consideración de las circunstancias calificadoras.

La autoliquidación extemporánea incorrecta (no cumple los requisitos del art. 27.4) se canaliza a través de una declaración-liquidación correspondiente a un determinado período impositivo.

Este documento incorpora, entonces, hechos relativos a dos obligaciones tributarias diferentes: los concernientes a la obligación tributaria en su día incumplida y ahora regularizada espontá-

neamente, y los concernientes a la obligación tributaria del período impositivo pertinente. Pues bien, en el cumplimiento de esta última obligación tributaria ha podido producirse alguna infracción, la cual, obviamente, nada tiene que ver con la infracción del artículo 191.6.

En este sentido el artículo 8.5 del RGST precisa que, cuando concurra la conducta prevista en el artículo 191.6, «...las cantidades indebidamente declaradas en un período no disminuirán la base de la sanción que proceda en la regularización de aquél...».

El artículo 8.5 del RGST extrae una consecuencia lógica de la existencia de dos infracciones explicitadas a través de la misma declaración-liquidación, a saber, que la base de la sanción de la infracción tributaria relativa a la obligación tributaria que corresponde al período impositivo al que se refiere la declaración-liquidación, no puede ser minorada porque en dicha declaración-liquidación anidan hechos, y por lo tanto deuda tributaria, imputables a períodos impositivos precedentes.

La norma del artículo 8.5 del RGST no es, pues, más que la consecuencia de la existencia de dos tipos infractores totalmente diferentes, que confluyen y se materializan en el mismo documento. Por tanto, más allá de la consecuencia explicitada en el artículo 8.5 del RGST ha de interpretarse que para la configuración de las circunstancias calificadoras de la infracción correspondiente a la obligación tributaria del propio período impositivo, tampoco habrán de tomarse en consideración los hechos inherentes a la infracción del artículo 191.6.

APÉNDICE DE CASOS PRÁCTICOS

En el presente apéndice se examinan los siguientes supuestos:

- Núm. 1.** Cálculo de la base de la sanción cuando concurren ajustes sancionables y no sancionables, tanto en base como en cuota.
- Núm. 2.** Cálculo de la base de la sanción cuando concurren ajustes sancionables y no sancionables, y ajustes de carácter negativo.
- Núm. 3.** Cálculo de la base de la sanción cuando concurren ajustes sancionables y no sancionables, y ajustes de carácter negativo homogéneos respecto de los de carácter positivo.
- Núm. 4.** Cálculo de la incidencia de las circunstancias calificadoras.
- Núm. 5.** Calificaciones en materia de retenciones e ingresos a cuenta.
- Núm. 6.** Cálculo de la base de la sanción en concurrencia con la infracción tributaria del artículo 191.6.

NÚM. 1. Cálculo de la base de la sanción cuando concurren ajustes sancionables y no sancionables, tanto en base como en cuota.

Autoliquidación:

Base imponible	100
Cuota íntegra	35
Deducciones	7
Cuota diferencial	28

Liquidación derivada de la regularización:

Base imponible	130
Base imponible declarada	100
Aumentos sancionables	20
Aumentos no sancionables	10
Cuota íntegra	45,5
Deducciones	4
Deducciones declaradas	7
Disminuciones sancionables	2
Disminuciones no sancionables	1
Cuota diferencial	41,5
Autoliquidación	28
Cuota a ingresar	13,5

Determinación de la base de la sanción (art. 8 RGST)

$$\frac{20 \times 0,35 + 2}{(20 + 10) \times 0,35 + 2 + 1} = \frac{9}{13,5} \text{ (coeficiente)}$$

$$13,5 \times \frac{9}{13,5} = 9 \text{ (base de la sanción)}$$

Determinación de la base de la sanción mediante la práctica de sendas liquidaciones

Liquidación que recoge la totalidad de los hechos (declarados y regularizados, sancionables y no sancionables); esta liquidación es la practicada como consecuencia de la regularización	41,5
Liquidación que recoge los hechos declarados y los regularizados no sancionables	32,5
Base imponible	110
Cuota íntegra	38,5
Deducciones	6
Cuota teórica	32,5
Base de la sanción (41,5 – 32,5)	9

Comentario: La diferencia entre la deuda total y la deuda relativa a hechos no sancionables (declarados + regularizados, no sancionables) determina, necesariamente, la deuda correspondiente a hechos sancionables o base de la sanción. La fórmula establecida en el RGST determina la misma base de la sanción. El método reglamentario coincide con el de la diferencia de liquidaciones.

NÚM. 2. Cálculo de la base de la sanción cuando concurren ajustes sancionables y no sancionables, y ajustes de carácter negativo.

<i>Autoliquidación</i>	Contribuyente 1	Contribuyente 2
Base imponible	90	100
Cuota íntegra	31,5	35
Deducciones	–	–
Cuota diferencial	31,5	35
<i>Liquidación derivada de la regularización</i>		
Base imponible	120	120
Base imponible declarada	90	100
Aumentos sancionables	20	20
Aumentos no sancionables	10	10
Disminuciones	–	(10)
Cuota íntegra	42	42
Cuota diferencial	42	42
Autoliquidación	31,5	35
Cuota a ingresar	10,5	7

Determinación de la base de la sanción (art. 8 RGST)

Coeficiente	$\frac{20 \times 0,35}{(20 + 10) \times 0,35} = \frac{2}{3}$	$\frac{20 \times 0,35}{(20 + 10) \times 0,35} = \frac{2}{3}$
Base de la sanción	7 (10,5 × 2/3)	4,66 (7 × 2/3)

Determinación de la base de la sanción mediante sendas liquidaciones

Liquidación que recoge la totalidad de los hechos (declarados y regularizados, sancionables y no sancionables) ..	42	42
Liquidación que recoge los hechos declarados y los regularizados no sancionables		
Base imponible	100 (90 + 10)	100 (100 + 10 - 10)
Cuota íntegra	35	35
Deducciones	—	—
Cuota teórica	35	35
Base de la sanción	7 (42 - 35)	7 (42 - 35)

Comentario: La diferencia entre la deuda total y la deuda relativa a los hechos no sancionables (declarados + regularizados no sancionables y entre ellos las disminuciones) determina, necesariamente, la deuda correspondiente a hechos sancionables o base de la sanción. En el caso propuesto, ambos contribuyentes presentan las mismas circunstancias: misma renta (120) y mismos hechos sancionables (20), pero el contribuyente 2 declaró una base imponible superior, fuese por error o deliberadamente. Según la fórmula del artículo 8 del RGST, tal irregularidad determina la minoración de la base de la sanción respecto del contribuyente que no la cometió. Se aprecia que la fórmula reglamentaria no determina, en presencia de ajustes negativos, un tratamiento igual a los iguales, respecto del importe de la base de la sanción.

Núm. 2 bis)

Autoliquidación

	Devengado	Soportado	A ingresar
IVA 1.º	100	80	20
IVA 2.º	120	90	30
IVA 3.º	140	100	40
IVA 4.º	180	120	60

Liquidación derivada de la regularización

	Devengado	Soportado	A ingresar
IVA 1.º	—	—	— (conforme)
IVA 2.º	—	—	— (conforme)
IVA 3.º			
Mayor devengado	20 (sancionable)		
Mayor devengado	12 (no sancionable)		
Mayor devengado (temporal)	8 (no sancionable)		40
IVA 4.º			
Mayor devengado	20 (sancionable)		
Mayor devengado	12 (no sancionable)		
Mayor devengado (temporal)	(8) (no sancionable)		24

Determinación de la base de la sanción (art. 8 RGST)

IVA 3.º

$$\frac{20}{20 + 12 + 8} = \frac{1}{2} \text{ (coeficiente)}$$

$$40 \times \frac{1}{2} = 20 \text{ (base de sanción)}$$

IVA 4.º

$$\frac{20}{20 + 12} = \frac{5}{8} \text{ (coeficiente)}$$

$$24 \times \frac{5}{8} = 15 \text{ (base de sanción)}$$

Comentario: El contribuyente ha incurrido en la ocultación de IVA devengado en los períodos 3.º y 4.º, por importe de 20 en cada uno de ellos; al tiempo ha incurrido en mayor IVA devengado no sancionable, por importe de 12 también en cada período; además, ha incurrido en error de imputación de IVA devengado, al período impositivo correspondiente, por importe de 8, que ha sido mayor IVA devengado en el 3.º y menor en el 4.º; este error ha propiciado un descenso de la base de la sanción del período 4.º por importe de 5 (20 - 15); en ausencia de tal error la base de sanción hubiera sido 20.

NÚM. 3. Cálculo de la base de la sanción cuando concurren ajustes sancionables y no sancionables, y ajustes de carácter negativo homogéneos respecto de los de carácter positivo.

Autoliquidación

Base imponible	100
Cuota íntegra	35
Deducciones	7
Cuota diferencial	28

Liquidación derivada de la regularización

Base imponible	130
Aumentos sancionables (gastos)	20
Aumentos no sancionables	10
Aumentos no sancionables (exención dividendos ext.)	8
Disminuciones (exención dividendos ext.)	(8)
Cuota íntegra	45,5
Deducciones	7
Cuota diferencial	38,5
Autoliquidación	28
Cuota a ingresar	10,5

Determinación de la base de la sanción (art. 8 RGST)

Efectuamos dos cálculos. El primero computa individualmente los ajustes; el segundo toma los ajustes netos relativos a hechos homogéneos.

$$\frac{20 \times 0,35}{(20 \times 0,35) + (8 \times 0,35) + (10 \times 0,35)} = \frac{7}{13,3} ; \text{ base de la sanción: } 5,5 \text{ (} 10,5 \times 7/13,3 \text{)}$$

$$\frac{20 \times 0,35}{(20 \times 0,35) + (10 \times 0,35)} = \frac{7}{10,5} ; \text{ base de la sanción: } 7 \text{ (} 10,5 \times 7/10,5 \text{)}$$

Determinación de la base de la sanción mediante sendas liquidaciones

Liquidación que recoge la totalidad de los hechos (declarados y regularizados, sancionables y no sancionables)	38,5
Liquidación que recoge los hechos declarados y los regularizados no sancionables	
Base imponible (100 + 10 + 8 – 8)	110
Cuota íntegra	38,5
Deducciones	7
Cuota teórica	31,5
Base de la sanción (38,5 – 31,5)	7

Comentario: Si la fórmula del RGST se aplica tomando el neto de los aumentos no sancionables y de las disminuciones relativas a hechos homogéneos, la base de la sanción que se obtiene es la misma que la derivada del cálculo fundamentado en la diferencia de liquidaciones.

NÚM. 4. Cálculo de la incidencia de las circunstancias calificadoras.

Autoliquidación

Base imponible	100
Cuota íntegra	35
Deducciones	7
Cuota diferencial	28

Liquidación derivada de la regularización

Base imponible	130
Base imponible declarada	100
Aumentos sancionables	10
Aumentos sancionables (ocultación)	10
Aumentos sancionables (anomalía contable)	2
Aumentos sancionables (facturas falsas)	4
Aumentos no sancionables	6
Disminuciones	(2)

Cuota íntegra	45,5
Deducciones	7
Cuota diferencial	38,5
Autoliquidación	28
Cuota a ingresar	10,5

Determinación de la base de la sanción (art. 8 RGST)

$$\frac{(10 \times 0,35) + (10 \times 0,35) + (2 \times 0,35) + (4 \times 0,35)}{(10 \times 0,35) + (10 \times 0,35) + (2 \times 0,35) + (4 \times 0,35) + (6 \times 0,35)} = \frac{9,1}{11,2}$$

$$10,5 \times \frac{9,1}{11,2} = 8,4 \text{ (base de sanción)}$$

Determinación de la incidencia de las circunstancias calificadoras (arts. 10, 11 y 12 RGST)

$$\frac{10 \times 0,35}{(10 \times 0,35) + (10 \times 0,35) + (2 \times 0,35) + (4 \times 0,35)} = \frac{3,5}{9,1} > 10\% \text{ (ocultación)}$$

$$\frac{2 \times 0,35}{(10 \times 0,35) + (10 \times 0,35) + (2 \times 0,35) + (4 \times 0,35)} = \frac{0,7}{9,1} < 50\% \text{ (no medio fraudulento)} < 10\% \text{ (no medio cuasifraudulento)}$$

$$\frac{4 \times 0,35}{(10 \times 0,35) + (10 \times 0,35) + (2 \times 0,35) + (4 \times 0,35)} = \frac{1,4}{9,1} > 10\% \text{ (medio fraudulento)}$$

La calificación será de muy grave, por la concurrencia de medios fraudulentos; por tanto la concurrencia de ocultación es irrelevante (art. 9.1, segundo párrafo RGST).

Comentario: La incidencia de la deuda derivada de los hechos en los que concurre la circunstancia calificadora ha de establecerse sobre la base de la sanción (art. 184 LGT). Sin embargo, las fórmulas de los artículos 10, 11 y 12 del RGST establecen la incidencia sobre una magnitud distinta de la base de la sanción, calculada esta última según lo previsto en el artículo 8 del RGST (8,4). La base de la sanción respecto de la que los artículos 10, 11 y 12 del RGST determinan la incidencia de las circunstancias calificadoras es la misma que se deriva del método de la diferencia de liquidaciones (9,1).

NÚM. 5. Calificaciones en materia de retenciones e ingresos a cuenta.

Autoliquidación

Rendimientos capital	100
Retención practicada (tipo retención: 15%)	15

Regularización

	Base	Retención (15%)
Rendimientos capital declarados	100	15
Rendimientos no declarados (sancionable)	10	1,5
Rendimientos no declarados (no sancionables)	8	1,2
Retenciones practicadas no declaradas (sancionable)	20	3
Retenciones declaradas en exceso	(9)	(1,35)
Retención autoliquidada	—	15
Retención a ingresar	—	4,35

Determinación de la base de la sanción (art. 8 RGST)

$$\frac{(10 \times 0,15) + (20 \times 0,15)}{(10 \times 0,15) + (20 \times 0,15) + (8 \times 0,15)} = \frac{15}{19} \text{ (coeficiente)}$$

$$4,35 \times \frac{15}{19} = 3,39 \text{ (base de sanción)}$$

Determinación de la incidencia de la circunstancia calificadora (art. 191.2, 3 y 4)

$$\frac{20 \times 0,15}{(20 \times 0,15) + (10 \times 0,15)} = \frac{2}{3} > 50\% \text{ (muy grave)}$$

Comentario: La base de la sanción, calculada según el artículo 8 RGST (3,39), es diferente de la que se toma a los efectos de la determinación de la incidencia (4,5).

Núm. 5 bis)

Autoliquidación

Rendimientos del capital	100
Retención practicada (tipo retención 15%)	15

Regularización

	Base	Retención (15%)
Rendimientos capital declarados	100	15
Rendimientos no declarados (sancionable)	21	3,15
Rendimientos no declarados (no sancionable)	8	1,2
Retenciones practicadas no declaradas (sancionable)	20	3
Retenciones declaradas en exceso	(9)	(1,35)
Retención autliquidación	—	15
Retención a ingresar	—	6

Determinación de la base de la sanción (art. 8 RGST)

$$\frac{(21 \times 0,15) + (20 \times 0,15)}{(21 \times 0,15) + (20 \times 0,15) + (8 \times 0,15)} = \frac{41}{49}$$

$$6 \times \frac{41}{49} = 4,99 \text{ (base de sanción)}$$

Determinación de la incidencia de la circunstancia calificadora (art. 191.2, 3 y 4)

$$\frac{20 \times 0,15}{(20 \times 0,15) + (21 \times 0,15)} = \frac{20}{41} < 50\% \text{ (grave)}$$

Comentario: Comparando este supuesto con el precedente se observa que el aumento de las retenciones no practicadas pero sancionables, siendo las mismas las retenciones practicadas no ingresadas, determina que la infracción se califique de grave, en lugar de muy grave.

NÚM. 6. Cálculo de la base de la sanción en concurrencia con la infracción tributaria del artículo 191.6.

Autoliquidación (Retenciones)

1.º período liquidación 100

Autoliquidación

12.º período de liquidación 230

Incluye 20, de retenciones practicadas en el 1.º período de liquidación.

Liquidación derivada de la regularización 12.º período

Retenciones declaradas 230

Retenciones no practicadas (sancionable) 40

Retenciones no practicadas (no sancionable) 10

Retenciones practicadas no ingresadas (sancionable) 45

Retenciones a ingresar (40 + 10 + 45) 95

Determinación de la base de la sanción

Infracción del artículo 191.6 20

Infracción del artículo 191.1 (40 + 45) 85

Calificación

Infracción del artículo 191.6: leve

Infracción del artículo 191.1: muy grave

$$\frac{45}{40 + 45} > 50\%$$

Comentario: La liquidación del período 12.º contiene hechos del período 1.º. A efectos sancionadores hay que considerar separadamente los hechos de ambos períodos a todos los efectos.

TRIBUTACIÓN	ALGUNAS CUESTIONES SOBRE LAS SOCIEDADES PATRIMONIALES	Núm. 66/2005
-------------	--	-----------------



ENRIQUE RODRÍGUEZ VARO

Licenciado en Ciencias Empresariales (ETEA-Córdoba)

Este trabajo ha sido seleccionado para su publicación por: don José Juan FERREIRO LAPATZA, don Luis Manuel ALONSO GONZÁLEZ, doña María Dolores ARIAS ABELLÁN, don Valentín PICH ROSELL, don Iu PIJOAN I FONT y doña Susana SARTORIO ALBALAT.

Extracto:

El régimen especial de las sociedades patrimoniales, introducido a partir del 1 de enero de 2003, plantea numerosos interrogantes en su aplicación. Dichos problemas surgen, por un lado, al determinar si en una sociedad concurren las circunstancias previstas en la norma para que deba tributar en este régimen especial. Por otro lado, las dudas aparecen también en relación con la propia tributación de la sociedad patrimonial; entre ellas, las que se plantean como consecuencia del paso del régimen general al especial y viceversa. Finalmente, surgen algunas cuestiones igualmente controvertidas en relación con la tributación de los socios o partícipes de estas entidades.

El presente trabajo analiza algunas de las cuestiones controvertidas de los tres campos señalados, sin ánimo de exhaustividad, tratando de arrojar alguna luz para su solución. Con este fin, los criterios que anteriormente se manejaban para el desaparecido régimen de transparencia fiscal pueden ser igualmente válidos, pero en algunos casos es necesario hacer una nueva interpretación.

Sumario:

Abreviaturas.

1. Introducción.
2. Configuración de las sociedades patrimoniales.
 - 2.1. Calificación de una sociedad como patrimonial: la composición del activo.
 - 2.1.1. Concepto de actividad económica.
 - 2.1.2. La compraventa y arrendamiento de inmuebles.
 - 2.1.3. Afectación y desafectación de un elemento patrimonial a una actividad económica.
 - 2.1.4. El inicio de la actividad.
 - 2.1.5. El cese de la actividad.
 - 2.1.6. La promoción inmobiliaria.
 - 2.2. Las causas de exclusión. Cómputo.
3. Tributación de las sociedades patrimoniales.
 - 3.1. Operaciones a plazos.
 - 3.2. Provisiones.
 - 3.3. Compensación de bases imponibles.
4. Tributación de los socios.
5. Conclusiones.

Bibliografía.

ABREVIATURAS

DGT	Dirección General de Tributos (Ministerio de Economía y Hacienda).
TRLIS	Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.
TRLIRPF	Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo.
RIS	Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio.
RIRPF	Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Real Decreto 1775/2004, de 30 de julio.

1. INTRODUCCIÓN

El régimen especial de las sociedades patrimoniales fue introducido en nuestro ordenamiento por la Ley 46/2002, de 18 de diciembre, de reforma parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y por la que se modifican las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades y sobre la Renta de no Residentes ¹. Con esta ley se dio nueva redacción a los artículos 75 a 77 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades. En la actualidad, tras la entrada en vigor del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS), aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, dicha regulación se encuentra en los artículos 61 a 63 de esta norma.

Según la exposición de motivos de la Ley 46/2002, la modificación «supone la eliminación de toda especialidad para las entidades cuyos ingresos procedan de actividades profesionales, artísticas o deportivas, mientras que a las conocidas como entidades de cartera o de mera tenencia de bienes se les aplicará el nuevo régimen especial de las sociedades patrimoniales». De esta forma, las anteriores «sociedades de profesionales» y las «sociedades de artistas y deportistas» dejan de tener un tratamiento específico en el Impuesto sobre Sociedades, tributando a partir de entonces en el régimen general.

Por otra parte, la desaparición del régimen de transparencia fiscal ² se justifica «por razones de neutralidad». Al respecto, sólo cabe indicar lo ya señalado por MALVÁREZ PASCUAL, es decir, que las razones invocadas «son las mismas razones que las alegadas por quienes crearon el régimen en 1978», lo cual no deja de sorprender ³.

¹ También las Haciendas Forales han introducido el régimen de las sociedades patrimoniales en su normativa. En Navarra, con la Ley Foral 16/2003, de 17 de marzo. En Álava, la Norma Foral 8/2003, de 17 de marzo. En Guipúzcoa, la Norma Foral 3/2003, de 18 de marzo. Y en Vizcaya, la Norma Foral 5/2003, de 26 de marzo. En los cuatro casos, la regulación es prácticamente idéntica a la normativa estatal.

² No obstante, el mecanismo de la transparencia se mantiene en nuestro ordenamiento, en concreto, en los regímenes especiales de las agrupaciones de interés económico, españolas y europeas, y de uniones temporales de empresas, regulado en el Capítulo II del Título VII del TRLIS. Igualmente, subsiste el régimen de transparencia fiscal internacional, regulado en el Capítulo XI del mismo Título.

³ MALVÁREZ PASCUAL, Luis A.: «El régimen de las sociedades patrimoniales: un paso más en la institucionalización de la elusión fiscal a través de sociedades». *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, núm. 249, diciembre 2003, pág. 55.

El régimen de transparencia fiscal interna, suprimido por dicha ley, apareció en nuestro ordenamiento como una figura antielusiva específica. Su objetivo declarado era el de evitar la interposición de figuras societarias con las que se conseguía obtener una mejora en la tributación de determinadas rentas «pasivas», al gravarse con el tipo proporcional del Impuesto sobre Sociedades y no con la escala progresiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Podemos señalar de forma escueta cuál es la finalidad del nuevo régimen especial y el mecanismo para conseguirla. Al igual que ocurría con la desaparecida transparencia fiscal, la finalidad de este régimen es la de evitar la elusión de la progresividad. En cuanto al mecanismo para su consecución, la idea que subyace en la articulación del régimen es que la sociedad patrimonial tribute como una persona física, de tal forma que la tributación de la entidad sea definitiva. Así lo señala expresamente PÉREZ ROYO⁴, según el cual, con este mecanismo se consigue «que el posterior reparto de beneficios no vuelva a tributar (ni mucho, ni poco ni nada) en la cabeza del socio». Como veremos, sin embargo, este objetivo sólo se cumple cuando todos los socios son personas físicas.

Por el contrario, en el régimen de transparencia fiscal, el mecanismo utilizado era el de efectuar la imputación a los socios de las bases imponibles positivas y demás conceptos (deducciones, bonificaciones...). Además, a partir de 1996, con la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, el Impuesto sobre Sociedades satisfecho operaba como un pago a cuenta respecto de la renta imputada a los socios.

A lo largo de este trabajo no vamos a realizar un análisis sistemático de todo el régimen, sino que, identificados algunos problemas que surgen a la hora de su aplicación, trataremos de dar alguna solución. Su análisis se ha encuadrado, por razones expositivas, en tres grandes bloques: configuración de las sociedades patrimoniales, tributación de las sociedades incluidas en este régimen especial y tributación de los socios.

2. CONFIGURACIÓN DE LAS SOCIEDADES PATRIMONIALES

El artículo 61 del TRLIS define, en sus apartados 1 y 2, el ámbito de aplicación del régimen especial⁵. De esta forma, para que una sociedad tribute en este régimen especial ha de tener, en primer lugar, la consideración de patrimonial mediante la concurrencia de las circunstancias indicadas en el apartado 1 del artículo 61 del TRLIS. Y, en segundo lugar, una vez calificada como patrimonial, no ha de producirse ninguno de los supuestos establecidos en el apartado 2 del mismo precepto.

⁴ PÉREZ ROYO, Ignacio: «La supresión del régimen de transparencia fiscal y el nuevo régimen especial de las sociedades patrimoniales». *Revista REGAF*. Publicación del Instituto Técnico de Contabilidad y Administración (ITECA). Consejo Superior de Colegios Oficiales de Titulados Mercantiles y Empresariales. Gabinete de Estudios del Registro General de Asesores Fiscales (REGAF), núm. 41, enero 2005, pág. 29.

⁵ No podemos olvidar a lo largo de este trabajo que el régimen tiene carácter obligatorio para los sujetos pasivos incluidos en su ámbito de aplicación.

2.1. Calificación de una sociedad como patrimonial: la composición del activo.

La calificación de una sociedad como patrimonial exige, según el apartado 1 del artículo 61 del TRLIS, la concurrencia de tres circunstancias, a saber:

- La que podemos denominar objetiva, es decir, la relativa a la composición de su patrimonio: que más de la mitad del activo esté constituido por valores o que más de la mitad del activo no esté afecto a actividades económicas.
- La de naturaleza subjetiva, esto es, la referida a los socios o partícipes en el capital social: que más del 50 por ciento del capital social pertenezca, directa o indirectamente, a 10 o menos socios o a un grupo familiar.
- La de naturaleza temporal: que las dos circunstancias anteriores concurren, de forma simultánea, durante más de 90 días del ejercicio social.

Cada una de estas circunstancias plantea problemas para su aplicabilidad, aunque vamos a centrarnos en la primera de ellas, en particular en el problema relativo a la existencia o no de afectación de los elementos patrimoniales a una actividad económica.

Lo que la norma señala es que cuando en el activo de la sociedad están presentes, en un porcentaje determinado, ciertos elementos patrimoniales, se presume la concurrencia de esta primera circunstancia. Para analizar dicha concurrencia es preciso un doble análisis. El primero, para determinar si la sociedad realiza una actividad económica en los términos que este calificativo tiene en la norma de referencia (la del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas). El segundo análisis exige que se concrete si los elementos patrimoniales se encuentran afectados o no a la(s) actividad(es) económica(s) que la sociedad desarrolla.

Hay que tener en cuenta que la calificación de una sociedad como patrimonial no es incompatible con el desarrollo de una actividad económica. Es perfectamente posible que una entidad lleve a cabo una actividad económica y, sin embargo, que más de la mitad de su activo no esté afecto a dicha actividad económica. En sentido inverso, una entidad que no desarrolla una actividad económica no tiene automáticamente la consideración de sociedad patrimonial.

2.1.1. Concepto de actividad económica.

En el Impuesto sobre Sociedades la cuestión de determinar qué es una actividad económica ha sido resuelto por el legislador, antes en el régimen de transparencia fiscal, ahora en el de las sociedades patrimoniales, mediante la remisión al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. En virtud de esta remisión a la noción de actividad económica (o a la de los rendimientos procedentes de ella) se hace preciso acudir al artículo 25 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (TRLIRPF), aprobado por Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de

marzo. Según este precepto, se entiende que existe una actividad económica –anteriormente actividades empresariales o profesionales, distinción que se mantiene a otros efectos, como en las retenciones– cuando se produce por una persona una ordenación por cuenta propia de medios materiales y humanos, aunando trabajo y capital o uno solo de estos factores, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes y servicios ⁶.

Veamos algunas de las cuestiones suscitadas en torno a este concepto.

2.1.2. La compraventa y arrendamiento de inmuebles.

Frente a lo que acontece en otros tributos (IAE, IVA), en los que la naturaleza económica de estas actividades se atribuye, al igual que en el resto de las actividades, cuando están presentes los factores de ordenación en los términos ya vistos, el artículo 25 del TRLIRPF incluye una regla específica para decidir dicha naturaleza en las actividades de compraventa y arrendamiento de inmuebles. Así, el segundo apartado de este precepto establece que se realizan como actividad económica únicamente cuando se disponga de un local y de una persona empleada. Los comentarios sobre este apartado en la doctrina científica y administrativa son numerosos.

En general, la interpretación administrativa ha ido encaminada a considerar que la existencia del local y del empleado son necesarios y suficientes para entender que la actividad tiene un carácter económico. De esta forma se argumenta que la ley establece unos medios mínimos, una organización empresarial indispensable, para entender que existe un ánimo económico en el desarrollo de la compraventa o arrendamiento de inmuebles.

A nuestro entender, los requisitos que establece dicho apartado deben entenderse en sus justos términos. En consecuencia, el argumento que debe presidir su interpretación es que la presencia de estos medios no supone automáticamente que exista una actividad económica. De la misma forma, su ausencia no debería significar la inexistencia del carácter económico de la actividad de compraventa o arrendamiento.

Imaginemos una sociedad que dispone de varios locales comerciales y viviendas que explota en arrendamiento. Si dispone de un local y de un empleado, nadie dudará del carácter económico de su actividad. Supongamos, por contra, que dicha gestión se cede a otra empresa, incluyendo los medios materiales y personales de los que disponía. Más aun. Imaginemos que esa otra empresa se constituye *ex profeso* para gestionar la actividad de aquella. ¿Puede entenderse que ya no es una actividad económica? ¿Y que esa actividad no es, en definitiva, la misma?

⁶ Este mismo concepto se encuentra también en otros preceptos del propio Impuesto sobre Sociedades. Así, el artículo 121.3 del TRLIS, incluido en el régimen especial de entidades parcialmente exentas, establece la misma definición para establecer cuáles son los rendimientos de una «explotación económica».

Por otra parte, esta definición ha hecho fortuna en otros tributos. En el Impuesto sobre Actividades Económicas se utiliza para definir el carácter empresarial, profesional o artístico de una actividad (art. 79.1 del Texto Refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por RDLeg. 2/2004, de 5 de marzo). En el Impuesto sobre el Valor Añadido, el artículo 5.2 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, incluye este concepto para definir las actividades empresariales o profesionales.

A nuestro parecer, la finalidad del apartado 2 del artículo 25 del TRLIRPF es la de establecer unos requisitos mínimos para que la actividad de arrendamiento o compraventa de inmuebles pueda considerarse como una actividad económica, requisitos que inciden en la necesidad de una infraestructura mínima, de una organización de medios empresariales, para que esta actividad tenga tal carácter. Según una interpretación literal, si la entidad no dispone de los medios del artículo 25.2, su actividad no tendrá la consideración de económica.

Sin embargo, en virtud de una interpretación teleológica, puede considerarse que lo que exige el apartado 2 del artículo 25 del TRLIRPF es la presencia de esos requisitos mínimos para desarrollar una actividad económica, con independencia de que dicha organización se encuentre en sede del propio titular de los bienes o de un tercero. Es decir, lo que pretende dicho precepto es establecer únicamente cuáles son los medios mínimos con los que debe contarse para entender cuándo el arrendamiento o compraventa de inmuebles se realiza como actividad económica, con independencia de dónde se localice esta estructura.

En conclusión, ante el arrendamiento o compraventa de inmuebles, es preciso verificar la presencia de la estructura que exige el artículo 25.2 del TRLIRPF, bien en la propia sociedad, bien en el tercero que tenga encomendada la gestión. Aplicando este razonamiento, si el titular de los bienes no cuenta con esta estructura, caben dos alternativas. La primera es que el tercero contratado por el titular sí disponga o precise, para llevar a cabo la gestión relativa a los inmuebles del titular, de los medios previstos en el artículo 25.2 del TRLIRPF. En este caso, el arrendamiento merece la calificación de actividad económica en sede del titular y, en consecuencia, los inmuebles tendrán la consideración de afectos a una actividad económica.

La segunda alternativa es que el tercero contratado no disponga ni precise, para llevar a cabo la gestión relativa a los inmuebles del titular, de los medios previstos en el artículo 25.2 del TRLIRPF. En este caso, el arrendamiento no tiene la calificación de actividad económica y, en consecuencia, los inmuebles no tendrán la consideración de afectos a una actividad económica.

2.1.3. Afectación y desafectación de un elemento patrimonial a una actividad económica.

Como exponíamos antes, el segundo análisis que debe hacerse para determinar la concurrencia de la circunstancia objetiva de las sociedades patrimoniales es el de determinar si los elementos patrimoniales de que dispone la sociedad se encuentran o no afectos a una actividad económica.

Aunque íntimamente relacionadas, la realización de una actividad económica y la afectación de los elementos patrimoniales a una actividad económica no dejan de ser cuestiones diferentes. Una sociedad puede desarrollar una actividad económica, pero puede disponer de elementos patrimoniales que no estén afectos a ella, bien por imperativo legal, bien porque sean utilizados al margen de la propia actividad.

Tampoco el concepto de la afectación se encuentra definido en el Impuesto sobre Sociedades. La remisión al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas hace necesario de nuevo acudir a los preceptos de esta norma para determinar la existencia o no de afectación.

El artículo 27 del TRLIRPF delimita, positiva y negativamente, cuándo un elemento patrimonial se considera afecto. Dicho precepto se desarrolla en los artículos 21 y 22 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (RIRPF), aprobado por el Real Decreto 1775/2004, de 30 de julio. Así, señala como afectos a una actividad económica los bienes inmuebles en los que se desarrolla la actividad del contribuyente; los bienes destinados a los servicios económicos y socio-culturales del personal al servicio de la actividad; y cualesquiera otros elementos patrimoniales que sean necesarios para la obtención de los respectivos rendimientos. La delimitación se completa negativamente al considerar como no afectos los bienes de esparcimiento y recreo o, en general, de uso particular del titular de la actividad económica; y los activos representativos de la participación en fondos propios de una entidad y de la cesión de capitales a terceros.

Por tanto, los criterios parecen claros. No obstante, vamos a ver algunos casos en los que la cuestión de la afectación plantea algunas dudas.

2.1.4. El inicio de la actividad.

Como ha señalado MALVÁREZ PASCUAL ⁷, una cuestión ciertamente importante para apreciar la existencia de la afectación es la de determinar cuándo se produce este hecho si se inicia una actividad económica.

La solución a este hecho, en la transparencia fiscal, por parte de la Dirección General de Tributos (DGT) ⁸, fue la de considerar que dicho inicio se traslada al momento en que comience el desarrollo efectivo de la actividad. Este criterio parece mantenerse para el propio régimen de las sociedades patrimoniales. Así, en la consulta número 1116-04, de 28 de abril (NFC020963), la DGT ⁹ ha señalado lo siguiente (el subrayado es nuestro):

«En definitiva, del escrito de la consultante se deduce que nunca hubo un inicio material de la actividad promotora. La mera intención o voluntad de llevarla a cabo no implica su comienzo efectivo. Por esta causa, el simple traspaso contable de los terrenos de la partida de inmovilizado a la de existencias no supone dicho comienzo. Del mismo modo, las simples actuaciones preparatorias o tendentes a comenzar el desarrollo efectivo de la actividad, no supone tampoco su inicio material. Por tanto, la entidad no ha realizado nunca una actividad económica, por lo que ningún elemento de su activo ha estado afecto a la misma, (...).»

⁷ MALVÁREZ PASCUAL, Luis A.: «El régimen de las sociedades patrimoniales: (...)». *Op. cit.*, pág. 63.

⁸ Orden Ministerial de 17 de abril de 1980, por la que se aprueba la doctrina expuesta en las contestaciones a consultas de carácter vinculante por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Consulta número 79.

⁹ La consultante era titular de dos terrenos desde 1973, que tenía arrendados. Decidió iniciar una actividad de promoción sobre dichos terrenos, por lo que los traspasó a existencias. Finalmente, desechó la idea de llevar a cabo la promoción por no disponer de la financiación necesaria.

Dos son las ideas fundamentales que subyacen en esta contestación del Centro Directivo. Por un lado, que no basta la voluntad o la intención para entender iniciada la actividad económica. Por otro, que no basta siquiera con realizar algunas actuaciones que confirmen esa intención inicial, sino que para entender que se ha producido el inicio es necesario una actuación «calificada» del sujeto pasivo. La DGT niega esta calificación a las «simples actuaciones preparatorias o tendentes» a comenzar el desarrollo efectivo de la actividad. En conclusión, el inicio se identifica con el inicio «material», sin que el Centro Directivo explicita en su contestación en qué consiste este término.

Entendemos, al igual que el autor arriba citado, que el criterio de la DGT puede resultar excesivamente formalista. Establecer la fecha y, por qué no, la hora concreta del inicio de una actividad (el «inicio material») en función de que se produzca un hecho determinado resulta demasiado simplista. Además, siempre quedaría la duda de cuál debe ser este hecho en cada actividad económica. Piénsese, por ejemplo, en la actividad pesquera. Una empresa recién constituida adquiere un barco y contrata al personal para salir a la mar. Sin embargo, el primer día que echa las redes vuelve de vacío, sin tener género para vender en la lonja. Alguien podría argumentar, con el criterio administrativo, que no ha iniciado aún la actividad.

A nuestro juicio, determinar el momento del inicio de la actividad es una cuestión que únicamente podrá conocerse *a posteriori*, tal vez tras un período dilatado, cuando se haya visto que, efectivamente, se ha producido la secuencia temporal de hechos lógicos que suponen iniciar la actividad económica. En efecto, la puesta en marcha de una actividad económica requiere un proceso más o menos largo, en el que habría que incluir, una vez ideado el proyecto, la necesidad de estudiar su factibilidad, analizar los posibles recursos financieros, emprender la búsqueda de dichos recursos y, finalmente, adoptar la decisión de dar comienzo a la actividad. Todas estas actuaciones son necesariamente preparatorias de la actividad que finalmente pueda llevarse a cabo, pero necesarias al fin y al cabo.

Por tanto, entendemos que podrá considerarse iniciada la actividad cuando exista la intención o la voluntad de llevarla a cabo. Esta intención o voluntad se verá concretada en las actuaciones lógicas que exterioricen esa decisión interna del empresario. Y de esta forma se producirá una confirmación en virtud de elementos objetivos ¹⁰, más allá de la invisible voluntad o intención del empresario.

No es posible establecer cuáles deberán ser esas «actuaciones lógicas» que expresen la voluntad del empresario, ya que es una cuestión que variará en cada caso. Imaginemos el caso de que exista la intención de constituir una sociedad para explotar un hotel que ha de construirse en el litoral. La voluntad inicial se manifestará en la propia creación de la sociedad, al establecerse su objeto social, incluso su propia denominación. Posteriormente, mediante la adquisición del solar, la firma del contrato de construcción del hotel, la petición de las licencias y permisos necesarios, etc. Finalmente, la adquisición del mobiliario, la contratación del personal, la publicidad. Todo ello supone el conjunto de secuencias lógicas del proceso que culminará con la apertura del establecimiento y que confirmará, de forma definitiva, la intención o la voluntad inicial.

¹⁰ En términos muy similares se pronuncia la regulación del Impuesto sobre el Valor Añadido. En concreto, en el último párrafo del artículo 5.Dos de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre.

Pues bien, en este caso concreto, ha de entenderse que el inicio de la actividad económica ha de trasladarse al mismo momento en que se adopta la decisión de explotar el hotel. Lógicamente, esta decisión no se conocerá hasta que no se concrete en la propia constitución de la sociedad. Por tanto, a partir de esta fecha podría entenderse iniciada la actividad económica. De esta forma, todas las actuaciones indicadas, que tienen por objeto permitir que finalmente se produzca la apertura del hotel, se entenderán efectuadas en el desarrollo de la actividad económica. Y, en consecuencia, los elementos patrimoniales que aparezcan en el activo de la entidad estarán afectos a ella.

En el caso de la consulta anteriormente señalada (Consulta número 1116-04, NFC020963), la intención de la entidad era desarrollar la actividad de promoción sobre los terrenos de los que disponía. Por tanto, había una intención o voluntad de iniciar la actividad, como demuestra el hecho de haber traspasado los terrenos a la cuenta de existencias. Pero finalmente no se inició la actividad por falta de financiación. En definitiva, la intención inicial no se vio confirmada posteriormente, por lo que puede concluirse que no se inició efectivamente la actividad promotora.

El argumento expuesto podría apoyarse en la propia normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Al respecto, el TRLIRPF entiende que se efectúa una actividad económica cuando existe una ordenación de medios *con la finalidad* de intervenir en la producción o distribución de bienes y servicios ¹¹. Y el Reglamento añade que sólo se considerarán afectos a una actividad económica los elementos patrimoniales que el contribuyente utilice *para los fines* de la misma ¹². Por tanto, la existencia de una finalidad económica reviste a la actividad de este carácter, y confiere a los elementos patrimoniales destinados a ser utilizados en la actividad correspondiente el carácter de afectos a la misma.

2.1.5. El cese de la actividad.

Otro hecho relevante para determinar la afectación o no de los elementos patrimoniales es el que puede producirse cuando la entidad cesa o deja de desarrollar su actividad.

Previamente es necesario precisar el propio alcance del término «cese». Con esta expresión puede aludirse a situaciones muy distintas. Así, puede ocurrir que la entidad deje de efectuar sólo alguna de sus actividades, o bien que su intención sea la de extinguirse, en cuyo caso afectará a todas las que lleve a cabo. Por otra parte, con el término «cese» puede entenderse desde la imposibilidad de vender el producto por causas derivadas del funcionamiento del mercado hasta la efectiva puesta en marcha del proceso liquidatorio del negocio empresarial.

¹¹ Artículo 25.1 del TRLIRPF.

¹² Artículo 21.2 del RIRPF.

En primer lugar, cabe reseñar que una paralización, interrupción o situación de inactividad transitoria no supone, por sí misma, la finalización del desarrollo de la actividad. Hablar de cese requiere una permanencia en la situación de inactividad, que permita entender concluido el ejercicio de la actividad económica de una forma definitiva.

Al igual que hemos visto respecto del inicio de la actividad, para poder hablar de cese es necesario contemplar una secuencia temporal más amplia, de modo que la paralización o la inactividad inicial puede ser simplemente un primer paso. Únicamente si los hechos posteriores confirman la imposibilidad o esa voluntad de no continuar ejerciendo la actividad, podremos hablar de un cese efectivo. Estos hechos pueden ser múltiples, tales como la enajenación del activo empresarial, la adopción del acuerdo de la disolución y liquidación, la presentación de declaraciones tributarias indicando que la sociedad está inactiva, etcétera. Por tanto, más que de una fecha de cese debe hablarse de un proceso que permite el cese de la actividad.

A nuestro entender, cuando una entidad «cesa» ha de realizar a continuación las actuaciones lógicas que confirmen la voluntad de cesar. Así, el cierre de las instalaciones, la venta o la cesión del patrimonio empresarial en bloque (negocio) o de los elementos del activo aisladamente considerados, el destinarlos a otra actividad, no son sino actos que, en pura lógica, resultan de la decisión de cesar en la actividad.

De una forma amplia, cuando hay un cese en una actividad, y en relación con los elementos patrimoniales que se utilizaban en ella, cabe hablar de dos casos. El primero, que permanezcan en el patrimonio empresarial, destinándolos o no a otra actividad. El segundo, que salgan del mismo. En el primer caso, si se destinan a otra actividad, los elementos patrimoniales pasarán sin solución de continuidad de la actividad en la que se cesó a la nueva. Ésta habrá de ser analizada para ver si concurren en ella las circunstancias necesarias para calificarla como económica. Por el contrario, si no se destinan a otra actividad, habrá que analizar el porqué, ya que si la permanencia en el patrimonio se produce únicamente a la espera de la realización en el mercado, estaríamos en el caso de su salida del patrimonio.

En el segundo caso posible, si los elementos utilizados en la actividad en la que se cesa salen de la entidad, estamos ante la liquidación del patrimonio empresarial. Y la liquidación no es sino la última fase de la actividad económica. En consecuencia, aun cuando el proceso liquidatorio se alargue en el tiempo, no por ello se deja de desarrollar la actividad económica, sino que se están ejecutando las actuaciones precisas para que dicha actividad, jurídica y económicamente, deje de existir. A nuestro juicio, resulta sumamente difícil que una entidad que desarrolla una actividad económica y que liquida sus activos pueda tener la consideración de patrimonial ya que habrá que entender que durante todo el proceso de liquidación continúa realizando la actividad económica y, consecuentemente, los elementos patrimoniales permanecen afectos a ella.

A pesar de lo indicado, no se nos oculta el hecho de que, ya que la aplicación del régimen de las sociedades patrimoniales precisa computar un período temporal de concurrencia de las circunstancias relativas al activo y al accionariado, siempre quedará el problema de determinar cuándo se

produce el cese efectivo y comienza el recuento de los noventa días de la no afectación de los elementos patrimoniales a una actividad económica. La solución dista de ser homogénea, por lo que habrá de alcanzarse en cada caso en función de las circunstancias concretas.

Al argumento que hemos expuesto podría encontrársele apoyo, siquiera indirecto, en la previsión legal que establece el número 2.º de la letra a) del artículo 61.1 del TRLIS ¹³. Según la propia DGT ¹⁴, esta norma tiene por fin «evitar que las sociedades que desarrollan actividades económicas puedan quedar sujetas al régimen de las sociedades patrimoniales como consecuencia de no distribuir sus beneficios y reinvertirlos en elementos no afectos a la actividad».

De acuerdo con esta previsión legal, para determinar si la entidad tiene la consideración de patrimonial, habría que restar del total de los elementos patrimoniales que cumplan el requisito del artículo 61.1 –valores y activos no afectos– el importe de los beneficios no distribuidos procedentes de la realización de actividades económicas, con el límite de los beneficios obtenidos en el propio año y en los diez anteriores. Si después de esta operación resulta que más de la mitad del activo de la consultante está constituido por activos no afectos o por valores, concurrirá la circunstancia objetiva para que la entidad deba tributar en el régimen de las sociedades patrimoniales.

Precisamente, a la hora de delimitar qué se entiende por beneficios provenientes de la realización de actividades económicas, la DGT ¹⁵ ha señalado que, en relación con los beneficios que tienen su origen en la transmisión de parte del inmovilizado material, donde hasta dicho momento se desarrollaba parte de la explotación, al existir un nexo causal, claro y preciso con la actividad realizada al ser un bien afecto a la misma, debe entenderse que los beneficios resultantes de la transmisión han de incluirse dentro del conjunto de beneficios que proceden de la realización de actividades económicas. En definitiva, el Centro Directivo sostiene, a nuestro juicio acertadamente, que los beneficios obtenidos en la transmisión del activo inmovilizado que se encuentra afecto a una actividad económica son beneficios provenientes de dicha actividad.

Por tanto, con este criterio puede argüirse que si al transmitirse elementos afectos a una actividad se origina un beneficio procedente de la realización de actividades económicas, puede concluirse que, de una manera efectiva, no hay nunca una desafectación de dichos elementos patrimoniales.

¹³ «No se computarán como valores ni como elementos no afectos a actividades económicas aquellos cuyo precio de adquisición no supere el importe de los beneficios no distribuidos obtenidos por la entidad, siempre que dichos beneficios provengan de la realización de actividades económicas, con el límite del importe de los beneficios obtenidos tanto en el propio año como en los últimos diez años anteriores. A estos efectos, se asimilan a los beneficios procedentes de actividades económicas los dividendos que procedan de los valores a que se refiere el último inciso del párrafo anterior, cuando los ingresos obtenidos por la entidad participada procedan, al menos en el 90 por 100, de la realización de actividades económicas».

¹⁴ Entre otras, la Consulta 1692-04, de 14 de septiembre (NFC020345).

¹⁵ Consulta 0755-97, de 14 de abril (NFC008030).

Finalmente, creemos consecuente con lo anterior que el criterio de la DGT, acerca de la finalidad del punto 2.º de la letra a) del artículo 61.1 del TRLIS, debería ser objeto de una interpretación más amplia. Así, la finalidad de este precepto no debe ser únicamente la de evitar que las sociedades que desarrollan actividades económicas puedan quedar sujetas al régimen de las sociedades patrimoniales como consecuencia de no distribuir sus beneficios y reinvertirlos en elementos no afectos a la actividad. También ha de quedar incluida en esa finalidad el razonamiento que hemos presentado, de tal modo que se evite igualmente que una sociedad que comienza su proceso de disolución y liquidación pueda quedar incluida en el régimen de las sociedades patrimoniales cuando esta situación se prolongue más allá del plazo de los noventa días que establece el artículo 61.1 del TRLIS.

2.1.6. La promoción inmobiliaria.

Aunque de una forma genérica ya han sido expuestas en los apartados anteriores, las peculiaridades que pueden producirse en las entidades dedicadas a la promoción inmobiliaria en relación con la posible aplicación del régimen especial de las sociedades patrimoniales exigen un análisis más específico ¹⁶.

En primer lugar, la fijación del propio concepto de promoción inmobiliaria no deja de plantear problemas.

En el Impuesto sobre Actividades Económicas, la nota del epígrafe 833.1 «Promoción de terrenos» de la Sección 1.ª del Anexo 1 del Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, por el que se aprueban las Tarifas y la Instrucción de dicho Impuesto, establece que dicho epígrafe «comprende la compra o venta en nombre y por cuenta propia, así como la urbanización, parcelación, etc., de terrenos, todo ello con el fin de venderlos». Y la nota del epígrafe 833.2 «Promoción de edificaciones» señala que dicho epígrafe «comprende la compra o venta de edificaciones totales o parciales en nombre y por cuenta propia, construidas directamente o por medio de terceros, todo ello con el fin de venderlas».

¹⁶ Una muestra de los problemas que puede causar la relación entre la actividad de promoción inmobiliaria y el régimen especial ha sido el atisbado por MALVÁREZ PASCUAL. Al referirse al tipo de gravamen de las sociedades patrimoniales, dicho autor manifiesta de forma atinada que la aplicación del tipo del 15 por ciento a la parte especial de la base imponible «supone una importante ventaja en relación con el régimen general del impuesto, donde sólo se aplica dicho tipo de gravamen en los casos de reinversión del importe obtenido en la transmisión de los elementos patrimoniales en la adquisición de nuevos elementos necesarios para el desarrollo de la actividad. Esta ventaja tiene una especial importancia en algunas sociedades en las que ni siquiera sea aplicable en relación con sus activos más importantes la deducción por reinversión. Así sucederá cuando se trate de vender un elemento que no tenga la consideración de activo sino de circulante, lo que puede ser importante, valga el ejemplo, en las empresas inmobiliarias y promotoras, respecto de los bienes dedicados a la venta, hayan sido construidos o adquiridos de terceros, pues la venta por la propia sociedad determinará que la renta se integre al tipo general de gravamen del IS». MALVÁREZ PASCUAL, Luis A.: «El régimen de las sociedades patrimoniales: (...)». *Op. cit.*, pág. 93.

¿Puede asimilarse a la compraventa de inmuebles del artículo 25.2 del TRLIRPF? En nuestra opinión no, ya que la compraventa del artículo 25.2 debe referirse a bienes no transformados o, al menos, no sustancialmente. Como ha puesto de manifiesto la DGT ¹⁷, la actividad de promoción inmobiliaria constituye, en todo caso, una actividad económica, sin que hayan de cumplirse los requisitos del apartado 2 del artículo 25 del TRLIRPF, ya que éstos están previstos para el arrendamiento y compraventa de inmuebles, actividades distintas de la promoción inmobiliaria.

Lo que caracteriza a la promoción inmobiliaria es la finalidad que persigue, que no es otra que la venta de un bien nuevo, el inmueble o las unidades obtenidas por la transformación de un inmueble preexistente. En este sentido, la calificación contable de los inmuebles de las empresas inmobiliarias se establece en función de la finalidad a la que estén destinados. Así, la Orden de 28 de diciembre de 1994, por la que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas inmobiliarias, en sus normas particulares de valoración tercera y quinta, señala que una construcción cuyo destino previsto sea el uso propio o la explotación en arrendamiento pertenecerá al inmovilizado material y si, por el contrario, el destino previsto de tal construcción es la venta, siempre que no haya sido objeto de explotación, estaremos ante una existencia.

Y es importante recalcar, por lo que seguidamente veremos, que la actividad promotora se continúa realizando con independencia del plazo que transcurra desde la finalización de la construcción del inmueble promovido –parcelas, pisos, locales, garajes– hasta su enajenación.

Por otra parte, también cabe plantearse si la rehabilitación de una edificación constituye o no realizar una actividad de promoción inmobiliaria en el sentido antes indicado. En este punto el criterio de la DGT ¹⁸, que entendemos igualmente acertado, ha sido el de considerar que la compra de inmuebles para su rehabilitación con el fin de venderlos posteriormente es también una actividad económica, idéntica a la promoción inmobiliaria.

Otra cuestión ciertamente importante y de enorme envergadura dados los importes que mueve el sector es la que se da cuando una sociedad promotora, una vez finalizada la construcción, decide cesar o dar por finalizada su actividad de promoción, bien porque pretende disolverse, traspasar su patrimonio o realizar una actividad diferente.

A nuestro parecer son igualmente aplicables a esta sociedad los criterios que hemos razonado anteriormente en el caso general de cese en la actividad, en la medida en que la entidad decida disolverse. Es decir, que la entidad continúa realizando su actividad con independencia de que el proceso liquidatorio sea más o menos largo, por lo que todos sus elementos patrimoniales continuarán estando afectos a la actividad de promoción inmobiliaria, lo que imposibilitará la aplicación del régimen especial de las sociedades patrimoniales.

¹⁷ Entre otras, en las siguientes consultas: 2041-04, de 30 de noviembre; 2081-04, de 20 de diciembre; 1833-04, de 29 de septiembre; 1938-04, de 25 de octubre.

¹⁸ Consulta 1231-04, de 13 de mayo.

Sin embargo, la solución no parece tan clara cuando la entidad decide cesar en su actividad de promoción pero pasa a desarrollar otra actividad. No se nos escapa que muchas empresas promotoras, manifestando que su intención es dedicar sus activos al arrendamiento, podrían entender que, si no disponen de los medios del artículo 25.2 del TRLIRPF, no realizan una actividad económica y, en consecuencia, que los inmuebles promovidos son bienes del inmovilizado y no existencias. Ello permitiría aplicar el tipo de gravamen del 15 por ciento a la plusvalía originada por la venta posterior, siempre que haya transcurrido más de un año entre la finalización de las obras y la fecha de transmisión.

En una primera aproximación a esta cuestión, en la medida en que la sociedad patrimonial tributa con arreglo a las normas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, podría entenderse que le sería aplicable lo dispuesto en el artículo 26.4 del TRLIRPF: *«Se atenderá al valor normal en el mercado de los bienes o servicios objeto de la actividad, que el contribuyente ceda o preste a terceros de forma gratuita o destine al uso o consumo propio»*. Es decir, cuando la sociedad cesa en su actividad de promoción y afecta sus existencias a la actividad de arrendamiento, lo que está haciendo es destinar al uso propio los elementos que antes utilizaba en esa actividad económica. De esta forma, en el ejercicio en que se produce el cese la entidad integraría en su base imponible, como rendimiento de su actividad económica, gravando por tanto la plusvalía antes de su realización en el mercado. Aparte de los problemas originados por la posible vulneración del principio de capacidad económica –al gravar una renta no realizada–, la principal dificultad de este razonamiento estriba en que se basa en la existencia de un «patrimonio particular» diferente del patrimonio empresarial, distinción ciertamente dificultosa en una sociedad mercantil.

Aparcada la opción anterior, creemos que el criterio más lógico es el de considerar que la sociedad que promueve lo hace con la finalidad de esta actividad, que no es otra que la venta de los bienes promovidos. Si la entidad decide destinarlos al arrendamiento, no significa que deje de realizar la actividad promotora, sino que únicamente está rentabilizando sus inversiones a la espera de la realización definitiva en el mercado.

En todo caso, solamente analizando los hechos acaecidos en un lapso temporal suficientemente amplio se podrá determinar si el comportamiento del sujeto o de los sujetos pasivos implicados tenía por objeto obtener, exclusivamente, una ventaja fiscal al aplicar el régimen especial.

2.2. Las causas de exclusión. Cómputo.

Como se ha señalado más arriba, la presencia de las circunstancias del apartado 1 del artículo 61 del TRLIS no supone que, automáticamente, la sociedad deba tributar en el régimen de las sociedades patrimoniales, ya que puede que se produzca alguna de las causas de exclusión que establece el apartado 2 de dicho precepto. Es necesario señalar que el apartado 2 comienza señalando que *«no se aplicará el presente régimen...»*. Por tanto, una sociedad puede tener la consideración de patrimonial conforme a los criterios del TRLIS (es decir, según el apartado 1 del art. 61) y, sin embargo, no estar obligada a tributar en este régimen.

Las causas de exclusión incluidas en el apartado 2 del artículo 61 del TRLIS hacen referencia a tres supuestos concretos:

1. Cuando una persona jurídica de derecho público sea titular de más del 50 por ciento del capital.
2. Cuando los valores representativos de la participación de la sociedad estuviesen admitidos a negociación en alguno de los mercados secundarios oficiales de valores previstos en la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores.
3. Cuando la totalidad de los socios sean personas jurídicas que, a su vez, no sean sociedades patrimoniales.

Los tres supuestos de exclusión aparecían igualmente, aunque configurados formalmente de una manera diferente, en el régimen de transparencia fiscal. Respecto de la primera causa de exclusión, el artículo 75.6 de la Ley 43/1995 señalaba que *«tampoco será aplicable el régimen de transparencia fiscal cuando una persona jurídica de Derecho público sea titular de más del 50 por ciento del capital de una de las sociedades contempladas en la letra a) del apartado 1 de este artículo»*. Su justificación ¹⁹ obedecía a que «se presume, por el carácter público del socio mayoritario, que el fin que se persigue con la creación de la sociedad no es, en ningún caso, la elusión del tributo».

En relación con la segunda causa de exclusión, su regulación en el régimen de transparencia fiscal se encontraba igualmente en el apartado 6 del artículo 75 de la Ley 43/1995: *«En ningún caso será aplicable el régimen de transparencia fiscal en los períodos impositivos en que los valores representativos de la participación en el capital de la sociedad estuviesen admitidos a negociación en alguno de los mercados secundarios oficiales de valores previstos en la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores»*. Justificada ²⁰ porque «dada la dimensión y características de las sociedades admitidas a negociación en estos mercados en ningún caso van a tener entre sus fines la elusión de la progresividad del IRPF».

Respecto de la tercera causa de exclusión señalada hay que tener en cuenta que en el desaparecido régimen de transparencia fiscal la redacción de este supuesto era la siguiente: *«No procederá la imputación cuando la totalidad de los socios sean personas jurídicas no sometidas al régimen de transparencia fiscal. En este supuesto la sociedad afectada no tendrá la consideración de sociedad transparente a ningún efecto»*. Este párrafo se incluía dentro del apartado 2 del artículo 75 de la Ley 43/1995, que es el que establecía el mecanismo de funcionamiento, esto es, cómo se efectuaba la imputación a los socios de las bases imponibles positivas y demás conceptos (deducciones, bonificaciones, pagos a cuenta...). Por tanto, la finalidad de este párrafo era clara. En la medida en que el objetivo del régimen de transparencia era el de evitar la elusión de la progresividad mediante la interposición societaria, si todos los socios eran sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades,

¹⁹ MALVÁREZ PASCUAL, Luis A.: «El régimen de las sociedades patrimoniales: (...)». *Op. cit.*, págs. 74 y 75.

²⁰ MALVÁREZ PASCUAL, Luis A.: «El régimen de las sociedades patrimoniales: (...)». *Op. cit.*, pág. 75.

con un tipo de gravamen proporcional, el objetivo del régimen de transparencia dejaba de tener sentido. A la misma finalidad obedece esta causa de exclusión en el régimen de las sociedades patrimoniales ²¹.

La finalidad indicada para cada uno de los tres supuestos es plenamente trasladable al régimen de las sociedades patrimoniales. Sin embargo, se plantea el problema de fijar cómo ha de computarse temporalmente la concurrencia de estas circunstancias ya que, a nuestro juicio, la solución no puede ser la misma que en el régimen de transparencia fiscal.

En efecto, en la transparencia fiscal, el momento temporal en que operaban las tres causas de exclusión estaba inexorablemente unido al momento en el que tenía lugar la imputación a los socios ²². Por tanto, si el día de la conclusión del período impositivo todos los socios eran personas jurídicas no sometidas al régimen de transparencia fiscal, tampoco la sociedad tenía la consideración de transparente. Así lo afirmó la DGT ²³ en relación con esta causa, aunque el criterio utilizado resulta igualmente válido para las otras dos: «(...) en el caso en que en una sociedad concurran durante más de noventa días del ejercicio social las circunstancias para ser considerada como transparente pero, a la conclusión del período impositivo correspondiente, fecha en la cual deben determinarse las personas o entidades que tienen la cualidad de socio al objeto de la imputación de sus bases imponibles, la totalidad de sus socios fuesen personas jurídicas no sometidas al régimen de transparencia fiscal, no procederá la imputación y dicha sociedad no tendría la consideración de sociedad transparente a ningún efecto».

Como señalábamos más arriba, aunque la finalidad de los regímenes de transparencia fiscal y de sociedades patrimoniales es la misma, los mecanismos utilizados para conseguirla son radicalmente distintos, ya que el segundo no utiliza un sistema de imputación. La consecuencia fundamental de este hecho es que, si no existe imputación a los socios, no puede aceptarse el criterio de referir el momento en que se produce cualquiera de las causas de exclusión al momento en que se determina quiénes son los destinatarios de la imputación ²⁴, que era el criterio aplicable en el régimen de transparencia fiscal ²⁵.

²¹ Como ha puesto de manifiesto MALVÁREZ PASCUAL, «dicho argumento no es válido en relación con las sociedades civiles que tributan en el régimen de atribución de rentas en el IRPF. Al tratarse de sociedades con personalidad jurídica, la sociedad interpuesta en la que pudieran participar no se sometería al régimen de las sociedades patrimoniales. Para evitar estos problemas no basta, pues, la delimitación en función de la personalidad jurídica, sino que debería hacerse en función de la sujeción de la entidad al IS». MALVÁREZ PASCUAL, LUIS A.: «El régimen de las sociedades patrimoniales: (...)». *Op. cit.*, pág. 74.

²² Recuérdese que el artículo 76.1 de la Ley 43/1995 establecía que «las imputaciones se realizarán a las personas o entidades que ostenten los derechos económicos inherentes a la cualidad de socio el día de la conclusión del período impositivo de la sociedad transparente, (...)». Es decir, existe un momento temporal crítico: el de la conclusión del período impositivo, en el cual se produce el devengo del impuesto (art. 25 de la Ley 43/1995) y es la referencia temporal para efectuar la imputación.

²³ Entre otras, la Consulta número 2452-99, de 28 de diciembre.

²⁴ *Vid.* en este sentido, VV.AA., «Comentarios al Impuesto sobre Sociedades», Tomo II, Regímenes especiales. Cuatrecasas Abogados, Civitas, 1998, pág. 1.591.

²⁵ Algunos autores, no obstante, continúan manteniendo la misma tesis para las sociedades patrimoniales, considerando que si en el último día del período impositivo todos los socios son personas jurídicas –no patrimoniales– se consigue automáticamente que la sociedad no tribute en el régimen especial. El fundamento de este criterio radica en la propia redac-

Si se trasladara este criterio a las sociedades patrimoniales, ¿qué sentido tendría que las causas de exclusión hayan de concurrir el último día del período impositivo cuando esta fecha no tiene ninguna incidencia en el régimen? ¿Por qué no bastaría con que se produjeran un solo día, no necesariamente el último? ¿No sería más lógico en este caso atender al momento en que el socio obtiene una renta por los dividendos repartidos o por la transmisión de su participación en la sociedad patrimonial? A nuestro entender, aunque los dos regímenes especiales tienen un substrato similar, la respuesta a este problema no puede ser idéntica porque sus mecanismos de tributación son radicalmente diferentes.

En efecto. Imaginemos una sociedad A, dedicada exclusivamente al arrendamiento de su único inmueble, un local comercial, del que es propietaria y cuyo período impositivo abarca el año natural. Durante todo el año 2005, hasta el 30 de diciembre, su accionariado lo componen dos personas físicas. Por tanto, tributará como sociedad patrimonial, de tal forma que su base imponible estará formada por el rendimiento del capital inmobiliario originado por el arrendamiento del local comercial. Ese día, 30 de diciembre de 2005, ya que la cuota a satisfacer a la Hacienda Pública resultaría muy superior en el régimen especial (tipo de gravamen del 40 por ciento, no deducibilidad de ciertos gastos) que en el régimen general del Impuesto sobre Sociedades, deciden transmitir todas sus acciones a otra sociedad B residente, de la que son también sus accionistas. Con ello se consigue que la sociedad A tribute en el régimen general, con una menor tributación. ¿Tiene algún sentido?

Se hace necesario, pues, adoptar otro criterio distinto ²⁶ del que se aplicaba en la transparencia fiscal para establecer cuándo deben apreciarse las causas de exclusión. Ya que el único requisito temporal establecido en la regulación de este régimen especial es la necesidad de la concurrencia de las circunstancias relativas al activo y al accionariado durante más de noventa días del ejercicio social, parece lógico que el criterio aplicable tenga en cuenta esta circunstancia.

En este sentido, el criterio que entendemos más coherente con la propia finalidad del régimen es el de conjugar simultáneamente los supuestos de exclusión del apartado 2 del artículo 61 del TRLIS con las circunstancias del apartado 1. Es decir, en primer lugar, es necesario cuantificar el número de días del ejercicio social en que concurren las circunstancias objetiva (composición del activo) y subjetiva (participación en el capital social). Seguidamente, habrá que restar de esa cifra el número de días en que, al mismo tiempo, concurre alguna de las circunstancias del artículo 61.2 del TRLIS. Si después de esta sustracción, la diferencia supera los noventa días, la sociedad tributará como patrimonial.

ción de la norma, ya que el requisito de los noventa días se encuentra en el apartado 1 del artículo 61 del TRLIS, por lo que no debe afectar a las causas de exclusión, que se encuentran reguladas en el apartado 2 del mismo artículo. Así, MARÍN BENÍTEZ entiende que este apartado permite un medio asequible para sortear la aplicación de este régimen especial. MARÍN BENÍTEZ, Gloria: «El régimen de la sociedad patrimonial: ¿hacia una imposición separada de las rentas del capital?». *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, núm. 260, noviembre 2004, pág. 124.

En el mismo sentido, LÓPEZ-SANTACRUZ MONTES, José Antonio: «Impuesto sobre Sociedades 2004». *Memento práctico*. Francis Lefebvre. Marginal 5966, precisión 1). Sostiene este autor que ésta y las demás causas de exclusión del artículo 61.2 del TRLIS deben valorarse en el momento de la conclusión del período impositivo, con independencia de que durante más de 90 días se hayan dado las condiciones sobre la composición del activo y sus socios.

²⁶ Así lo entiende igualmente PÉREZ ROYO. Según este autor, «tal conclusión [en el régimen de transparencia] no puede trasladarse mecánicamente al nuevo régimen de las sociedades patrimoniales porque este último no es un régimen de imputación de renta». PÉREZ ROYO, Ignacio: «La supresión del régimen de transparencia fiscal (...)». *Op. cit.*, pág. 28.

En este sentido, en relación con el régimen de transparencia fiscal, SERRANO GUTIÉRREZ ²⁷, al referirse al período de la concurrencia de los requisitos previstos para calificar a una sociedad como transparente, señalaba que el examen diario de la composición del accionariado de la sociedad es una misión que, debido a la exigencia legal (antiguo art. 77 de la Ley 43/1995 para las sociedades transparentes) de que los títulos sean nominativos, puede resultar sencilla. No obstante, añade, el requisito del carácter nominativo de los títulos se establece para las sociedades ya calificadas como transparentes, sin que dicha obligación exista antes de que se produzca dicha calificación, lo que en la práctica se traduce en una dificultad añadida para comprobar el requisito temporal. Este mismo análisis, de examen diario del accionariado y sus posibles dificultades, puede trasladarse al ámbito de las sociedades patrimoniales ²⁸.

A pesar de todo lo anterior, algún pronunciamiento administrativo se manifiesta en favor de la idea original de referir las causas de exclusión a la fecha de devengo del impuesto. La Dirección General de Hacienda de Vizcaya ²⁹ señala, en relación con las causas de exclusión, que éstas deben comprobarse el día de finalización del período impositivo, que es el del devengo del impuesto.

Finalmente, aunque relativo a la propia tributación de las sociedades patrimoniales y no al ámbito de aplicación del régimen, la solución que apoyamos puede servir para arrojar luz igualmente a otro supuesto en el que el momento temporal de aplicabilidad tampoco está definido. Nos referimos a la circunstancia contemplada en el número 3.º de la letra a) del artículo 61.3 del TRLIS, que establece que «*no serán de aplicación las reducciones establecidas en los artículos 21.2, 21.3, 24.2, 30 y 94.2 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, cuando alguno de los socios de la sociedad patrimonial sea sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes*». Dichos artículos regulan diversas reducciones en los rendimientos del capital y de actividades económicas, así como en determinadas prestaciones percibidas en forma de capital. ¿En qué momento debe apreciarse la circunstancia relativa a los socios?

A nuestro juicio el criterio de interpretación no puede ser el mismo que el utilizado anteriormente. Su fundamento estriba en que el régimen de las sociedades patrimoniales chirría cuando en ellas participan sociedades y no personas físicas. De tal forma que esta norma, al menos en la voluntad del legislador, tiene por objeto desincentivar que en las sociedades patrimoniales participen sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades. Al igual que ésta, existen otras normas en el propio régimen con la misma finalidad, como son las limitaciones para aplicar la deducción por doble imposición [arts. 62.1.b) y 62.2.b) del TRLIS]. En consecuencia, debe entenderse que este apartado impide la aplicación de las reducciones cuando cualquiera de los socios, en cualquier momento del ejercicio social, sea sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes. Dicho de otra forma, únicamente podrán aplicarse las reducciones cuando, a lo largo de todo el ejercicio social, los socios sean contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

²⁷ SERRANO GUTIÉRREZ, Ángel: «Transparencia fiscal». *Dossier práctico*. Francis Lefebvre, 2001, pág. 185, marginal 1317.

²⁸ Esta obligación para las sociedades patrimoniales se encuentra actualmente regulada en el apartado 1 del artículo 63 del TRLIS: «*Las sociedades patrimoniales deberán mantener o convertir en nominativos los valores o participaciones representativos de la participación en su capital*».

²⁹ Instrucción 3/2003, de 3 de noviembre, de la Dirección General de Hacienda, por la que se establecen criterios interpretativos respecto al régimen transitorio de la transparencia fiscal y al régimen especial de las sociedades patrimoniales.

3. TRIBUTACIÓN DE LAS SOCIEDADES PATRIMONIALES

Al igual que en la configuración del ámbito de aplicación del régimen, el propio mecanismo de tributación de las sociedades patrimoniales plantea igualmente otras cuestiones ciertamente controvertidas. Así, el mandato legal que obliga a estas sociedades, sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, a determinar la base imponible con arreglo a las normas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas es una fuente directa de estos problemas.

Sin embargo, la amplitud del tema nos obliga a centrarnos en este apartado en qué ocurre cuando una sociedad pasa de tributar en el régimen general al régimen especial y viceversa. Al respecto, uno de los problemas fundamentales de la regulación del régimen de las sociedades patrimoniales es que se contempla como si fuera un compartimento estanco, estableciendo su tributación como si la sociedad siempre hubiera estado incluida en este régimen y fuera indefinidamente a estar incluida en él. En consecuencia, no prevé los efectos que puedan producirse al pasar del régimen general del impuesto al régimen especial y, de la misma forma, cuando se pase del régimen especial al régimen general. Hay que tener en cuenta que muchas operaciones económicas o determinadas opciones fiscales no producen efectos únicamente para un solo período impositivo, sino que pueden extenderse a lo largo del tiempo y obligar a la sociedad a lo largo de varios años.

Al respecto, el legislador, ante la amplia casuística que se deriva de las posibilidades de transición entre los regímenes de tributación, no pudo o no quiso entrar a regular estas situaciones. El único pronunciamiento legislativo expreso fue el de establecer un régimen transitorio ³⁰ para permitir a las sociedades transparentes bien el paso al nuevo régimen de las sociedades patrimoniales, bien incentivar su disolución y liquidación mediante la aplicación de determinados incentivos fiscales. Sin duda, pesaba en el ánimo del legislador la idea de que el régimen de las sociedades patrimoniales estaba lógicamente destinado a ser aplicado por las sociedades hasta entonces incluidas en el régimen de transparencia fiscal.

En consecuencia, como se ha apuntado, no están resueltas muchas de las cuestiones derivadas de la transición del régimen general al régimen especial y viceversa. A nuestro entender, son varios los planteamientos posibles de los que puede partirse para tratar de dar alguna solución.

Una primera alternativa es la respetar de forma escrupulosa la estanqueidad entre uno y otro impuesto. Si la ley no lo ha previsto, no es posible aplicar a una sociedad patrimonial los criterios de tributación del Impuesto sobre Sociedades. De este modo, la remisión al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para establecer la base imponible en estas sociedades debe entenderse en toda su amplitud. Así, no cabe invocar los criterios de imputación temporal del Impuesto sobre Sociedades para determinar la renta del período impositivo, ya que el criterio de imputación es diferente y la tributación sería distinta en ambos impuestos. En definitiva, no puede obviarse la relación entre hecho

³⁰ Regulado en las disposiciones transitorias primera y segunda de la Ley 46/2002. Su contenido se encuentra ahora recogido en las disposiciones transitorias decimoquinta y decimosexta, respectivamente, del TRLIS.

imponible y su traducción en una obligación tributaria ³¹. Si lo que se ha querido conseguir es que las sociedades patrimoniales tributen como si fueran personas físicas, han de aplicarse exclusivamente los principios de tributación de éstas, sin que quepa acudir de ningún modo, cuando no hay un criterio definido de tributación en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, a los criterios de tributación del régimen general del Impuesto sobre Sociedades.

Una segunda alternativa es la de considerar que, cuando el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas no regula un caso concreto, pueden aplicarse de forma subsidiaria los preceptos del impuesto societario. Es decir, habrá que conjugar los preceptos del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para fijar la base imponible de las sociedades patrimoniales, de tal forma que si el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas no establece un criterio para gravar una renta ³², debe aplicarse el Impuesto sobre Sociedades en virtud de que las sociedades patrimoniales son sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades. Si una sociedad patrimonial obtiene una «renta» habrá que ver, en primer lugar, cómo se determina esa renta según el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y cuál es la forma en que se integra en la base imponible. En caso de que este impuesto no considera gravable esa renta, ha de acudirse al Impuesto sobre Sociedades para que, en todo caso, no deje de gravarse. Como veremos, algunos pronunciamientos administrativos parecen apuntar en este sentido.

Una tercera posibilidad, que podríamos llamar intermedia entre las dos anteriores, es la de entender que siempre que haya criterios en uno y otro impuesto entre los que existe un cierto grado de equivalencia, es posible coordinarlos para solucionar los problemas de determinación de la base imponible. Pero cuando no existe esa equivalencia no deben aplicarse «criterios interpretativos» necesariamente forzados que desvirtuarían la aplicación del régimen especial. De esta forma no cabe invocar la supletoriedad del Impuesto sobre Sociedades respecto del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas cuando éste no establece la sujeción o el mecanismo de tributación de una renta que obtenga una sociedad patrimonial.

A nuestro entender, esta última es la solución más razonable. Vamos a ver algunos supuestos concretos derivados de este problema de la transición de uno a otro régimen, sobre los que hay dudas acerca de su tributación. Algunos de ellos ya han sido analizados por los órganos administrativos.

³¹ Relación necesaria, por otra parte, para generar la obligación tributaria. Al respecto, MONTESINOS OLTRA señala: «Ciertamente, para la aplicación de las normas reguladoras de la base imponible, es decir, para la liquidación del impuesto, debemos preguntarnos previamente si determinadas situaciones de hecho son susceptibles de generar renta, operación que requiere de una calificación que, sin embargo, no es capaz de provocar inicialmente un juicio acerca de la existencia del hecho imponible. Por lo demás, dicha calificación se realiza muchas veces atendiendo a la clasificación de los distintos rendimientos que se definen en los preceptos que regulan la base imponible, que, más allá de la sistemática legal, no son sino un complemento de la definición del hecho imponible». MONTESINOS OLTRA, Salvador: *La compensación de bases imponibles negativas*. Aranzadi, 2000, págs. 82-83.

³² Como no puede ser de otra manera, el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas es precisamente eso, un impuesto para las personas físicas, por lo que no tiene por qué contemplar los criterios para establecer cómo tributan, por ejemplo, la dotación y la reversión de una provisión por depreciación de valores de una sociedad.

3.1. Operaciones a plazos.

Un primer ejemplo de los efectos de la tributación al pasar del régimen general al especial, en el que pueden aplicarse de forma lógica los criterios regulados en ambos impuestos, es el de las llamadas operaciones a plazos.

La existencia de un criterio especial en la imputación temporal de las rentas producidas como consecuencia de operaciones a plazos o con precio aplazado se encuentra tanto en el Impuesto sobre Sociedades ³³ como en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ³⁴. En ambos casos, la posibilidad de aplicar el criterio de caja en estas operaciones es una opción que se otorga al sujeto pasivo con la finalidad de evitar el quebranto originado por el lapso temporal que transcurre entre la percepción del importe o importes aplazados y el pago del tributo.

En este caso, si una sociedad, ya en régimen general, ya en régimen especial, optó por aplicar este criterio de imputación, consideramos que debe continuar aplicándolo si pasa a tributar en el otro régimen. Como es lógico, la renta que deba integrarse en la base imponible tributará al tipo correspondiente al régimen en el que la sociedad tribute en cada período impositivo. Así, si la renta se originó cuando la sociedad tributaba como patrimonial, su tributación al pasar al régimen general se efectuará gravando la parte correspondiente a cada importe percibido a los tipos que prevé el artículo 28 del TRLIS.

Éste ha sido el criterio adoptado por la DGT ³⁵, entendiendo que si la sociedad optó por aplicar el criterio de caja —en este caso en el Impuesto sobre Sociedades— debe continuar aplicándolo cuando tribute como sociedad patrimonial —es decir, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas—. Como no podía ser menos, al tratarse de una renta derivada de la transmisión de un inmueble, la parte que se integra en la base imponible, correspondiente a los períodos en que la sociedad es patrimonial, se califica como una ganancia patrimonial. Su inclusión en la parte general o especial de la base imponible dependerá del período de tenencia del elemento patrimonial transmitido (más o menos de un año).

3.2. Provisiones.

Otro supuesto relativo a la transición de un régimen a otro es el del tratamiento fiscal de las provisiones correctoras de elementos del activo. Un caso típico es el que se produce cuando la sociedad dotó una provisión encontrándose en el régimen general y posteriormente, estando ya obligada a tributar como una sociedad patrimonial, tiene lugar la operación en virtud de la cual se origina un exceso de la provisión dotada o es necesario eliminarla porque los elementos patrimoniales correspondientes han recuperado su valor.

³³ Artículo 19.4 del TRLIS.

³⁴ Artículo 14.2 d) del TRLIRPF.

³⁵ Consulta 1232-04, de 13 de mayo.

El único pronunciamiento administrativo del que a fecha de hoy tenemos constancia es el efectuado por Hacienda Foral vizcaína, recogido en la Instrucción 3/2003, de 3 de noviembre, de la Dirección General de Hacienda.

Este órgano, en relación con los elementos patrimoniales que hubieran sido objeto de correcciones de valor, señala en primer lugar que es posible que una entidad tribute en unos ejercicios siguiendo el régimen de sociedades patrimoniales y en otros no, con lo que las provisiones dotadas en los ejercicios en que aplique el régimen especial de sociedades patrimoniales no habrán sido deducibles, mientras que sí lo habrán sido en los que esté sometida al régimen general o al régimen especial de transparencia fiscal. Para evitar supuestos de doble imposición o de desimposición como consecuencia del sometimiento de una entidad a diferentes regímenes de determinación de la base imponible en el Impuesto sobre Sociedades en diferentes períodos impositivos, hay que tener presente que en cada ejercicio la sociedad aplicará las normas del régimen correspondiente a los efectos de determinar la deducibilidad de las provisiones correspondientes. Y añade que, en los ejercicios en que se produzca la recuperación del valor de los activos y la reversión de la correspondiente provisión, habrá que ver si la dotación correspondiente fue deducible o no en el ejercicio en que se produjo. Si fue deducible, la entidad deberá incluir en su base imponible el importe de la reversión de la provisión sea cual sea el régimen fiscal aplicable en ese ejercicio, mientras que si la dotación no fue deducible, no deberá incluir la reversión de la misma en la base imponible con independencia del régimen fiscal aplicable en ese momento.

En segundo lugar, en cuanto al valor fiscal de los elementos patrimoniales, a la hora de determinar la renta o la ganancia o pérdida patrimonial que se ponga de manifiesto con ocasión de la transmisión de un elemento del activo, deberán aplicarse las normas vigentes en ese período impositivo, si bien, adicionalmente deberá corregir el resultado correspondiente teniendo presente el valor fiscal acumulado del activo a lo largo de los diferentes períodos impositivos. En particular, si una sociedad sometida al régimen especial de sociedades patrimoniales enajena un activo respecto al que se hubieran dotado en ejercicios anteriores provisiones deducibles, o respecto del que se hubiera utilizado un criterio de valoración como el del coste medio ponderado en el caso de valores, o en el que se hubieran utilizado diferentes criterios de amortización, determinará la ganancia o pérdida patrimonial considerando las normas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas moduladas ³⁶ para tener en consideración las incidencias que en la valoración fiscal de los activos se hubieran producido en los ejercicios anteriores.

En tercer lugar, la Instrucción señala que en ambos casos la aplicación de otros criterios llevaría a provocar supuestos de doble imposición o de desimposición, contrarios al principio constitucional de capacidad económica y a la igualdad de todos los ciudadanos en el deber de contribuir.

Podemos ver en acción los criterios anteriores suponiendo el caso de una sociedad que dotó una provisión por depreciación de valores representativos de la participación en fondos propios de otra entidad no cotizada, gasto que tuvo la consideración de deducible en virtud del artículo 12.3 del TRLIS, cuando la sociedad tributaba en el régimen general del impuesto.

³⁶ El subrayado es nuestro.

Una primera situación es que se produzca una recuperación del valor de los títulos, lo que determinará contablemente un exceso parcial o total de la provisión dotada. La finalidad de la provisión es, en virtud del principio de prudencia ³⁷, la de reflejar una corrección valorativa de los títulos. Al recuperarse el valor de los títulos, dicha finalidad desaparece, bien totalmente si la recuperación permite llegar de nuevo al valor de adquisición, bien parcialmente si no lo alcanza.

Lo importante es determinar si la reversión de la provisión debe considerarse o no como un ingreso y, por tanto, si debe formar parte de la base imponible de la sociedad ahora patrimonial. En este sentido, de la Instrucción se entendería que, en la medida en que la provisión dotada fue un gasto fiscalmente deducible, en los ejercicios en que se produzca la recuperación del valor de los títulos la entidad deberá incluir en su base imponible el importe de la reversión de la provisión sea cual sea el régimen fiscal aplicable en ese ejercicio. Otra conclusión, según el órgano foral, llevaría a provocar supuestos de doble imposición o de desimposición, ya que en ningún caso debe ser admisible que una misma renta no se tome en consideración o lo sea dos veces a los efectos de determinar la base imponible. Por otra parte, como las provisiones correspondientes a la cartera de valores se determinan al final de cada ejercicio económico, podría considerarse que esa recuperación del valor se genera durante un período máximo de un año, por lo que habrían de incluirse en la parte general de la base imponible.

La segunda situación posible en relación con la provisión dotada es que se transmita la participación correspondiente. En este caso, resulta necesario plantear las diferentes posibilidades que pueden darse en función de cuál sea el valor de enajenación de los títulos. A fin de tener una idea más clara, supongamos un ejemplo:

- 01-01-2005. Una sociedad compra 1 acción por 100 euros.
- 31-12-2005. Dota una provisión por 10 euros. Por tanto, en este momento, el valor neto contable de la acción es de 90 euros.
- 30-06-2006. Se transmite la acción.

La primera posibilidad es que el valor por el que se transmite la acción sea de 120 euros, es decir, que supere el valor de adquisición originario. En este caso, podría entenderse que se han producido dos rentas distintas: una, la recuperación del valor del título, cuyo importe es el de la provisión dotada, que se integrará en la parte general de la base imponible (10 euros); otra, la ganancia patrimonial originada por su transmisión, calculada por la diferencia entre los valores de transmisión y de adquisición (es decir, 20 euros), que habrá de incluirse en la parte especial de la base imponible ya que el período de permanencia del título en el patrimonio de la sociedad es superior a un año ³⁸.

³⁷ Principio recogido en el Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre.

³⁸ TRLIRPF, artículo 40.1.

La segunda posibilidad es que el valor de transmisión de la acción sea inferior al valor de adquisición originario pero superior a su valor neto contable en el momento de la enajenación (supongamos que el valor de transmisión de 96 euros). En este caso, la parte de la provisión correspondiente a la diferencia (6) entre el valor de transmisión (96) y el valor neto contable (90) se corresponde con una recuperación del valor, por lo que deberá integrarse en la parte general de la base imponible. Por el contrario, el resto de la provisión dotada inicialmente (4), que se corresponde con la diferencia entre el valor de adquisición originario y el valor de transmisión, representa una pérdida potencial que se convierte en definitiva, sin incidencia fiscal.

Finalmente, la tercera posibilidad es que el valor de transmisión del título sea inferior a su valor neto contable en el momento de la enajenación (supongamos que el valor de transmisión es de 86 euros). En este caso, la totalidad de la provisión dotada (10 euros) deviene definitiva. Existe además una pérdida adicional que no fue provisionada (de 4 euros) que se corresponde con la diferencia entre el valor de transmisión y el valor neto contable y que debería integrarse como pérdida patrimonial en la parte general o especial de la base imponible en función del período de permanencia de la acción en el patrimonio societario.

En las dos situaciones, recuperación del valor y transmisión, las soluciones que derivan del pronunciamiento administrativo de la Hacienda vizcaína plantea algunos interrogantes. Pero, sin duda, el fundamental es el referente a la calificación de la renta obtenida. Efectivamente, el apartado 1 del artículo 6 del TRLIRPF establece que *«constituye el hecho imponible la obtención de renta por el contribuyente»*. Y el apartado 2 de dicho precepto señala que *«componen la renta del contribuyente:*

- a) Los rendimientos del trabajo.*
- b) Los rendimientos del capital.*
- c) Los rendimientos de las actividades económicas.*
- d) Las ganancias y pérdidas patrimoniales.*
- e) Las imputaciones de renta que se establezcan por ley».*

¿En qué categoría de las cinco que establece este apartado 2 cabe incluir la recuperación del valor de los títulos, esto es, el ingreso producido por la reversión de la provisión inicialmente dotada, originada bien por la recuperación de su valor al final del ejercicio, bien en el momento de la transmisión? Ésta no es una cuestión baladí, ya que la inclusión de una renta en una u otra categoría tiene incidencia en la determinación de la base imponible. Piénsese, en este sentido, en los diferentes límites establecidos para la integración y compensación de rentas del TRLIRPF ³⁹. La única solución posible, a juicio del órgano administrativo foral, estribaría en considerar a dicha renta como

³⁹ TRLIRPF, artículos 38, 39 y 40.

una ganancia patrimonial, en virtud del carácter residual que a esta categoría de rentas se asigna en el artículo 31.1 del TRLIRPF, que señala que *«son ganancias y pérdidas patrimoniales las variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél, salvo que por esta ley se califiquen como rendimientos»*. En definitiva, al no encajar en ninguno de los tipos de rendimientos del IRPF –trabajo, capital o actividades económicas–, habría que calificarla como una ganancia patrimonial.

A nuestro juicio, dicha solución no tiene apoyo legal. ¿Dónde está la alteración patrimonial? Al calificar en todo caso la recuperación del valor de los títulos como una ganancia patrimonial, la tributación de las sociedades patrimoniales se hace depender de apuntes contables que, por el contrario, sólo deberían estar presentes para establecer la base imponible en el Impuesto sobre Sociedades, pero no en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Por otra parte, si el título se deprecia nuevamente cuando la sociedad tributa como patrimonial, lo lógico, siguiendo el razonamiento anterior, es que dicha «pérdida» se integre en la base imponible. Efectivamente, si la reversión de la provisión debe ser tratada como un ingreso, ¿qué ocurrirá si el valor del título se deprecia nuevamente? Aplicando el criterio anterior, la nueva dotación a la provisión debería minorar la base imponible de la sociedad patrimonial. Pero, ¿de qué forma? ¿Es un gasto deducible? ¿De qué tipo de rendimiento? Si no lo es, aplicando la lógica anterior debe ser una pérdida patrimonial. Pero de nuevo, ¿dónde está la alteración en la composición del patrimonio?

En definitiva, aunque efectivamente puedan producirse situaciones de sobreimposición o desimposición, el único criterio que nos parece razonable es el considerar que la base imponible de la sociedad patrimonial no puede verse alterada por los apuntes contables relativos a la provisión, aunque ciertamente hayan tenido incidencia fiscal anteriormente –cuando la sociedad tributaba en el régimen general–.

Aplicando este razonamiento a los supuestos anteriores, el resultado sería el siguiente. En primer lugar, en el caso de recuperación del valor de los títulos no se reflejará ningún ingreso, con independencia de que el gasto dotado en su momento fuera deducible en el régimen general.

En segundo lugar, si se transmiten los valores, la única ganancia o pérdida patrimonial que ha de computarse es la diferencia entre los valores de adquisición y transmisión, sin tener en cuenta el denominado «valor fiscal» de los títulos.

La solución señalada no deja de ser coherente. A nuestro juicio, tratar de hacer tributar ingresos contables que no son nunca renta en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, con el argumento de la generación de situaciones de sobreimposición o desimposición, no resulta adecuado ya que nuevamente se fuerzan los mecanismos que relacionan el régimen general con el especial. El problema no está en el tratamiento de la provisión cuando la sociedad pasa a tributar como patrimonial, sino que se origina antes. Esto es, la verdadera incongruencia ocurre porque una sociedad que tributaba en el régimen general pasa a tributar como patrimonial. Y habrá que analizar si efectivamente es posible esta transición, tal y como expusimos en apartados anteriores.

3.3. Compensación de bases impositivas.

Otro supuesto en el que pueden verse los problemas que origina la transición del régimen general al especial es el de la compensación de las bases impositivas negativas.

Antes de entrar en materia, cabe señalar que el artículo 61.3 del TRLIS establece, en el punto 4.º de su letra a), que «*las bases impositivas negativas de ejercicios anteriores se compensarán según lo dispuesto en la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*». SANZ GADEA⁴⁰ entiende que dicho precepto «se está refiriendo a las bases impositivas negativas correspondientes a períodos impositivos en los que es aplicable el régimen de las sociedades patrimoniales...». Es decir, que dicho precepto se está refiriendo a las bases impositivas negativas generadas en los períodos impositivos en que la sociedad ya haya tributado en el régimen especial y cuya compensación se producirá igualmente en este régimen.

Es, sin duda, una interpretación coherente con el hecho de que la base impositiva de la sociedad patrimonial se divida en dos partes, de conformidad con la tributación de una persona física en virtud del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Cuando una de las partes de la base impositiva sea negativa, su importe podrá compensarse de acuerdo con el mecanismo regulado en los artículos 38, 39 y 40 del TRLIRPF. Según estos preceptos, lo que no cabe es compensar la parte general con la parte especial de la base impositiva ni viceversa⁴¹. La compensación ha de realizarse dentro de cada componente de la base impositiva, de manera tal que, a efectos prácticos, puede sostenerse que existen dos bases impositivas totalmente autónomas e independientes.

Podemos ahora analizar la situación que mencionábamos antes y que parece que el legislador ha dejado sin solucionar: la compensación de una base impositiva negativa generada en el régimen general con la base impositiva determinada con arreglo al régimen especial y viceversa.

Imaginemos, en primer lugar, que una sociedad, ahora patrimonial, tiene bases pendientes de compensar generadas cuando tributaba en el régimen general del impuesto. ¿Es posible su compensación? ¿Cuál es el plazo de que se dispone para efectuar la compensación? En su caso, ¿con qué parte de la base impositiva positiva de la sociedad patrimonial?⁴²

⁴⁰ SANZ GADEA, Eduardo: «Modificaciones de la Ley 43/1995 establecida por la Ley 46/2002. (Desaparición de la transparencia fiscal interna y establecimiento de las sociedades patrimoniales) (I)». *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, núm. 239, febrero 2003, pág. 15.

⁴¹ En el TRLIRPF se las denomina parte general y parte especial de la renta del período impositivo.

⁴² Aunque sea obvio, resulta necesario señalar que el legislador sí ha resuelto, lógicamente, el supuesto de la compensación de las bases impositivas negativas generadas cuando la sociedad tributaba como transparente. Señala el apartado 5 de la actual disposición transitoria decimoquinta del TRLIS: «*Las bases impositivas negativas pendientes de compensar por las sociedades transparentes que pasen a tributar por el régimen especial de sociedades patrimoniales podrán ser compensadas, dentro del plazo que restase a la sociedad transparente, y en las condiciones establecidas en el artículo 23 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, con la parte general o especial de la base impositiva positiva de la sociedad patrimonial, a opción de ésta*».

La DGT se ha pronunciado sobre este hecho ⁴³. Según el Centro Directivo debe aplicarse la regla establecida en el artículo 61.3 del TRLIS, de tal forma que las bases que se hubieran generado en el régimen general deben compensarse según lo dispuesto en la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, otorgándoles un tratamiento similar que a las bases negativas generadas cuando la sociedad es patrimonial. De esta forma si una sociedad pasa a tributar en el régimen especial, se dispone de un plazo máximo de cuatro años para compensar una base imponible negativa que se generó en el régimen general. En conclusión, una sociedad patrimonial no podrá compensar las bases imponibles negativas producidas cuando estaba en el régimen general que tengan una antigüedad superior a cuatro años.

Por otra parte, la compensación podrá realizarse tanto con la parte general como con la parte especial de la base imponible de la sociedad patrimonial, debiendo efectuarse dicha compensación en la cuantía máxima que permita cada uno de los ejercicios. El argumento utilizado es que al tratarse la base imponible negativa de un concepto unitario, que se forma sin distinguir entre los distintos componentes de la renta, en virtud de «una interpretación sistemática» (sic), es necesario «aceptar que tanto la base imponible general como la base imponible especial de la sociedad patrimonial puedan ser utilizadas para compensar las bases imponibles negativas generadas en los ejercicios en que la sociedad tributaba en el régimen general del impuesto».

Por último, se añade que «si la sociedad volviera a tributar en el régimen general del impuesto en un período impositivo posterior, las bases imponibles negativas generadas cuando la sociedad tributaba en dicho régimen podrán compensarse si aun no ha concluido el plazo de 15 años previsto en el artículo 25 del TRLIS (art. 23 de la Ley 43/1995)».

De esta forma, el pronunciamiento administrativo de la DGT pone de manifiesto varias ideas o reglas:

- 1.^a Las bases imponibles negativas del régimen general sí pueden compensarse con la base imponible positiva de una sociedad patrimonial.
- 2.^a La compensación es posible tanto con la parte general como con la parte especial de la base imponible de la sociedad patrimonial.
- 3.^a El plazo para compensar es el mismo que si la base imponible se hubiera generado en el propio régimen especial de las sociedades patrimoniales, es decir, cuatro años. No obstante, se matiza esta restricción al plazo general de compensación ya que, si transcurrido un tiempo (aunque sea un solo período impositivo) la sociedad vuelve a tributar en el régimen general del impuesto, podrá continuar efectuando la compensación de aquellas bases negativas, siempre que no se haya sobrepasado el plazo general de compensación del artículo 25 del TRLIS ⁴⁴.

⁴³ Consultas número 1118-04, de 28 de abril (NFC019315); 1692-04, de 14 de septiembre (NFC020345).

⁴⁴ 15 años en la actualidad.

Es posible ver en acción este esquema con un supuesto práctico. Imaginemos que una sociedad, que tributaba en el régimen general del impuesto hasta 2003, pasa a tributar en 2004 como patrimonial (no importa la causa). Tiene bases pendientes de compensar generadas en 1995 y en 2001, de 200 y 100 u.m., respectivamente. En 2004 la parte general de la base imponible ha sido de 60 u.m. y la parte especial de la base imponible ha sido de 70 u.m. Posteriormente, en 2005, vuelve a tributar en el régimen general, obteniendo una base imponible de 260 u.m.

Según la interpretación de la DGT, la tributación de esta sociedad sería la siguiente ⁴⁵:

- Parte general de la base imponible (previa) 60
- Compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores (60)
 - Base pendiente de compensar generada en 1995 0
 - Base pendiente de compensar generada en 2001 60
- Parte general de la base imponible sujeta a gravamen 0
- Parte especial de la base imponible (previa) 70
- Compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores (40)
 - Base pendiente de compensar generada en 1995 0
 - Base pendiente de compensar generada en 2001 40
- Parte especial de la base imponible sujeta a gravamen 30
- Cuota íntegra 4,5
 - Parte general de la BI ($0 \times 40\%$) 0
 - Parte especial de la BI ($30 \times 15\%$) 4,5

El esquema de compensación de las bases imponibles negativas sería el siguiente:

AÑO 2004	Pendiente de aplicación	Aplicado en 2004	Aplicable en períodos posteriores
BI 1995	200	0	200
BI 2001	100	100	0
Totales	300	100	200

⁴⁵ Tomamos en consideración que la sociedad trata de minimizar su carga tributaria y prefiere reducir, en primer lugar, la parte general de la base imponible, que está sujeta a un tipo de gravamen superior.

Según la interpretación anterior, la base imponible negativa generada en 1995 nunca será compensable en tanto en cuanto la sociedad continúe tributando como sociedad patrimonial. En nuestro caso, sin embargo, la sociedad vuelve a tributar en el régimen general en 2005, siendo su tributación la siguiente:

- Base imponible (previa) 260
- Compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores (200)
 - Base pendiente de compensar generada en 1995 200
- Base imponible sujeta a gravamen 60
- Cuota íntegra ($50 \times 35\%$) ⁴⁶ 21

AÑO 2005	Pendiente de aplicación	Aplicado en 2005	Aplicable en períodos posteriores
BI 1995	200	200	0
Totales	200	200	0

Además de la DGT, la Dirección General de Hacienda de Vizcaya también se ha pronunciado sobre esta cuestión ⁴⁷. Según este órgano, como principio de partida debe admitirse que «las bases imponibles negativas (...) que se generen en cada ejercicio serán las que correspondan de acuerdo con la normativa aplicable en ese ejercicio y con el régimen de tributación de la entidad en el mismo, de tal manera que la posibilidad de aplicar(las) en ejercicios futuros (...) será la que corresponda de conformidad con el régimen fiscal aplicable en el ejercicio de acreditación y por el plazo establecido en el mismo». Añade que «en particular, las bases imponibles negativas generadas como sociedad patrimonial se podrán compensar en los ejercicios concluidos en los cuatro años siguientes, aunque posteriormente pase a tributar en régimen general o se produzca una subrogación a título universal en los bienes y derechos de la sociedad patrimonial por parte de otra entidad que tribute en régimen general por alguna de las operaciones sometidas al régimen especial regulado en el Capítulo X del Título VIII de la Norma Foral 3/1996, de 26 de junio, del Impuesto sobre Sociedades». Y finaliza señalando que «por su parte, la compensación de las bases imponibles negativas de las sociedades sometidas al régimen general del Impuesto sobre Sociedades que con posterioridad a la generación de la base imponible negativa pasen a tributar de conformidad con el régimen especial de las sociedades patrimoniales será voluntaria en todo caso para la entidad, pudiendo decidir la cuantía de la compensación a practicar en cada ejercicio y la parte de la base imponible a la que quiere aplicar la compensación, la parte general o la parte especial, no teniendo por qué aplicar la compensación a las dos en cada ejercicio».

⁴⁶ Suponiendo que la sociedad está sujeta al tipo general de gravamen (art. 28.1 del TRLIS).

⁴⁷ Instrucción 3/2003, de 3 de noviembre.

El criterio del órgano foral, aunque coincide con el de la DGT en la posibilidad de compensación de bases de uno y otro régimen, discrepa de éste en cuanto al plazo de compensación. La idea que se manifiesta en la interpretación del órgano foral vizcaíno es que el plazo de compensación de una base imponible negativa está en función del régimen tributario de la sociedad en el período impositivo en que generó la base imponible negativa. De esta forma, si la sociedad estaba sujeta al régimen general, el plazo será de 15 años, sin importar que posteriormente pase a tributar como patrimonial. En el otro sentido, si la sociedad tributaba como patrimonial, el plazo será de 4 años, aunque la sociedad tribute en el régimen general.

De acuerdo con la interpretación de ambos órganos administrativos cabe señalar, en primer lugar, que es posible efectuar la compensación de una base imponible negativa generada en el régimen general con una base imponible positiva de una sociedad patrimonial. Entendemos que el criterio adoptado resultaba el único medianamente viable, teniendo en cuenta que eliminar la posibilidad de efectuar esta compensación hubiera originado una crítica a la actuación administrativa con un alto coste, no sólo económico para los contribuyentes sino también necesariamente político. Pero su aplicación resta coherencia con la finalidad del régimen especial, esto es, evitar que se produzca una elusión de la progresividad del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas mediante la interposición de una sociedad instrumental.

Por tanto, la solución más acorde con el espíritu que preside la norma, a nuestro juicio, debe ser la de no permitir la compensación de las bases generadas en un régimen con las del otro. La solución propuesta por los órganos administrativos resulta necesariamente forzada, al posibilitar la compensación de bases imponibles cuya determinación se realiza con arreglo a principios dispares ⁴⁸.

Respecto del segundo principio señalado por la DGT, permitir la compensación tanto con la parte general como con la parte especial de la base imponible únicamente resulta coherente si se admite el postulado anterior del Centro Directivo. Establecida la posibilidad de realizar la compensación, cómo no va a permitirse efectuarla con cualquiera de las partes de la base imponible de la sociedad patrimonial.

El tercer principio manifestado por la DGT es que el plazo para compensar es el mismo que si la base imponible se hubiera generado en el propio régimen especial de las sociedades patrimoniales, es decir, cuatro años. Y que si transcurrido un tiempo (aunque sea un solo período impositivo) la sociedad vuelve a tributar en el régimen general del impuesto, podrá continuar efectuando la compensación de aquellas bases durante el plazo general de compensación del artículo 25 del TRLIS (15 años en la actualidad). De este tercer principio se deriva que el plazo de compensación está en función del régimen tributario de la sociedad en el período impositivo en que ejerce el derecho a la compensación. Por tanto, podría concluirse cuál es la consecuencia que se derivaría de la aplicación de este criterio de la DGT respecto de la situación inversa. Es decir, que una sociedad patrimonial genere una base imponible negativa (general o especial). Si pasa a tributar en el régimen general, ¿en qué plazo podrá efectuar la compensación? Si aplicamos la lógica implícita en la interpretación administrativa del órgano estatal, en este supuesto la sociedad debería disponer de un plazo de 15 años para efectuar la compensación.

⁴⁸ En realidad, podría argumentarse que el único punto en común sería su cuantificación en la misma unidad monetaria.

Respecto de este tercer principio, la interpretación administrativa ha generado reacciones encontradas por parte de distintos autores. Según GÓMEZ BARREDO ⁴⁹, el criterio de limitar la compensación de estas bases negativas al plazo de 4 años supone ignorar radicalmente el plazo general de compensación de 15 años que establece el artículo 25.1 del TRLIS. Según este autor, «la modificación del plazo de compensación de las bases imponible negativas generadas en régimen general de declaración (...) vulnera derechos adquiridos por la entidad afectada, conforme dispone el artículo 2.º 3 del Código Civil, aplicable con carácter general y por expresa remisión del artículo 10.º 2 de la Ley General Tributaria (...). Por tanto, no debe ser aceptada la interpretación administrativa comentada, debiendo entenderse que el plazo de compensación de las bases imponible negativas generadas por una sociedad en régimen general de tributación es de 15 años a partir del momento de generación de las bases imponible negativas, con independencia del régimen de tributación de la entidad en el ejercicio en el que dicha compensación se produjo» ⁵⁰. En conclusión, lo que plantea este autor es que no sólo se permita la compensación, sino que además se dé a las bases pendientes de compensación generadas en el régimen general el mismo tratamiento que el establecido en el régimen transitorio para las generadas en el régimen de transparencia fiscal.

En el mismo sentido que el anterior se ha pronunciado ROSADO SERRATO ⁵¹. Según este autor, de la literalidad del apartado 5 de la actual disposición transitoria decimoquinta del TRLIS ⁵² se desprende que el legislador permite la compensación a las sociedades que tenían la consideración de transparentes en un plazo de 15 años, independientemente del régimen –general o de transparencia fiscal– en el que se generaron. Apoya su argumento en que «si el legislador hubiese querido acortar este derecho adquirido [compensación en el plazo de 15 años] debería haberlo regulado expresamente mediante Ley (...)». Y entiende que el criterio administrativo estatal ⁵³ es un «exceso interpretativo que, en primer lugar, no respeta la norma, en segundo lugar anula derechos adquiridos a favor del contribuyente y en tercer lugar provoca situaciones de disconformidad e incoherencias». Finalmente concluye señalando que la interpretación dada por la Dirección General de Hacienda de Vizcaya es la correcta, al señalar que el plazo de compensación se determina en función del régimen aplicable al sujeto pasivo en el período impositivo en que se generó la base imponible negativa.

No podemos compartir los argumentos de ambos autores. Si acudimos a una interpretación literal de la disposición adicional decimoquinta, en varios de sus apartados se expresa la idea de que el régimen transitorio que regula es de aplicación, exclusivamente, a conceptos tributarios de los

⁴⁹ GÓMEZ BARREDO, Ricardo: «Diversas cuestiones relacionadas con las sociedades patrimoniales». *Revista REGAF*. Publicación del Instituto Técnico de Contabilidad y Administración (ITECA). Consejo Superior de Colegios Oficiales de Titulados Mercantiles y Empresariales. Gabinete de Estudios del Registro General de Asesores Fiscales (REGAF), núm. 39, julio 2004, págs. 40 a 45.

⁵⁰ GÓMEZ BARREDO, Ricardo: «Diversas cuestiones (...)». *Op. cit.*, pág. 44.

⁵¹ ROSADO SERRATO, Antonio: «Reflexiones sobre la compensación de bases imponible negativas en las sociedades patrimoniales». *Revista REAF*. Registro de Economistas Asesores Fiscales, núm. 275, septiembre 2004, págs. 57 a 61.

⁵² «Las bases imponible negativas pendientes de compensar por las sociedades transparentes, que pasen a tributar por el régimen especial de sociedades patrimoniales, podrán ser compensadas, dentro del plazo que restase a la sociedad transparente, y en las condiciones establecidas en el artículo 23 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, con la parte general o especial de la base imponible positiva de la sociedad patrimonial, a opción de ésta».

⁵³ Las reflexiones del citado autor tienen por objeto el contenido del Manual práctico del Impuesto sobre Sociedades 2003, editado por la AEAT, en relación con el modelo 225 aprobado para la presentación de las declaraciones de las sociedades patrimoniales (Orden HAC/1163/2004, de 14 de abril, BOE de 5 de mayo). Los criterios que aparecen en el citado manual coinciden con la interpretación de la DGT.

períodos impositivos en que la sociedad tributó en el régimen de transparencia fiscal. Así, el apartado 1 de este precepto, relativo a la imputación, se refiere a «las bases imponibles positivas de sociedades transparentes que correspondan a períodos impositivos en los que haya sido de aplicación dicho régimen, así como los demás conceptos pendientes de imputar que procedan de dichos períodos impositivos, (...)». En el mismo sentido, el apartado 3, referente a la posible distribución de beneficios, establece que «los dividendos y participaciones en beneficios de dichas sociedades que procedan de períodos impositivos durante los cuales la sociedad que los distribuye se hallase sujeta al régimen de transparencia fiscal, no tributarán en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ni en el Impuesto sobre Sociedades». En consecuencia, también la compensación de bases imponibles negativas, con arreglo al apartado 5 de esta disposición transitoria, debe entenderse referida exclusivamente a las bases generadas en períodos impositivos en que la sociedad tributó en transparencia fiscal. En todo caso, no puede haber otra interpretación, ya que esta disposición se refiere al régimen de tributación de las sociedades que eran transparentes, y el régimen de compensación de estas entidades no difería en la Ley 43/1995 del de las entidades en el régimen general del impuesto.

También apuntan las ideas anteriores RAGUÉ SANTOS DE LAMADRID y MARTÍNEZ ESPINÓS ⁵⁴.

En todo caso, no podemos compartir estos razonamientos por varios motivos.

En primer lugar, el «derecho a compensar», en un sistema de compensación hacia adelante como el que ha regido tradicionalmente y continúa rigiendo en España, no puede considerarse sino como una simple expectativa, de tal forma que mediante la obtención posterior de una renta positiva y la voluntad de efectuar la compensación es como se completa el ejercicio de ese derecho ⁵⁵.

Como señala MONTESINOS OLTRA ⁵⁶, «una restricción del derecho a compensar bases imponibles negativas generadas con anterioridad a un cambio normativo no sólo no supondría un atentado a la periclitada categoría de los derechos adquiridos en el ámbito tributario, sino que sería plenamente coherente con los principios de capacidad económica y de seguridad jurídica». Continúa señalando que la pregunta que surge es «si el derecho a compensar nace y se incorpora al patrimonio del sujeto en el momento mismo de la generación de las bases imponibles negativas con un régimen jurídico inmodificable». Y contesta a esta cuestión negativamente, al indicar que «la obtención de una base imponible negativa podría entenderse, así, como hecho legitimador que sólo de consuno con otro hecho posterior –la obtención de una renta positiva referida a un período impositivo tal y como aparece éste enunciado en la ley–, alcanzaría plenos efectos, permaneciendo previamente en el terreno de la pura virtualidad. Y, en tal sentido, el derecho a compensar sólo entraría plenamente en la esfera jurídica del sujeto pasivo una vez alcanzado el segundo de los momentos, perdiendo fundamento la calificación como retroactiva de la norma que, en el ínterin, modificase, restringiéndolo temporalmente, el derecho a la compensación».

En línea con el argumento anterior, y como tiene declarado el Tribunal Constitucional en distintos pronunciamientos ⁵⁷, el principio de seguridad jurídica no puede entenderse como un derecho de los ciudadanos al mantenimiento de un determinado régimen fiscal. En todo caso, que una socie-

⁵⁴ RAGUÉ SANTOS DE LAMADRID, Javier y MARTÍNEZ ESPINÓS, Anna: «La compensación de bases imponibles negativas en las sociedades patrimoniales». *Quincena Fiscal*. Aranzadi, núm. 12, junio 2004, págs. 43 y ss.

⁵⁵ MONTESINOS OLTRA, S.: «La compensación (...)». *Op. cit.*, pág. 262.

⁵⁶ MONTESINOS OLTRA, S.: «La compensación (...)». *Op. cit.*, págs. 264 y 265.

⁵⁷ Entre otras, la STC 126/1987, de 16 de julio (FJ 11.º) (NFJ000307).

dad en régimen general pase a tributar como patrimonial es un hecho que no imposibilita el ejercicio del derecho a la compensación, sino que quede en «suspense», ya que si vuelve a tributar en el régimen general podrá efectuar dicha compensación.

Antes de señalar cuáles son, a nuestro juicio, las posibles soluciones al problema de la compensación que estamos analizando, nos quedaría por referirnos a la cuestión complementaria. Es decir, qué ocurre en el caso de una base imponible negativa generada cuando la sociedad es patrimonial y, en los siguientes períodos impositivos, pasa a tributar en el régimen general. ¿Cómo opera la compensación en este caso?

Respecto de los criterios administrativos, no existe pronunciamiento de la DGT al respecto. No obstante, observando el criterio emitido en el caso anterior, es fácil llegar a conocer cuál sería, o debería ser, lógicamente, la conclusión del Centro Directivo. Admitida como principio la permeabilidad entre ambos regímenes para efectuar la compensación una base imponible negativa que se genere en el régimen especial sí será compensable con una base imponible positiva del régimen general. Inmediatamente podría surgir la duda de si podrán compensarse ambas partes de la base imponible de la sociedad patrimonial. A nuestro entender, la coherencia con el criterio ya establecido exige un pronunciamiento afirmativo del centro directivo. Cualquiera que sea la parte, general o especial, que tenga un importe negativo, será compensable con la base imponible del régimen general.

Resulta menos obvio contestar a cuál es el plazo del que dispondrá el sujeto pasivo para efectuar la compensación. Como veíamos anteriormente, el plazo para compensar las bases imponibles negativas del régimen general con la base imponible cuando la sociedad tributa como patrimonial es de 4 años, es decir, se aplican los plazos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. A primera vista, parece que el plazo se hace depender del régimen de tributación del período impositivo en que se efectúe la compensación. Por tanto, si en un período impositivo posterior la sociedad tributa en el régimen general, parece consecuente que el plazo aplicable sea el que prevé el artículo 25.1 del TRLIS, o sea, 15 años.

Esta pretendida conclusión, no obstante, choca con la idea de que el régimen de las sociedades patrimoniales «contamina» o «imprime carácter» a la tributación de la sociedad⁵⁸. Así, cuando ésta deja de tributar en el régimen especial, el plazo para compensar sería también de 4 años, «que intenta consagrar el régimen de sociedades patrimoniales a las rentas generadas bajo su aplicación, cualquiera que sea la entidad o el régimen fiscal aplicable»⁵⁹.

Señalados todos los criterios anteriores, vamos a tratar de fijar algunas conclusiones sobre la cuestión tratada que resulte coherente con lo indicado en este trabajo.

⁵⁸ Esta idea se apoya en la literalidad del artículo 62 del TRLIS, ya que este precepto establece un tratamiento específico en relación con los beneficios obtenidos en ejercicios en que haya sido de aplicación el régimen de sociedades patrimoniales y en relación con las rentas originadas en la transmisión de acciones o participaciones en sociedades que hayan estado sometidas a este régimen especial. Este tratamiento se aplica cualquiera que sea la entidad que reparta los beneficios o cuyas participaciones se transmiten; cualquiera que sea el momento en que se realice el reparto o la transmisión; y cualquiera que sea el régimen fiscal especial aplicable a las entidades en ese momento.

⁵⁹ VV.AA. MEMENTO IRPF 2003-2004. Francis Lefebvre. Marginal 10732.

1. En primer lugar, es perfectamente posible que una modificación legislativa, como la originada por la Ley 46/2002, afecte a situaciones iniciadas en un momento anterior, como sería el «derecho» a compensar las bases imponible negativas generadas con anterioridad en el régimen general. La generación de la base imponible negativa supone, como hemos señalado, una mera expectativa, de tal forma que no existe un derecho inmodificable a compensar del sujeto pasivo, ni temporal, ni cuantitativo. Si la sociedad, cuando se generó la base imponible negativa, tributaba en el régimen general, tenía una expectativa de compensación. Si pasa a tributar como patrimonial, la necesidad de observar las normas reguladoras de este régimen obliga a modificar el sistema de compensación.

Así, el legislador, al establecer un régimen específico para la compensación por parte de las sociedades que eran transparentes, es porque quiere precisamente eso, es decir, que sean las sociedades que tributaban en este régimen las que mantengan el plazo general de compensación. Pero no lo extiende a los demás regímenes del impuesto, incluido el de las sociedades patrimoniales.

2. En segundo lugar, cuando el TRLIS señala que *«las bases imponible negativas de ejercicios anteriores se compensarán según lo dispuesto en la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas»*, ha de entenderse que se hace referencia a las bases generadas en el propio régimen de las sociedades patrimoniales, pero no en ningún otro. Como apuntan RAGUÉ SANTOS DE LAMADRID y MARTÍNEZ ESPINÓS ⁶⁰, «bien puede interpretarse que las bases imponible negativas a las que se refiere el precepto no son otras que las generadas bajo este régimen especial, por lo que únicamente las mismas deben compensarse según lo dispuesto en la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Distinto sería que el artículo estableciera que «el plazo de compensación de las bases imponible negativas de ejercicios anteriores será de cuatro años»». Y que, por tanto, atendiendo a la redacción de este precepto «no resulta ni mucho menos descabellado interpretar que se está exclusivamente refiriendo a las bases imponible negativas que se generen en ejercicios en los que resulte de aplicación este régimen especial».

A nuestro juicio, la conclusión de dichos autores es correcta ya que el precepto establecido en el TRLIS no es una norma de naturaleza transitoria, sino que tiene vocación de continuidad en el tiempo y, por ello precisamente, se incluye en el artículo 61.3 del TRLIS, referido a la base imponible de las sociedades patrimoniales. Pero no podemos compartir que dicho precepto no pueda ser tenido en cuenta para interpretar, conjuntamente con otros ⁶¹, la voluntad del legislador en relación con el supuesto que estamos analizando.

3. Coherentemente con lo anterior, respecto de la compensación de bases imponible generadas en distintos regímenes, hemos de rechazar los criterios de los distintos órganos administrativos. A nuestro juicio, no es posible efectuar la compensación de una base imponible negativa del régimen general con otra u otras del régimen especial y viceversa. Sin duda, esta negativa a permitir la compensación de bases entre ambos regímenes puede resultar chocante, pero trataremos de justificarlo.

⁶⁰ Así lo entienden RAGUÉ SANTOS DE LAMADRID, Javier y MARTÍNEZ ESPINÓS, Anna: «La compensación de bases imponible...». *Op. cit.*, pág. 45.

⁶¹ Artículo 25 y disposición transitoria 15.ª del TRLIS.

Como han señalado los mismos autores ⁶², aplicar la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a las bases imponible negativas generadas bajo el régimen general del impuesto deviene prácticamente imposible, porque «el sistema de integración y compensación de rentas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas difiere enormemente del que rige en el Impuesto sobre Sociedades (...). Por tanto, la aplicación de la normativa del Impuesto sobre la Renta para la compensación de bases imponible negativas generadas en ejercicios en que fue de aplicación el régimen general obligaría a determinar (y averiguar) qué parte de aquéllas debe considerarse general y qué otra merece la categoría de especial, para con posterioridad aplicar cada una de ellas, de la forma pertinente, sobre la correspondiente base imponible general o especial que genera la sociedad patrimonial». Sería necesario, pues, efectuar el desglose de las bases imponible cuya compensación se pretende. De esta forma, cada base imponible negativa anterior habría de descomponerse en los componentes previstos en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, para efectuar la compensación en los términos que prevé esta norma. Este ejercicio de retroceder en el tiempo para desglosar las bases imponible en ambas categorías, general y especial, se nos antoja prácticamente imposible.

En todo caso, la aplicación de este criterio requeriría que ambos tributos, Impuesto sobre Sociedades e Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, tuvieran mecanismos idénticos para determinar la renta y, consecuentemente, las bases imponible. Es cierto que la delimitación del hecho imponible en ambos impuestos es similar ⁶³. Pero la medición y el cálculo de la renta gravable se efectúa de forma muy distinta. Así, las categorías de rentas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, los gastos deducibles, los criterios de imputación temporal, los plazos de compensación son muestras de lo alejado que se encuentra en muchos aspectos el sistema de determinación de la renta en uno y otro impuesto.

Tratar de obviar esta descoordinación no resulta adecuado, ya que se fuerza de nuevo la idea que subyace en el régimen especial. Podemos compartir que el régimen de las sociedades patrimoniales «contamina» o «imprime carácter» a la tributación de la sociedad. Pero esta idea debe entenderse en toda su amplitud y no únicamente en relación con el plazo de compensación, sino también en las relaciones que deben presidir la tributación en uno y otro régimen. Si la sociedad tributa como patrimonial y posteriormente en el régimen general, debe partirse de cero. Si en el régimen especial se generó una base imponible negativa aplicando las normas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, únicamente podrá compensarse con una base imponible positiva generada igualmente en el régimen especial y determinada con arreglo al mismo impuesto. Y viceversa.

De esta forma, si en el régimen general se originó una base imponible negativa aplicando las normas del Impuesto sobre Sociedades, solamente podrá compensarse con una base imponible positiva generada igualmente en el régimen general y determinada con arreglo al mismo impuesto. Y los plazos de compensación serán los que marquen las normas respectivas.

⁶² RAGUÉ SANTOS DE LAMADRID, Javier y MARTÍNEZ ESPINÓS, Anna: «La compensación de bases imponible ...». *Op. cit.*, pág. 45.

⁶³ El artículo 6.1 del TRLIRPF establece que «constituye el hecho imponible la obtención de renta por el contribuyente». Y el artículo 4.1 del TRLIS señala que «constituirá el hecho imponible la obtención de renta, cualquiera que fuese fuente u origen, por el sujeto pasivo».

4. Los planteamientos de los órganos administrativos dejan sin resolver de forma satisfactoria algunas situaciones que pueden darse en la realidad. Por ejemplo, basta recordar que el artículo 25.3 del TRLIS dispone que «*las entidades de nueva creación podrán computar el plazo de compensación a que se refiere el apartado 1 a partir del primer período impositivo cuya renta sea positiva*». Es decir, no existe inicialmente un límite temporal para efectuar la compensación. Imaginemos que una sociedad que inicia su actividad en 2005 genera en su primer período impositivo una base negativa, tributando en el régimen general. Si la sociedad obtiene la renta positiva en 2010 pero en este período impositivo tributa como patrimonial, ¿debe prevalecer el límite de los 4 años frente al plazo general del artículo 25.3 del TRLIS?

En definitiva, en la medida en que los principios para la determinación de la base imponible en el Impuesto sobre Sociedades y en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas son diferentes, no debe ser posible la compensación de unas con otras. La conclusión que se deriva de este punto es que una base imponible generada en el régimen general no puede compensarse con otra –general o especial– generada cuando la sociedad tributa como sociedad patrimonial. A la misma conclusión debe llegarse en el caso contrario.

4. TRIBUTACIÓN DE LOS SOCIOS

En relación con la tributación de los socios, una cuestión controvertida es la de la tributación de los dividendos percibidos por una sociedad patrimonial cuando son repartidos por otra sociedad patrimonial.

Antes de anticipar una solución es posible plantearse qué ocurre en dos casos previos. El primero es el del dividendo repartido por una sociedad patrimonial a una sociedad en el régimen general. En este caso, como ha quedado acreditado por la DGT en algunas contestaciones ⁶⁴, la aplicación del artículo 62.1 del TRLIS conlleva que, en el caso del socio persona jurídica, el dividendo percibido se integrará en su base imponible y dará derecho, en su caso, a la deducción por doble imposición de dividendos en el porcentaje del 50 por 100. Efectivamente, el TRLIS impide la aplicación de la deducción por doble imposición al 100 por 100, en virtud de la remisión que el artículo 62.1 del TRLIS hace exclusivamente a los apartados 1 y 4 del artículo 30 de esta norma, pero no al apartado 2. Por otra parte, la sociedad que reparte el dividendo estará obligada a practicar la oportuna retención, de acuerdo con lo dispuesto en la letra a) del artículo 58.1 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (RIS), aprobado por el Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio.

El segundo caso previo es el inverso, esto es, el del dividendo repartido por una sociedad en el régimen general al socio, que tributa como sociedad patrimonial. En relación con este supuesto, la DGT ⁶⁵ ha señalado que los dividendos tienen la calificación de rendimientos del capital mobiliario,

⁶⁴ Consultas 1789-04, de 23 de septiembre (NFC020008); 1988-04, de 18 de noviembre.

⁶⁵ Consultas 1221-04, de 12 de mayo (NFC020358); 2546-03, de 30 de diciembre (NFC018674); 1780-04, de 23 de septiembre.

de acuerdo con el artículo 23.1 a) 1.º del TRLIRPF, y se integrarán en la parte general de la base imponible aplicando el porcentaje que corresponda según la letra b) de dicho apartado. Será aplicable, asimismo, la deducción prevista en el artículo 81 del TRLIRPF, según la remisión efectuada por el artículo 61.3 c) de la Ley 43/1995. En cuanto a la obligación de retener, el criterio adoptado es el de considerar que, en la medida en que la sociedad patrimonial no tiene derecho a la deducción prevista en el artículo 30.2 del TRLIS, no puede aplicar en la percepción de dividendos la excepción a la obligación de retener contemplada en el artículo 140.4 d) del TRLIS y en el artículo 59 p) del RIS. En consecuencia, la sociedad que distribuye el dividendo a la sociedad patrimonial estará obligada a practicar a ésta la retención oportuna respecto de los dividendos que le satisfaga.

Expuestos los casos anteriores, queda por ver el que anticipábamos al inicio de este punto. Hay que señalar, en primer lugar, que no existe concordancia entre los dos centros directivos cuyos criterios estamos escrutando en este trabajo.

Por un lado, la Dirección General de Hacienda de Vizcaya ⁶⁶ entiende que, en este caso, los dividendos deben integrarse al 100 por 100 en la base imponible general de la sociedad patrimonial, pudiendo aplicar posteriormente la sociedad una deducción equivalente al 50 por 100 de la cuota correspondiente a esos dividendos. La fundamentación de este argumento radica en que la ley, en este caso la letra b) del apartado 1 del artículo 69 de la Norma Foral 3/1996, de 26 de junio, del Impuesto sobre Sociedades, dispone este tratamiento para los dividendos repartidos por sociedades patrimoniales a sus socios sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, condición que concurre en una sociedad patrimonial.

Por otra parte, la DGT ⁶⁷ se ha pronunciado respecto de este supuesto estableciendo un criterio diferente. Según el órgano estatal, los dividendos que una sociedad patrimonial perciba de otra entidad, en la medida en que dichos dividendos procedan de beneficios que hayan tributado en el régimen especial de las sociedades patrimoniales, no se integrarán en la base imponible de la sociedad perceptora. Lógicamente, tampoco tendrá derecho a aplicar ninguna deducción en la cuota como consecuencia de dichos dividendos. El fundamento radica en dar a la sociedad patrimonial perceptora del dividendo el mismo tratamiento que a una persona física, siéndole de aplicación el artículo 23.7 del TRLIRPF.

Como vemos, ambas respuestas difieren sustancialmente. A primera vista, la conclusión del Centro Directivo vizcaíno se ajusta en mayor medida a la literalidad de la regulación legal. Si analizamos el artículo 62.1 del TRLIS (art. 69.1 de la Norma Foral vizcaína), es cierto que distingue el tratamiento de los socios según sean contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades y no puede olvidarse que las sociedades patrimoniales son siempre sujetos pasivos de éste. Sin embargo, la interpretación de la DGT se ajusta más a la finalidad del régimen, ya que la sociedad patrimonial tributa como si fuera una persona física, y su base imponible, en la que habrán de incluirse los dividendos que perciba, ha de cuantificarse de acuerdo con las normas del TRLIRPF.

⁶⁶ Criterio fijado en la Instrucción 3/2003, de 3 de noviembre.

⁶⁷ Consulta 1221-04, de 12 de mayo (NFC020358).

Por otra parte, si se aceptara el tratamiento del órgano autonómico, la sociedad patrimonial habría de integrar de forma diferente los dividendos que percibiera de las sociedades en el régimen general de las que están incluidas en el régimen especial.

Finalmente, se plantea en este supuesto si la sociedad patrimonial que reparte el dividendo está obligada o no a practicar retención. La DGT ⁶⁸, en una consulta que se refiere a la obligación de retener de una sociedad patrimonial por los dividendos que reparte a sus socios, incluye el siguiente párrafo:

«En consecuencia, existirá obligación de practicar retención a cuenta del Impuesto sobre Sociedades por los dividendos distribuidos que procedan de beneficios obtenidos en períodos impositivos en que haya sido de aplicación el régimen de sociedades patrimoniales, cuando el socio perceptor sea una persona jurídica que no tenga, a su vez, la consideración de sociedad patrimonial» ⁶⁹. Por tanto, *sensu contrario*, parece deducirse que cuando el socio perceptor sea una persona jurídica que sí tenga la consideración de sociedad patrimonial, no existirá obligación de retener. Esta conclusión parece evidente toda vez que el dividendo percibido no se integra en la base imponible de la perceptora, por lo que carecería de toda lógica practicar la retención sobre una cantidad que no tiene la consideración de renta. En cualquier caso, se trata de una resolución no vinculante ⁷⁰, por lo que habrá que esperar el pronunciamiento definitivo del Centro Directivo estatal.

5. CONCLUSIONES

A lo largo del presente trabajo hemos tratado de dar alguna solución y enjuiciar críticamente las ya dadas por la doctrina científica o administrativa a algunos de los problemas derivados del régimen especial. No son sino una pequeña muestra de la problemática producida por su aplicación y son muchas otras las cuestiones que están pendientes de tener una solución ciertamente satisfactoria (compatibilidad con otros regímenes especiales, tratamiento de las adquisiciones lucrativas, aplicabilidad de las exenciones previstas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, etc.).

Si la finalidad del régimen es la evitar la elusión de la progresividad mediante la interposición de sociedades, el mecanismo utilizado, al menos teóricamente, resulta más adecuado que el de la transparencia fiscal, consiguiendo una integración plena de los dos impuestos directos, acabando con los problemas de doble imposición. Y, en efecto, se consigue en el caso más típico de una sociedad cuyos socios son personas físicas. Sin embargo, no podemos olvidar al respecto, como indica PÉREZ ROYO ⁷¹, que «esto sucederá solamente respecto de los socios que sean contribuyentes por el IRPF». Es decir, únicamente cuando la participación en el capital social no incluya a personas jurídicas. Efectivamente, muchos problemas surgen cuando la sociedad patrimonial es el medio interpuesto por otra sociedad para mejorar la tributación de algunas rentas pasivas.

⁶⁸ Consulta 1988-04, de 18 de noviembre.

⁶⁹ El subrayado es nuestro.

⁷⁰ Presentada con anterioridad al 1 de julio de 2004, fecha de entrada en vigor de la nueva Ley General Tributaria.

⁷¹ PÉREZ ROYO, Ignacio: «La supresión del régimen de transparencia fiscal (...)». *Op. cit.*, pág. 29.

Sin duda, sería posible efectuar una reforma del régimen con el objetivo de evitar una interpretación confusa que pueda generar efectos no queridos o no deseados por el legislador. Así, se podría restringir el ámbito de aplicación del régimen especial, aumentando el número de días del ejercicio social en que deben cumplirse los requisitos objetivo y subjetivo. Por otro lado, no deja de ser un grave problema que la propia actividad desarrollada por la sociedad no sea utilizada como un criterio adicional para incluir o excluir a ciertas entidades. De esta forma podría evitarse la utilización del régimen cuando el objetivo fundamental sea conseguir un beneficio exclusivamente fiscal. Así, por ejemplo, no parece lógico que el sujeto pasivo pueda decidir, simplemente modificando su organización –local y empleado–, que la actividad de compraventa o arrendamiento de inmuebles tenga o no carácter económico, de tal modo que el régimen sea aplicable únicamente cuando le resulte fiscalmente ventajoso.

A lo largo de este trabajo hemos visto que, en tanto que «heredero» del régimen de transparencia fiscal, resulta lógico intentar aplicar los criterios interpretativos establecidos para éste al nuevo régimen de las sociedades patrimoniales. En muchos casos, dichos criterios pueden trasladarse sin excesivas trabas, pero en otros (como el del cómputo temporal de las causas de exclusión del art. 61.2 del TRLIS) se hace necesario revisar los criterios anteriores para adaptarlos a la nueva situación.

Por otra parte, la regulación legal del régimen especial no ha podido contemplar todas las nuevas situaciones que pueden originarse en la tributación de las sociedades patrimoniales, fundamentalmente respecto de las consecuencias originadas por la transición del régimen general al especial y viceversa, como hemos visto. Entendemos que en este caso es necesario tratar de coordinar los principios de la tributación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas con los del Impuesto sobre Sociedades, pero siempre sin forzar los criterios interpretativos con el fin de hacer tributar a las sociedades patrimoniales con el argumento de evitar posibles situaciones de sobreimposición o desimposición. Respecto de estas «transiciones» entre ambos regímenes, no podemos olvidar lo señalado, ya en 1980, por la DGT ⁷²: «lo que auténticamente tipifica a una Sociedad de mera tenencia de bienes [es] la permanencia constante de éstos en el patrimonio social reduciéndose la actividad para con ellos a efectuar las actuaciones precisas para su conservación, lo cual implica que no se lleven a efecto actos de enajenación con los mismos, a no ser que tales actos sean total y absolutamente necesarios por circunstancias de cualquier índole para la conservación de los restantes bienes que continúan permaneciendo en el haber social». Sin duda, esta idea de permanencia o continuidad de la situación patrimonial ha de tenerse en cuenta a la hora de analizar si es posible que una sociedad pueda estar, ejercicio tras ejercicio, pasando de un régimen a otro.

BIBLIOGRAFÍA

Además de la bibliografía referenciada expresamente en notas a pie de página, el autor ha consultado:

SANZ GADEA, Eduardo [2004]: *Impuesto sobre Sociedades (I)*. Centro de Estudios Financieros. 4.ª edición. Madrid.

⁷² Orden Ministerial de 17 de abril de 1980. Consulta número 74.

TRIBUTACIÓN	PRECISIONES SOBRE LAS SOLICITUDES DE ASISTENCIA MUTUA EN MATERIA DE RECAUDACIÓN	Núm. 67/2005
-------------	---	-----------------



JAVIER BAS SORIA

Inspector de Hacienda del Estado
Profesor del CEF

Extracto:

El procedimiento de asistencia mutua en materia de recaudación ha permitido el cobro de deudas generadas en otros Estados miembros de la UE por las autoridades españolas, así como la percepción de deudas nacionales en otros Estados miembros donde los deudores tengan bienes. La creciente complejidad en los procedimientos recaudatorios, que tratan de atajar las conductas elusivas mediante la aplicación de medidas cautelares y supuestos de responsabilidad, exige ciertas matizaciones para la aplicación de estos procedimientos especiales en la asistencia mutua, que son objeto de estudio en el presente trabajo.

Sumario:

1. La asistencia mutua como necesidad de los Estados miembros en el mercado común comunitario.
2. La asistencia mutua en materia de recaudación.
 - 2.1. Elementos básicos de la asistencia mutua.
 - 2.2. Las peticiones de cobro.
3. Procedimiento de recaudación derivado de peticiones de asistencia mutua.
 - 3.1. Título ejecutivo.
 - 3.2. Impugnación.
 - 3.3. Aplazamiento y fraccionamiento de los créditos.
 - 3.4. Tratamiento de los responsables y las responsabilidades.
 - 3.5. Medidas cautelares.
4. Conclusiones.

1. LA ASISTENCIA MUTUA COMO NECESIDAD DE LOS ESTADOS MIEMBROS EN EL MERCADO COMÚN COMUNITARIO

La creación de un espacio interior, con absoluta libertad de movimientos, es un objetivo fundamental de la Unión Europea, y como tal se reconoce en el artículo 3 c) del Tratado constitutivo de la Comunidad Económica Europea (en adelante, TCE), relativo a los objetivos de la misma, en el que se establece la creación de «un mercado interior caracterizado por la supresión, entre los Estados miembros, de los obstáculos a la libre circulación de mercancías, personas, servicios y capitales». En esta idea esencial se incide en el artículo 14 TCE, que dispone que «el mercado interior implicará un espacio sin fronteras interiores, en el que la libre circulación de mercancías, personas, servicios y capitales estará garantizada de acuerdo con las disposiciones del presente Tratado». Así pues, el establecimiento de un Mercado Común conlleva la puesta en práctica de cuatro libertades fundamentales comunitarias: la libre circulación de mercancías, de personas, de capitales y la libertad de prestación de servicios.

La libre circulación de mercancías se define en el artículo 23 TCE en los siguientes términos: «la Comunidad se basará en una unión aduanera, que abarcará la totalidad de los intercambios de mercancías y que implicará la prohibición, entre los Estados miembros, de los derechos de aduana de importación y exportación y de cualesquiera exacciones de efecto equivalente, así como la adopción de un arancel aduanero común en sus relaciones con terceros países».

La libre circulación de personas ¹ permite a los nacionales de un Estado miembro que se desplacen a otro Estado miembro, con la finalidad de realizar una actividad económica. Este concepto se refiere a dos tipos de medidas: las que pretenden eliminar los obstáculos a la entrada, permanencia y salida de los nacionales de un Estado miembro en otro Estado miembro y las que aseguran que estos nacionales puedan acceder y ejercer libremente una actividad económica en el territorio de cualquier Estado miembro. Si la actividad económica que se pretende ejercer es asalariada, estaremos ante la libre circulación de trabajadores ², mientras que si se pretende ejercer una actividad económica independiente, será de aplicación la normativa comunitaria relativa a la libertad de establecimiento ³.

¹ En la actualidad, la ciudadanía de la unión, regulada en los artículos 17 a 22 TCE, permite a los nacionales de los Estados miembros la circulación y residencia en el territorio de otros Estados miembros distintos al de origen, sin exigir el requisito económico asociado a la libertad de establecimiento.

² Artículos 39 a 42 TCE.

³ Artículos 43 a 48 TCE.

La libre prestación de servicios ⁴ implica que todas las personas físicas o jurídicas, que ya están establecidas en un Estado de la Comunidad, puedan realizar la actividad no asalariada objeto de su establecimiento en el territorio de cualquier otro Estado miembro en las mismas condiciones que sus nacionales, y sin la necesidad de contar con un establecimiento permanente en el Estado donde se prestan los mencionados servicios. Esta libertad, que ha permitido la integración en un único mercado de servicios, comporta la supresión de todas las restricciones al acceso de la libre prestación de servicios en otro Estado miembro y la eliminación de toda discriminación de trato del prestador con respecto al nacional, por razón de su nacionalidad o por el hecho de que esté establecido en un Estado miembro distinto de aquel en el que debe efectuarse la prestación. Su alcance se matiza en el artículo 50 TCE, que dispone que «se considerarán servicios las prestaciones realizadas a cambio de una remuneración, en la medida en que no se rijan por las disposiciones relativas a la libre circulación de mercancías, capitales y personas».

En cuanto a la libre circulación de capitales ⁵, el artículo 56 TCE establece: «Quedan prohibidas todas las restricciones a los movimientos de capitales entre los Estados miembros y entre Estados miembros y terceros países». Los movimientos de capital amparados por la misma son operaciones financieras que contemplan esencialmente la colocación o la inversión del capital y no la remuneración de una prestación, que se verían amparadas por las restantes libertades. El contenido de esta libertad se articula sobre los dos siguientes principios: supresión de toda restricción a los movimientos de capitales, entendiendo como tal cualquier traba legal, incluso administrativa, que imponga condiciones de forma o de fondo que dificulten las operaciones de capital, y la supresión de toda discriminación de trato por razón de la nacionalidad, residencia de las partes o del lugar de colocación del capital.

Las libertades enunciadas constituyen un marco comunitario, que determina el contenido esencial del Mercado Interior, y que ha sido objeto de un amplio desarrollo en numerosas disposiciones de Derecho derivado emanadas de las instituciones comunitarias. Frente al mismo, los Estados miembros, y más concretamente sus Administraciones fiscales, se ven limitadas por el principio de soberanía fiscal, de tal forma que sus disposiciones y competencias tienen un ámbito territorial limitado de proyección, marcado por las fronteras nacionales de los Estados. Ante esta situación, de forma no siempre coordinada con los avances en la creación del mercado interior, se han desarrollado determinados mecanismos de cooperación administrativa que permiten hacer compatibles la realidad económica supranacional del mercado interior con las exigencias de la obligación de contribuir a los distintos Estados miembros. Podemos destacar los intercambios de información para la liquidación de impuestos directos y sobre las primas de seguro ⁶, los intercambios de información en el ámbito de la cooperación administrativa en IVA ⁷ e IIEE ⁸, el intercambio de información entre administraciones fiscales para correcta liquidación de los rendimientos del ahorro satisfechos en forma de pago de intereses ⁹ o la asistencia mutua en materia de recaudación, que será el objeto de nuestro estudio.

⁴ Artículos 49 a 55 TCE.

⁵ Artículos 56 a 60 TCE.

⁶ Directiva 77/799/CEE, del Consejo, de 19 de diciembre de 1977.

⁷ Reglamento 1798/2003, del Consejo, de 7 de octubre de 2003, sobre cooperación administrativa en el ámbito de IVA.

⁸ Reglamento 1798/2003, del Consejo, de 7 de octubre de 2003, sobre cooperación administrativa en el ámbito de IIEE.

⁹ Directiva 2003/48/CE, del Consejo, de 3 de junio de 2003.

La asistencia mutua en materia de recaudación se impone, a la vista de estas consideraciones, como un instrumento fundamental en la aplicación de los tributos en el ámbito comunitario, pues establecidas las libertades de circulación antes mencionadas, los contribuyentes encuentran disponible un mecanismo sencillo para sustraer los bienes propios a la actuación de la Administración tributaria, mediante su colocación más allá del ámbito territorial en el que se ejercen las facultades por los Estados miembros, evitando, de esta forma, la responsabilidad patrimonial que conlleva, en última medida, la aplicación de los tributos.

2. LA ASISTENCIA MUTUA EN MATERIA DE RECAUDACIÓN

2.1. Elementos básicos de la asistencia mutua.

Los textos fundamentales comunitarios en materia de asistencia mutua son la Directiva 76/308/CEE ¹⁰, del Consejo, de 15 de mayo de 1976, sobre asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinadas exacciones, derechos, impuestos y medidas (Directiva de base, en adelante) y la Directiva 2002/94/CE, de la Comisión, de 9 de diciembre de 2002, por la que se fijan normas detalladas para la aplicación de la Directiva 76/308/CEE (Directiva de desarrollo, en adelante).

La Directiva de base establece un procedimiento para la solicitud de asistencia mutua basado en dos requisitos fundamentales:

- a) Un requisito de carácter objetivo, que se refiere a aquellos tributos que quedan comprendidos en el campo de aplicación de la Directiva, que son los citados en el artículo 2 ¹¹ de la misma, y entre los que se incluyen los principales tributos del sistema tributario estatal que no han sido objeto de cesión con competencias de gestión a las Comunidades Autónomas: IRPF, Impuesto sobre Sociedades, IVA e Impuestos Especiales.

¹⁰ Modificada por la Directiva 79/1071/CEE del Consejo, de 6 de diciembre de 1979; y por 2001/44/CE del Consejo, de 15 de junio de 2001.

¹¹ La asistencia mutua en materia de cobro será aplicable a los siguientes créditos:

- a) Las devoluciones, intervenciones y otras medidas que formen parte del sistema de financiación total o parcial del Fondo Europeo de Orientación y de Garantía Agrícola (FEOGA), incluidas las cantidades que hayan de percibirse en el marco de estas acciones.
- b) Las exacciones reguladoras agrícolas y los derechos previstos en la organización común de mercado para el sector del azúcar.
- c) Los derechos de importación.
- d) Los derechos de exportación.
- e) El impuesto sobre el valor añadido.
- f) Los impuestos especiales sobre: 1.º Las labores del tabaco. 2.º El alcohol y las bebidas alcohólicas. 3.º Los hidrocarburos.
- g) Los impuestos sobre la renta y patrimonio.
- h) Los impuestos sobre las primas de seguros.
- i) Los intereses, recargos y sanciones administrativas, los gastos de los créditos a que se refieren los párrafos a) a h), con la exclusión de cualquier sanción de carácter penal con arreglo a la legislación en vigor en el Estado miembro en que esté ubicada la autoridad requerida.

- b) Un requisito de carácter orgánico y competencial, de tal forma que se restringe la relación entre las Administraciones tributarias de los Estados miembros en estos procedimientos a una relación exclusiva entre dos órganos concretos y preestablecidos: un órgano con competencia en el Estado solicitante para formular las peticiones de asistencia mutua, denominado autoridad requirente, y otro en el Estado receptor de la solicitud, que es el destinatario de la misma, conocido como autoridad requerida.
- c) Junto a los citados, la Directiva establece toda una serie de requisitos materiales concretos en relación con cada petición formulada al amparo de la asistencia mutua en materia de recaudación, que serán objeto de comentario en sus apartados concretos.

El contenido de las peticiones de asistencia mutua se agrupa en tres tipos fundamentales de requerimientos: peticiones de información, solicitudes de notificación y, finalmente, peticiones de cobro o de adopción de medidas cautelares. Analizaremos a continuación con mayor detenimiento cada una de ellas.

Las peticiones de información tienen por objeto la obtención por la autoridad requerida de cualquier dato que sea relevante para el cobro de un crédito en el Estado que formula el requerimiento. A estos efectos, la autoridad requerida deberá ejercer los mismos poderes que se contemplen en su normativa interna para la obtención de la información relevante para el cobro de un crédito de la misma naturaleza y ámbito interno.

Las solicitudes de notificación imponen a la autoridad requerida la obligación de realizar una notificación, cumpliendo todos los requisitos que su normativa interna imponga para la notificación, de los documentos relativos a un crédito o a su cobro.

Finalmente, la petición de cobro impone a la autoridad requerida la percepción del crédito remitido por otro Estado miembro en idénticas condiciones a las que se establecen para un crédito de la misma naturaleza que hubiera surgido en el propio Estado. A estos efectos se establece el principio de identidad de tratamiento jurídico de los créditos de asistencia mutua con los créditos internos, salvo por lo que se refiere a la preferencia del mismo, que impone la pérdida de la preferencia de que se goce, con arreglo a la legislación interna, por la naturaleza tributaria del crédito, cuando concurren con otros procedimientos de ejecución singular o universal ¹². Las solicitudes de adopción de medidas cautelares suponen que, siempre que la normativa legal o reglamentaria del Estado receptor de la misma así lo permita, se adoptarán medidas tendentes a garantizar el cobro de un crédito de otro Estado miembro.

¹² El artículo 77 LGT establece el derecho de prelación de la Hacienda Pública, cuando concorra con otros acreedores, salvo que se trate de acreedores de dominio, prenda, hipoteca u otro derecho real inscrito. En el caso de convenios concursales, la preferencia de los créditos de la Hacienda Pública quedará afectada por lo dispuesto en la Ley Concursal.

2.2. Las peticiones de cobro.

De todos los elementos reseñados, el contenido esencial de la asistencia mutua viene determinado por la facultad conferida a las autoridades solicitantes para formular peticiones de cobro a otros Estados miembros. Son requisitos específicos de dichos requerimientos los que a continuación se citan:

- a) Documentos habilitantes para el cobro: para el cumplimiento de la solicitud de cobro se remitirá copia oficial del título emitido en el Estado miembro de origen que permita la ejecución o de otros títulos que permitan el cobro, así como una declaración de la autoridad requirente relativa al cumplimiento en el crédito de los requisitos habilitantes para solicitar la asistencia. Este título servirá de base a la ejecución llevada a cabo en el Estado de destino de la petición.
- b) Condiciones del crédito: el mecanismo de asistencia mutua se arbitra como una garantía adicional para los Estados miembros en la percepción de sus ingresos tributarios, no como un mecanismo alternativo al ejercicio de sus propias facultades o una ampliación de los límites nacionales al socaire de condiciones más beneficiosas para la ejecución de los créditos tributarios que puedan estar vigentes en los restantes Estados miembros. Para garantizar estas exigencias, se requiere el cumplimiento de dos condiciones: que el crédito cuya exacción se requiera no se encuentre recurrido en el Estado solicitante (o si lo estuviera, que conforme a las disposiciones del mismo y sus prácticas administrativas los recursos permitan continuar con las actuaciones de cobro) y que no se haya podido hacer efectivo el mismo a través de los procedimientos recaudatorios desarrollados en el Estado que formula la petición de cobro.

Cumplidos estos requerimientos, el título emitido por el Estado miembro requirente será reconocido en el Estado requerido, iniciando la ejecución de acuerdo con los procedimientos nacionales vigentes en el Estado de destino aplicables a los créditos de la misma naturaleza.

La Directiva de aplicación completa estos preceptos estableciendo ciertas reglas detalladas y complementarias del texto de la Directiva de base, entre las que cabe destacar, por su importancia, la relativa al alcance subjetivo de las peticiones de cobro: no se limita a declarar incluido en el ámbito de la asistencia mutua a los deudores, entendiendo este concepto en un sentido equiparable al de sujeto pasivo de nuestro ordenamiento, sino que la petición puede dirigirse frente a cualquier otra persona que pueda ser obligada al pago y, en particular, los responsables (que en nuestro ordenamiento tienen la condición de obligados tributarios) e, inclusive, frente a poseedores de bienes de cualquiera de las dos categorías anteriores, siempre que sobre los citados bienes pudieran hacerse efectivos los créditos tributarios.

3. PROCEDIMIENTO DE RECAUDACIÓN DERIVADO DE PETICIONES DE ASISTENCIA MUTUA

Las normas contenidas en las mencionadas Directivas han sido objeto de transposición al Derecho español a través del Real Decreto 704/2002, de 19 de julio, por el que se incorporan las modificaciones de determinadas Directivas comunitarias sobre asistencia mutua en materia de recaudación (en adelante, el Real Decreto); así como la Orden HAC/2324/2003, de 31 de julio, por la que se establecen normas detalladas para la aplicación de disposiciones referentes a asistencia mutua en materia de recaudación, en desarrollo del Real Decreto 704/2002 (en adelante, la Orden de Hacienda).

Las citadas disposiciones suponen un cuerpo normativo especial en materia de asistencia mutua, en el que se vienen a recoger las especialidades para la aplicación del procedimiento recaudatorio a las solicitudes de asistencia mutua, siendo, por tanto, su carácter parcial. Este hecho, unido a la complejidad creciente de los procedimientos nacionales, determinan la existencia de algunas cuestiones no solventadas de forma taxativa por la normativa y cuya precisión requiere de una labor hermenéutica. El objeto del presente trabajo es tratar de plantear algunas de estas cuestiones y, en la medida de lo posible, avanzar ciertas soluciones para su aplicación práctica.

3.1. Título ejecutivo.

Tanto la normativa comunitaria como la normativa nacional establecen la necesidad de remitir por el Estado requirente una copia autenticada del título que permita la ejecución o de otros documentos que procedan para el cobro, así como una petición en la que se hará constar los siguientes elementos:

- El nombre y datos identificativos del deudor.
- Datos identificativos de la autoridad requirente.
- Referencia al título expedido que permita la ejecución o cobro.
- La naturaleza y cuantía del crédito, indicando los conceptos respectivos de principal, intereses, recargos y sanciones incluidos en la petición de cobro.
- Fecha de notificación del título que permite la ejecución.
- Fecha a partir de la cual es posible la ejecución y plazo durante el cual es posible la misma (plazo de prescripción).

A la mencionada petición se acompañará un certificado del cumplimiento de los requisitos exigibles del crédito, esto es, su firmeza o, más exactamente, no pendencia, y la subsidiariedad, entendida como agotamiento de las gestiones de cobro realizadas en el Estado de origen de la petición.

Según el Real Decreto, el Departamento de Recaudación de la AEAT, como autoridad habilitada nacional, verifica el cumplimiento de estos requisitos en la petición de cobro, y si la comprobación arroja un resultado positivo, el título es directamente reconocido y tratado como un título que permite la ejecución. No obstante, prosigue la norma, el título podrá ser completado o sustituido por un título que permita la ejecución de acuerdo con lo establecido en el Reglamento General de Recaudación.

En nuestra normativa nacional, el título al que se reconoce el carácter ejecutivo de los créditos tributarios es la providencia de apremio. En cuanto a sus requisitos, la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT) se limita a señalar que identificará la deuda, se efectuará la liquidación de los recargos del período ejecutivo y se requerirá al obligado el pago; a cuyos efectos se concederán los plazos de ingreso previstos en el artículo 62.5 del mismo texto legal. Por su parte, el artículo 105 del Reglamento General de Recaudación exige la constancia en la providencia de los siguientes elementos: los datos identificativos del deudor, el concepto, período e importe al que corresponde la deuda, la indicación de no haberse satisfecho la deuda, habiendo finalizado el período voluntario de pago y del comienzo del devengo de los intereses de demora, así como la fecha en la que se expide.

De la comparación de los requisitos que debe contener la petición de cobro con los contenidos mínimos de la providencia de apremio se derivan dos menciones obligatorias en esta última que no se encuentran recogidas de forma expresa en la petición cursada por otro Estado miembro (sin perjuicio de que, eventualmente, puedan venir recogidos en el título ejecutivo, cuyo contenido se adecuará, exclusivamente, a la legislación nacional del Estado que lo ha emitido): la liquidación de los recargos del período ejecutivo y la concesión del plazo para el pago. En cuanto a la mención de no haberse hecho efectivo el crédito en el período voluntario, si bien tampoco se recoge de forma expresa en ninguno de los documentos que se remiten por el Estado solicitante, se infiere esta circunstancia de la declaración relativa al crédito que debe realizar la autoridad solicitante, puesto que, como se ha expuesto, la petición sólo se puede cursar tras haber agotado la posibilidad de cobro en el país que formula la petición. Por lo que respecta a la liquidación, resulta clara la norma al señalar que no procederá el devengo de recargos ni intereses distintos de los liquidados por las autoridades requirentes. Por lo que respecta a la concesión de un plazo de ingreso no encontramos en la normativa una respuesta categórica, siendo posible postular tesis en ambos sentidos.

Una interpretación guiada de una voluntad integradora del procedimiento de asistencia mutua con los procedimientos nacionales que del mismo traen causa puede postular que el procedimiento nacional no es sino una extensión de un procedimiento seguido en el Estado de origen a otros Estados

donde puedan encontrarse bienes del obligado. Desde este punto de vista, no resulta necesario contar con un nuevo título ejecutivo, ni, consecuentemente, la concesión de un nuevo plazo para el pago, toda vez que, como ya se ha señalado, el procedimiento deriva, precisamente, de un incumplimiento en el procedimiento llevado a cabo en el Estado solicitante, en el que se agotaron los plazos de pago pertinentes.

Desde un punto de vista estrictamente nacional, considerando el procedimiento de asistencia mutua como un procedimiento recaudatorio completo llevado a cabo a instancias de otro Estado miembro, parece lógico comenzar la ejecución con la concesión del plazo de ingreso previsto en el artículo 62.5 LGT. En apoyo de esta tesis podemos citar los elementos siguientes. En primer lugar, el procedimiento se inicia necesariamente con la notificación del título ejecutivo, expedido por la autoridad requirente, y la petición de cobro; este hecho no procedería si la Administración española, como autoridad requerida, estuviera únicamente prosiguiendo un procedimiento incoado por otra Administración, pues uno de los datos cuya comunicación es obligatoria en la petición de cobro es la fecha de notificación del título ejecutivo y la fecha desde la cual se puede llevar a cabo la ejecución, con lo que la reproducción de un trámite completado sería innecesaria. En segundo lugar, el Real Decreto impone, en alguna medida, una conversión del título ejecutivo, pues tras reconocerle una eficacia directa en nuestro ordenamiento, prevé su conversión o completamiento por la normativa nacional a los efectos de llevar a cabo su ejecución de acuerdo con el Reglamento General de Recaudación e, inclusive, una competencia propia para las Dependencias de Recaudación consistentes en «expedir los títulos que permitan la ejecución en el territorio nacional».

Ahora bien, al contrario de lo que podría parecer de los argumentos anteriores, no nos encontramos, en este caso, ante una verdadera providencia de apremio como título que inicie la ejecución en el territorio nacional. Así se ha visto claramente por los Tribunales Económico-Administrativos, que, ante una impugnación económico-administrativa del título ejecutivo expedido para iniciar el procedimiento de apremio en asistencia mutua, reconocieron la competencia del Tribunal Económico-Administrativo Central para conocer de la impugnación, ya que el título ejecutivo impugnado era el título emitido por la autoridad habilitada del Estado solicitante, que tenía validez en el territorio español por el reconocimiento realizado por el Departamento de Recaudación, siendo, por tanto, este órgano el que había generado el título impugnado ¹³.

Parece, por tanto, lógico concluir que el título emitido por el Estado requirente será reconocido en nuestro ordenamiento, teniendo validez en cuanto a título acreditativo de la existencia de un crédito tributario impagado, si bien el mismo será completado y notificado para iniciar, tras la concesión de los plazos de ingreso previstos en el artículo 62.2 LGT, el período ejecutivo.

¹³ Resoluciones TEAC de 11 de junio de 1999 (NFJ008609) y 23 de junio de 2000 (NFJ009698); comentadas por M.^a Amparo GRAU RUIZ, en «Las prestaciones de asistencia mutua en materia de recaudación por las autoridades españolas»; *Crónica Tributaria*, n.º 97.

3.2. Impugnación.

La Directiva de base establece dos tipos de impugnación diferenciados en relación con los procedimientos derivados de asistencia mutua en materia de recaudación:

- a) Una impugnación del crédito o del título ejecutivo remitido, en la que será competente para conocer de la misma la Administración requirente, sin perjuicio de su presentación ante la Administración del Estado requerido.
- b) Una impugnación de las medidas de ejecución adoptadas por el Estado requerido, que se sustanciará ante los órganos competentes de este Estado y de acuerdo con su propia normativa.

El Real Decreto reitera estos principios, añadiendo que la presentación de cualquier tipo de recurso que deba resolver la autoridad requirente tendrá efectos suspensivos, salvo que la misma, de forma expresa, solicite la continuación de la acción administrativa. Esta norma es corolario lógico de la regla de no pendencia, entendiéndose que, si la situación de pendencia hubiera tenido lugar antes de la notificación en España del título ejecutivo, no se hubiera podido instar esa petición.

La Orden de Hacienda matiza estas previsiones. Según la misma, la impugnación del crédito o del título ejecutivo en España sólo podrá realizarse en el Estado miembro donde el órgano requirente tenga su sede, y sin que la interposición en España del mismo tenga efectos suspensivos. Por el contrario, cuando conste, mediante comunicación del Estado requirente o del interesado, debidamente acreditada, en este caso, la impugnación ante el Estado petionario de dicho crédito o título, se suspenderá el procedimiento, sin perjuicio de la posibilidad de adoptar medidas cautelares, en tanto dura la sustanciación del procedimiento, para garantizar la efectividad de la resolución que pudiera dictarse. En cualquier caso, y de acuerdo con lo dispuesto en la normativa española, tendrá efectos suspensivos, sin necesidad de prestar garantía, cualquier reclamación que se interponga contra sanciones administrativas; y tampoco podrán realizarse enajenaciones de los bienes embargados, en tanto no sea firme el acto administrativo de liquidación de la deuda tributaria.

Sentados los criterios anteriores, por lo que a la impugnación del título que sirve de base al procedimiento de ejecución se refiere, debemos traer a colación el artículo 167 LGT, que establece como únicos motivos de oposición al apremio los siguientes:

- a) La extinción total de la deuda o la prescripción del derecho a exigir el pago.
- b) Solicitud de aplazamiento, fraccionamiento o compensación de la deuda en período voluntario y otras causas de suspensión del procedimiento de recaudación.

- c) Falta de notificación de la liquidación.
- d) Anulación de la liquidación.
- e) Error u omisión en el contenido de la providencia de apremio que impida la identificación del deudor o de la deuda apremiada.

Las cuatro primeras letras del citado precepto establecen una serie de causas de impugnación del apremio basadas en circunstancias concurrentes en el procedimiento de liquidación del crédito o en el período voluntario de pago, siendo todas ellas estimables, exclusivamente, en sede del Estado requirente. Por lo que respecta a la última, por una parte, podemos destacar que no existe propiamente un título ejecutivo nacional, constituido por la providencia de apremio, sino un título emitido por el Estado requirente y reconocido en España. Desde este punto de vista, no resulta procedente la impugnación sobre la base de la inexistencia de alguno de los requisitos que se predicen como obligatorios de la providencia de apremio, toda vez que el título que sirve de base a la ejecución no es realmente una providencia de apremio. Este criterio fundado en la literalidad del presupuesto de la ejecución ha sido recibido por la Orden de Hacienda, al establecer la impugnación del título en el Estado miembro requirente. Frente a esta solución, desde una interpretación teleológica de la norma, se puede defender una impugnabilidad del título ejecutivo en España, basada en el elemento formal del mismo y la correcta verificación efectuada por el Departamento de Recaudación, e, inclusive, en la completación del título realizada en la Dependencia de Recaudación competente. Este criterio venía siendo mantenido por los órganos económico-administrativos, que mantenían la impugnabilidad formal del título, si bien parecían sostener que la única actividad fiscalizable era la propia validación del título ejecutivo realizada por el Departamento de Recaudación, siendo, como consecuencia de este hecho, competencia del Tribunal Económico-Administrativo Central conocer de estas impugnaciones ¹⁴.

3.3. Aplazamiento y fraccionamiento de los créditos.

La Directiva de base establece una posibilidad de conceder períodos de pago o pagos fraccionados al obligado, siempre que tal posibilidad se encuentre prevista en la normativa del Estado que debe llevar a cabo el cobro, y previa consulta al Estado requirente.

La transposición efectuada en nuestra normativa se limita a nacionalizar esta posibilidad, estableciendo la facultad de conceder aplazamientos y fraccionamientos, a solicitud del deudor, y previa consulta al Estado requirente.

¹⁴ Vid. nota 13.

La regulación legal en España de los aplazamientos y fraccionamientos se encuentra en el artículo 65 LGT, en el que se suscitan los requisitos esenciales para su aplicación: en primer lugar, se contempla una única causa habilitante para la concesión de los mismos, la situación de dificultad transitoria de tesorería del obligado al pago, discrecionalmente apreciada por la Administración; en segundo lugar, se condiciona a la formalización de una garantía específica, disciplinando, inclusive, los tipos de garantías y sus requisitos específicos, así como la posibilidad de dispensa de la misma; y, finalmente, se excluyen determinados créditos, salvo que concurran circunstancias especiales, de la posibilidad de aplazar su pago. El cumplimiento de estos requisitos en los aplazamientos y fraccionamientos solicitados sobre deudas cuya gestión derive de solicitudes de asistencia mutua requiere ciertas precisiones.

Con carácter general, se puede destacar que la Directiva de base remite de una forma tácita a la regulación nacional sobre aplazamientos y fraccionamientos, al reconocer esta posibilidad únicamente en aquellos casos en los que la normativa y práctica del Estado receptor de la petición así lo permita. La misma solución parece adoptar el Real Decreto, en cuyo articulado se realiza una remisión en bloque al procedimiento recaudatorio previsto en el Reglamento General de Recaudación, si más excepciones, señala en su artículo 22, que aquellas que en el propio texto se contienen, y entre las cuales no se cuentan especialidades en los aplazamientos y fraccionamientos. Esta conclusión se aprecia de forma indubitada en la Orden de Hacienda, que señala que las solicitudes se tramitarán y se propondrá la resolución como si de una solicitud relativa a un crédito nacional fuera.

Una última cuestión aparece en relación con estas solicitudes: la necesidad y virtualidad del informe de la autoridad requirente. Sin otra mención distinta de las reseñadas anteriormente, la Orden de Hacienda adopta una solución habitual de nuestro sistema tributario sobre la vinculación al informe: el informe será vinculante (es decir, no se podrá conceder el aplazamiento en contra del criterio del Estado miembro requirente) y preceptivo, exclusivamente, en aquellas solicitudes que, de acuerdo con la normativa nacional, se proponga estimar, no siendo necesario solicitarlo para aquellas solicitudes que no se pretenda estimar. Esta respuesta abre camino a una nueva cuestión: la revisibilidad de la denegación del aplazamiento o fraccionamiento si el pronunciamiento se basa en la negativa del Estado requirente.

La respuesta, según el criterio avanzado anteriormente en relación con las impugnaciones, viene dada por la propia consideración del aplazamiento o fraccionamiento como medida de aplicación adoptada con carácter nacional, impugnabile, por tanto, en el Estado requerido y con arreglo a la normativa nacional. En este punto, la denegación sobre la base del informe del Estado requirente puede venir amparada en el hecho que la concesión del aplazamiento o fraccionamiento es una facultad discrecional, al menos en cuanto a la apreciación de la existencia de dificultades transitorias de tesorería. Ahora bien, nada en la normativa europea o nacional establece que el informe del Estado requirente deba basarse en la apreciación de esta circunstancia, ni tan siquiera que exista lími-

te a la más absoluta discrecionalidad. Por consiguiente, resulta posible una revisión de los criterios suscitados por el informe y el reconocimiento por el órgano revisor de unas condiciones para el aplazamiento o fraccionamiento distintas de las sustentadas por aquél, y que, de acuerdo con nuestra normativa, se impondrán tanto a la Administración española, como autoridad requerida, como a la autoridad habilitada que haya formulado el requerimiento.

3.4. Tratamiento de los responsables y las responsabilidades.

La Directiva de desarrollo establece el ámbito subjetivo de aplicación de las solicitudes de asistencia mutua, incluyendo en el mismo al deudor, a cualquier persona obligada al pago del crédito en aplicación de las disposiciones vigentes en el Estado miembro donde la autoridad requirente tenga su sede o a cualquier tercero que se encuentre en posesión de bienes pertenecientes al deudor o al obligado al pago. La Orden de Hacienda reitera esta misma enumeración en los mismos términos.

El artículo 35 LGT realiza una enumeración de los distintos obligados tributarios, sometidos todos ellos a obligaciones formales y materiales y que, en la mayoría de casos, puede determinar la obligación de satisfacer la deuda tributaria o sanciones tributarias. Todos ellos pueden ser, en la medida que haya surgido la obligación de pago, incluidos en una solicitud de asistencia mutua formulada por la Administración española.

En igual medida, la normativa de cada Estado miembro puede determinar una lista de situaciones en las que la obligación tributaria, o cualquier otro crédito de naturaleza tributaria, como las sanciones en el nuestro, puede ser exigible de personas distintas del deudor u obligado principal. Estos obligados, determinados por la normativa de cada Estado miembro, podrán ser incluidos en las solicitudes de asistencia mutua que se cursen por los mismos.

La determinación de estos obligados, ya se produzca en la fase de liquidación o antes de iniciarse ésta (como puede ser, en España, el caso de los sucesores de los obligados tributarios) o por circunstancias concurrentes en el procedimiento de recaudación (como ocurre, fundamentalmente, con los responsables), será una cuestión de ámbito puramente interno, relativa a la determinación de la existencia del crédito en relación con un obligado. Consecuentemente, no serán susceptibles de impugnación en España los hechos y circunstancias que han llevado a la determinación de la obligación de pago, ni podrá revisarse, en función de la normativa nacional, si un tipo de obligado tributario concreto se ajusta a la tipología de obligados existente en el Estado requerido, si para un obligado determinado se cumplen aquellos requisitos que exige la normativa nacional para su declaración o el alcance concreto de la obligación que le es exigible. Como ejemplos de estas consideraciones, cabe señalar que en España no se admitirán impugnaciones de la obligación de un responsable deter-

minada en otro Estado miembro porque su alcance comprenda las sanciones o eventuales recargos de naturaleza equiparable al recargo de apremio devengados por el obligado principal, o cuando estas obligaciones, amparadas en un supuesto de responsabilidad equiparable al artículo 43.1 a) LGT (responsabilidad de administradores de personas jurídicas que hayan cometido infracciones tributarias), no exijan que la entidad de la que se es administrador haya cometido infracciones tributarias.

Por lo que respecta a la tercera categoría de sujetos incluidos en el marco de la asistencia mutua, esto es, los tenedores de bienes, la norma comunitaria es deliberadamente amplia, limitándose a prever la posibilidad de dirigir frente a los mismos la acción de cobro, sin sujetar a ninguna calificación esta obligación. La normativa nacional se ocupa de esta figura en la Orden de Hacienda, estableciendo que las peticiones de asistencia mutua se pueden dirigir frente a los tenedores de bienes, sin mayores precisiones en cuanto a la naturaleza de estos obligados.

Con el objeto de identificar la naturaleza de estos sujetos, debemos acudir, otra vez, al artículo 35 LGT, que determina la condición de obligados tributarios para aquellos sujetos a los que la ley impone el cumplimiento de obligaciones tributarias. A continuación, el citado precepto facilita una lista enunciativa de obligados tributarios. De entre los mismos, la única figura en cuyos límites podría tener cabida esta figura es la de los responsables tributarios. Cabe plantear, pues, si con la genérica mención de la Directiva de desarrollo se ha dado luz a un nuevo supuesto de responsabilidad. Cabe rechazar que se trate de un responsable determinado por la normativa de otro Estado, pues en tal caso la acción administrativa se dirigiría frente al mismo sobre la base del número 2 del artículo 4 de la Directiva de desarrollo (otros obligados). Tampoco cabe considerar que con la somera mención de la Directiva y de la Orden de Hacienda se haya podido alumbrar un responsable al que la acción de cobro se le dirija por una petición de otro Estado miembro, sin un procedimiento contradictorio declarativo de la responsabilidad, tal y como dispone la LGT.

Aunque no encontremos esta figura dentro de las enumeradas en el artículo 35 LGT, este texto legal establece obligaciones para otros sujetos que, lógicamente, tendrán la condición de obligados tributarios innominados. En particular, dentro del campo general en el que cabe inscribir los procedimientos de asistencia mutua, la recaudación, encontramos una figura que podríamos identificar, por su relación con la obligación tributaria principal, con el tenedor de bienes mencionado en la Directiva: el destinatario de las diligencias de embargo cuando se trate de bienes que estén depositados o en posesión de terceros distintos del deudor.

Esta concreción del tenedor de bienes como sujeto a la asistencia mutua en materia de recaudación abre camino a todo un abanico nuevo de posibilidades, en lo que podríamos denominar como «diligencias de embargo con asistencia mutua a otros Estados miembros». Con esta denominación se pretende aludir a una petición de cobro dirigida a otro Estado, cuando el Estado requirente tiene conocimiento exacto de un bien del obligado en manos de un tercero, referida a ese mismo tercero. En este caso, el título ejecutivo a remitir y cuya eficacia se reconocería en el Estado de destino esta-

ría construido por un documento equivalente a nuestra diligencia de embargo (la providencia de apremio se dirige al deudor, no al tenedor de los bienes). Lógicamente, en la medida que se trata de actuaciones dentro del procedimiento de embargo, desaparecerían (al menos en España) las limitaciones a cursar la petición cuando exista una impugnación pendiente, salvo que se hubiera acompañado de suspensión de la deuda, y no sería necesario acompañar de un certificado de haber agotado las gestiones de cobro en el Estado requirente, toda vez que esta petición es una actuación de cobro en el Estado requirente.

Otra cuestión que suscita el procedimiento de asistencia mutua en relación con el tratamiento de las responsabilidades es la posibilidad de que se pongan de manifiesto supuestos de responsabilidad tipificados en la normativa nacional. Sobre esta cuestión, tanto las Directivas como la normativa nacional guardan silencio.

Con carácter general, podemos conceptualizar a los responsables como obligados que se sitúan junto con el obligado tributario principal con una función de garantizar el ingreso de la deuda tributaria. El nacimiento de la responsabilidad deriva de un comportamiento del responsable, que la norma legal codifica por encontrar, de alguna manera, reprochable, y que constituye el presupuesto de responsabilidad. Por su régimen jurídico distinguimos responsabilidades solidarias y subsidiarias, dependiendo de que la declaración de responsabilidad requiera haber agotado previamente la acción de cobro del obligado y principal y responsables solidarios, en el caso de responsabilidades subsidiarias, o de que no sea necesario dicho requisito, en el caso de las solidarias.

Tal y como se ha señalado, las responsabilidades atienden a comportamientos del sujeto responsable. A los efectos de nuestro análisis, distinguiremos dos tipos de responsabilidad por el momento procesal en el que se dé la conducta entre las codificadas en la LGT: responsabilidades derivadas de la conducta del obligado tributario en el procedimiento de liquidación de la obligación tributaria y responsabilidades derivadas del comportamiento en los procedimientos de recaudación.

El primero de estos dos grupos de responsabilidades atiende, lógicamente, a circunstancias contempladas en el nacimiento de la obligación tributaria, su declaración y, en su caso, la posterior liquidación administrativa. Igualmente podemos incluir en este grupo todos los supuestos de responsabilidad contemplados en las distintas leyes de cada tributo. Todas ellas tienen que ver, como se ha señalado, con una obligación tributaria de carácter nacional, por lo que, aun concurriendo los supuestos de hecho, no pueden ser aplicables cuando no existe esa obligación tributaria nacional, sino una obligación tributaria con la Hacienda Pública de otro Estado miembro de la Unión Europea.

En el segundo grupo encontramos, de forma esencial, la responsabilidad prevista en el artículo 42.2 LGT ¹⁵, para conductas obstativas de la acción administrativa en materia de recaudación, y que cubre los siguientes supuestos:

¹⁵ Sobre el contenido de este precepto, *Guía de la Ley General Tributaria*; VV.AA.; ed. CISS; Valencia 2004.

- a) Los causantes o colaboradores en la ocultación o transmisión de bienes del obligado al pago, con la finalidad última de frustrar la acción administrativa de recaudación seguida cerca de aquél.
- b) Los que, con culpa o negligencia, incumplan las órdenes de embargo.
- c) Los que, con conocimiento del embargo o de la medida cautelar, consientan o colaboren en el levantamiento de los bienes o derechos embargados.
- d) Las personas o entidades depositarias de los bienes del deudor que, una vez recibida la notificación del embargo, colaboren o consientan en el levantamiento de los mismos.

A la hora de considerar la posible concurrencia de este supuesto de responsabilidad en los supuestos de asistencia mutua se deben tener presentes las siguientes consideraciones. Aunque no se encuentre prevista de forma expresa la aplicación de responsabilidades en el procedimiento seguido por solicitudes de asistencia mutua, la normativa nacional realiza una remisión en bloque al procedimiento recaudatorio, dentro del cual, aunque como procedimiento independiente, se sitúan las responsabilidades. Frente a los supuestos relativos a otras responsabilidades que ponen de relieve conductas relacionadas con el nacimiento de la obligación tributaria, el 42.2 LGT contempla, específicamente, un incumplimiento en el procedimiento recaudatorio. Adicionalmente, este supuesto de responsabilidad no se liga a la condición de obligado tributario de aquel frente al que se dirige la acción de cobro, que podría inducir a error sobre aquéllos sobre la naturaleza de la sujeción de aquellos sobre los que se dirige la petición de cobro en asistencia mutua, sino que contempla a todo «obligado al pago».

En cuanto al alcance de la responsabilidad, aun surgida en un procedimiento de asistencia mutua, se trata de una medida nacional de aplicación del procedimiento de recaudación, por lo que será el alcance determinado por los artículos 41 y 42.2 LGT.

Finalmente, por lo que al destino de los fondos se refiere, aun tratándose de un incumplimiento realizado en un procedimiento nacional de percepción de un derecho de crédito, la responsabilidad del artículo 42.2 LGT, como las demás responsabilidades, tiene una función de garantía de la obligación principal. Por ello, siendo la solicitud de asistencia mutua la obligación principal cuya exacción se pretendía, los ingresos derivados de esta responsabilidad corresponderán, igual que los realizados en la obligación principal, al Estado miembro que haya formulado la solicitud de asistencia mutua.

3.5. Medidas cautelares.

La Directiva de base prevé la posibilidad de adoptar medidas cautelares para asegurar la percepción de un crédito a solicitud del Estado requirente, siempre y cuando las disposiciones legales y reglamentarias del Estado requerido así lo prevean. La Directiva de desarrollo especifica el campo

de estas medidas cautelares, que podrán dirigirse frente a todo el ámbito subjetivo comprendido en la asistencia mutua: los deudores, los responsables o terceros poseedores de bienes de cualquiera de los anteriores.

El Real Decreto 704/2002 contempla la posibilidad de adopción de medidas cautelares, a petición de otro Estado miembro, remitiendo en cuanto al procedimiento para su adopción a la normativa española.

Una primera diferencia que destaca entre la regulación de las peticiones de cobro y las solicitudes de adopción de medidas cautelares es la diferente actividad que se exige del Estado requirente. Mientras que en las primeras se remite un documento ejecutivo y una petición detallada, en las medidas cautelares existe una absoluta libertad de forma. Consecuente con esta ausencia total de formalidad es la precisión que introduce la normativa española requiriendo, en todo caso y como requisito mínimo en la solicitud, una justificación del Estado requirente sobre las razones que amparan la adopción de las medidas cautelares. Como corolario este hecho, no se prevé, en ningún caso, que el documento remitido por la autoridad requirente pueda, tal y como ocurre en los títulos ejecutivos, tener validez directamente en el ámbito nacional. Será preciso pues dar forma jurídica a dicha petición, a través de la adopción de un Acuerdo de medidas cautelares de acuerdo con lo que dispone nuestra legislación nacional.

La adopción de medidas cautelares en materia tributaria se encuentra regulada en el artículo 81 de LGT. Este precepto, así como la jurisprudencia, han precisado una serie de requisitos que deben concurrir para la adopción de medidas cautelares ¹⁶:

- a) Con carácter general en nuestro derecho las medidas cautelares exigen para su adopción la concurrencia de una serie de requisitos: la existencia de una apariencia de buen derecho (*fumus boni iuris*), la posible frustración del resultado del procedimiento, como consecuencia del lapso de tiempo que lleva su terminación (*periculum in mora*), la prestación de fianza por el solicitante antes de gozar de un derecho reconocido; el carácter provisional, limitado en el tiempo, de las medidas; y la proporcionalidad de la medida con el riesgo que se quiere cubrir.
- b) Por lo que respecta al ámbito estrictamente tributario, el citado artículo 81 LGT destaca tres, entre los elementos anteriores, que deben presidir la adopción de las medidas cautelares. En primer lugar, se determina el contenido específico del *periculum in mora* en el ámbito tributario, concretándose en la existencia de indicios racionales de la imposibilidad o dificultad para el cobro de una deuda tributaria. En segundo lugar, el carácter provisional se fija mediante la limitación en el tiempo de las medidas cautelares, cuyo plazo de

¹⁶ Las medidas cautelares que aseguran el cobro de la deuda tributaria; CORCUERA TORRES; ed. CEF; Madrid 1998.

vigencia se limita a 6 meses. Este plazo puede ser prorrogado, mediante resolución motivada, por otros 6 meses más. Transcurrido este período, incluida, en su caso, la prórroga, la medida cautelar se debe convertir en una actuación definitiva de embargo, en el seno del procedimiento de apremio que se siga contra el deudor, o quedar definitivamente sin efecto. Adicionalmente, en cuanto a la proporcionalidad se refiere, y consecuentemente con el carácter principalmente pecuniario del Derecho tributario, se limita el contenido de las medidas cautelares imponiendo que su valor económico sea superior a la deuda que se pueda exigir al obligado tributario, además de obligar a optar, en aquellos casos en los que existan varios elementos patrimoniales sobre los que proyectar la medida, hacia aquellos que causen un menor perjuicio a los obligados afectados por las mismas.

- c) Un elemento contemplado únicamente por la normativa tributaria es el relativo al momento de adopción de las medidas cautelares. Con carácter general, las medidas cautelares pueden adoptarse en cualquier momento del procedimiento cuyo fin se pretende garantizar, inclusive, en el caso de las medidas administrativas, antes del inicio del mismo ¹⁷. Por el contrario, en el ámbito tributario, el momento procesal que permite la adopción de las medidas cautelares es aquel en el que se realiza una cuantificación exacta o muy aproximada del importe de la deuda tributaria, marcado este momento por la propuesta de liquidación, a partir de la cual se concede el trámite de audiencia o alegaciones conclusivas al interesado. Excepcionalmente, en aquellos casos en los que se trate de tributos de obligada repercusión o sometidos a la obligación de retener, la adopción de las medidas cautelares se podrá realizar en cualquier momento del procedimiento iniciado.

La aplicación de estos principios en el caso de medidas cautelares que se deben adoptar en el marco de procedimientos de recaudación derivados de solicitudes de asistencia mutua presenta determinadas particularidades.

El primero de los requisitos a los que se ha hecho referencia en el ámbito de las medidas cautelares tributarias es el relativo al riesgo para la acción recaudatoria. Esta situación de incerteza se suele derivar de comportamientos anteriores del obligado tributario, bien sea en el seno de procedimientos administrativos de recaudación seguidos con anterioridad o que se encuentren en curso, bien sea del propio comportamiento que ha tenido en el procedimiento de liquidación o autoliquidación de las deudas y que determinan la existencia de una situación de impago, aunque sea temporal, de las deudas. También puede resultar el riesgo de las circunstancias que hayan concurrido en procedimientos administrativos seguidos ante otros sujetos vinculados con el ahora obligado, en los que se haya dado esa situación de dificultad o imposibilidad cobratoria, y respecto de los cuales el obligado haya ejercido una situación de influencia en la formación de la voluntad, nos referimos especialmente al caso de actuaciones seguidas cerca de personas jurídicas vinculadas. Cuando planteamos la adopción de medidas cautelares en el marco de asistencia mutua, una pregunta asoma para la valo-

¹⁷ Artículo 72 Ley 30/1992.

ración del riesgo: ¿debe comprobarse la existencia de la situación de riesgo en el Estado que formula el requerimiento o debe serlo en España como Estado requerido? En este marco, conviene destacar varios elementos. En primer lugar, a diferencia de las peticiones de cobro, las de adopción de medidas cautelares no comportan la declaración relativa a la inexistencia de impugnaciones pendientes o agotamiento de la actuación recaudatoria. Por otro lado, resulta frecuente que las peticiones se dirijan frente a obligados que, en España, han mostrado un cumplimiento escrupuloso de sus obligaciones fiscales, sin que se aprecien circunstancias de riesgo. Casos típicos son las entidades cuyas relaciones, a veces frecuentes con la Administración nacional, derivan fundamentalmente de importaciones, en las que existiendo el derecho de retención de las mercancías presentadas para despacho ante la Aduana, las incidencias de cobro han sido mínimas. Finalmente, es indudable que la medida cautelar se instrumenta, sin perjuicio de su solicitud por otro Estado, como una medida nacional de aplicación, impugnabile, por tanto, ante el Estado requerido. Surge de este hecho una dificultad añadida en los procedimientos de revisión, consistente en la facultad revisora que se otorga para verificar la existencia de situación de riesgo en el Estado solicitante a los órganos administrativos o jurisdiccionales del Estado requerido y la comparación y constatación de esta situación con la actuación realizada en territorio nacional.

La proporcionalidad de las medidas cautelares es otro elemento a considerar. Tal y como se ha expuesto, supone la obligación de fijar un importe cuantitativo en las medidas, que viene determinado en función de la deuda cuya exacción se pretende asegurar con la medida. Una vez más, este elemento, como uno de los fundamentales de la medida cautelar, debe ser sometido a una eventual revisión que, a solicitud del obligado afectado por la medida, realicen los órganos económico-administrativos y los jurisdiccionales. No obstante, para la Administración que acuerda la medida cautelar, este dato viene dado por la solicitud formulada por el Estado requirente, sin ningún conocimiento ni constancia de los hechos y cálculos que han llevado a dicha cuantificación. Una vez más, aparece una pugna entre las necesarias garantías a los obligados y unos procedimientos administrativos seguidos a instancia de otros Estados miembros, cuyos derechos legítimos la norma comunitaria ha decidido salvaguardar.

Una última cuestión es la que se deriva de la norma procedimental relativa al momento de adopción de las medidas cautelares. Para ello, nuestra norma remite a la notificación de la propuesta de resolución, trámite esencial en nuestro derecho, pero que no necesariamente debe tener parangón en otros Estados miembros. El trámite de audiencia es el momento procesal en el que el órgano encargado de la instrucción de un procedimiento, una vez ésta ha concluido, elabora la propuesta de resolución que va a someter al órgano encargado de dictar la misma, comunicando estos hechos a los interesados y ofreciendo la posibilidad de, a la vista de la misma y de los demás documentos obrantes en el expediente, manifestar aquello que estimen pertinente en defensa de sus intereses. En el ámbito tributario la propuesta se identifica con el momento en el que se realiza una cuantificación exacta del importe de la obligación tributaria exigible del obligado tributario, comunicándole los cálculos y razones que para éstos ha tenido la Administración, ofreciéndole plazo para que alegue lo que estime pertinente. Si bien no se puede requerir la existencia de un trámite como tal, de los rasgos antes enunciados del trámite de audiencia se deriva la necesidad de contar, en las solicitudes de

asistencia mutua formuladas por otro Estado miembro, con una cuantificación de la obligación tributaria, realizada en un procedimiento contradictorio con el obligado y en el curso del cual se haya puesto de manifiesto a éste, con la consiguiente posibilidad de realizar manifestaciones, el importe de dicha cuantificación. Sin dichos contenidos mínimos no se puede entender que la solicitud de adopción de medidas cautelares cumpla la exigencia procedimental.

La normativa nacional ventila estas cuestiones con una lacónica exigencia de motivación en la petición. Aunque dicha exigencia no se encuentre especificada en la normativa comunitaria, la remisión a la previsión nacional como habilitante para la adopción de medidas cautelares es suficiente para ampararlo. En todo caso, parece que el contenido de la justificación, en el que el Estado requirente deberá hacer constar el cumplimiento de los requisitos antes mencionados para la adopción de medidas cautelares, resultara en una petición más exhaustiva y detallada de lo que la mera mención a la justificación indica. Evidentemente, los defectos en esta motivación se pondrán de manifiesto en una eventual impugnación, en la que el conocimiento de la medida de aplicación que supone la medida cautelar alcanzara a todos los elementos de la misma, sin exclusión alguna, por el órgano revisor nacional. No obstante lo anterior, resulta justificado que el análisis de los mismos se limite, en algunos puntos, a una pura comprobación formal. Así, al suscitar la proporcionalidad de la medida cautelar, el análisis nacional debería restringirse a la existencia de un trámite análogo a la propuesta de liquidación, no al contenido material de la misma, que deriva de la aplicación de un Derecho material de otro Estado miembro cuya validez e interpretación no se pueden someter al órgano nacional.

4. CONCLUSIONES

Los procedimientos de asistencia mutua aparecen como contrapunto a un mercado interior en el que las mercancías, bienes y capitales circulan libremente, con una ausencia total de limitaciones, entre los Estados miembro. Aparecen, pues, en alguna medida, como mecanismo de freno a los abusos que, al amparo de estas libertades, puedan cometerse contra las Haciendas Públicas, limitadas por los más restringidos espacios nacionales.

Entre los procedimientos administrativos que pueden desarrollarse al amparo de la asistencia mutua en materia de recaudación destaca el relativo a las peticiones de cobro. Estas peticiones comienzan mediante el reconocimiento del título ejecutivo expedido por otra Administración tributaria que, en nuestro país, ejerce funciones análogas a la providencia de apremio y con idéntico valor. Frente a ésta, que ya limita fuertemente los motivos de impugnación a causas tasadas, el título habilitado sólo podrá impugnarse por defectos formales en cuanto a su reconocimiento en España.

Las deudas por asistencia mutua tienen, en cuanto a la gestión recaudatoria, idéntico tratamiento al que se dispensa a los créditos tributarios. Como tales, pueden ser aplazados y fraccionados, si bien, para ello, deberá autorizarse por el Estado requirente. Como medida nacional de apli-

cación, estos aplazamientos y fraccionamientos son plenamente revisables por los órganos revisores nacionales, pudiendo enjuiciar, inclusive, la razonabilidad del informe recibido de otro Estado miembro.

Las peticiones de cobro pueden dirigirse frente a deudores y otros obligados al pago. La determinación de la condición de obligado al pago es una cuestión puramente nacional, que no puede ser sometida a revisión en España ni debe someterse a los parámetros que nuestra legislación exige para determinar la condición de obligado al pago o su cuantía. También pueden dirigirse, siempre que se identifiquen expresamente bienes del obligado al pago en el territorio de otro Estado miembro, peticiones de cobro frente a terceros poseedores de dichos bienes. Estas peticiones pueden asimilarse a diligencias de embargo cursadas por deudas en asistencia mutua.

Asimismo, el ejercicio de la acción de cobro frente a los deudores por asistencia mutua puede dar lugar, siempre que se den las conductas obstativas previstas en nuestra normativa, a la exigencia de responsabilidades tributarias. Dichas responsabilidades deben considerarse como medidas de aplicación tendentes a la percepción de un crédito por asistencia mutua, regidas y desarrolladas, exclusivamente, por la autoridad nacional que se encuentra gestionando el mismo.

Finalmente, dentro de las peticiones de cobro, como petición cualificada, se permite la solicitud de adopción de medidas cautelares con la finalidad de garantizar la percepción de un crédito tributario. En este caso, la solicitud cursada por otro Estado miembro no es objeto de un reconocimiento directo e inmediato, como ocurre con el título ejecutivo, sino que se requiere un acto pleno de integración en nuestro Derecho, respetando todas las normas y disposiciones exigidas para que el mismo se considere válido. En este caso, la especialidad vendrá determinada por la apreciación de circunstancias de riesgo, que debe ser justificada por el Estado que formula la solicitud, señalando y motivando las razones que lo amparan, así como el cumplimiento de los demás requisitos que la solicitud entraña en cuanto al importe y estado de la deuda tributaria.

TRIBUTACIÓN	EL PROCEDIMIENTO DE DERIVACIÓN DE RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA EN LA LEY 58/2003	Núm. 68/2005
-------------	--	-----------------



MANUEL SANTOLAYA BLAY

*Inspector de Hacienda del Estado
Profesor del CEF*

Extracto:

El régimen jurídico de la responsabilidad tributaria presenta una doble vertiente. Por un lado, cabe hacer referencia a su regulación sustantiva; por otro, ha de tenerse en cuenta el procedimiento que permite su derivación, esto es, su declaración y exigencia. A diferencia de lo que ocurría bajo la Ley 230/1963, en la nueva Ley General Tributaria ambas esferas se hallan claramente diferenciadas. En este contexto, el presente artículo tiene por objeto el estudio de los principales aspectos de dicho procedimiento, incidiendo especialmente en algunas cuestiones de importancia, como su duración máxima y los efectos asociados a su inobservancia y el modo en que las medidas cautelares tendentes al aseguramiento de la deuda tributaria se incardinan en él.

Sumario:

1. Introducción.
2. El procedimiento de derivación.
 - 2.1. Normativa aplicable.
 - 2.2. Estructura.
 - 2.2.1. Inicio.
 - 2.2.2. Trámite de audiencia.
 - 2.2.3. Alegaciones.
 - 2.2.4. Declaración de responsabilidad.
 - 2.3. Aspectos temporales.
 - 2.3.1. Duración máxima y efectos de su incumplimiento.
 - 2.3.2. Momento de inicio.
 - 2.4. Competencias.
 - 2.5. La exigencia de la responsabilidad.
3. Las medidas cautelares en el procedimiento de declaración de responsabilidad.
 - 3.1. Visión general de las medidas cautelares en el ordenamiento jurídico.
 - 3.2. Las medidas cautelares tributarias.
 - 3.2.1. Características.
 - 3.2.2. Contenido.
 - 3.3. La incardinación de las medidas cautelares en el procedimiento.
 - 3.3.1. Procedencia.
 - 3.3.2. Sede de valoración de las circunstancias del artículo 81.4 NLGT.
4. Conclusiones.

1. INTRODUCCIÓN

El régimen jurídico de la responsabilidad tributaria –que constituye sin duda uno de los institutos más relevantes en orden a la efectiva aplicación de los tributos– presenta una doble vertiente. Por un lado cabe hacer referencia a su regulación substantiva, en la que a su vez es posible distinguir un régimen general y varios regímenes particulares, cada uno de ellos construido sobre un concreto presupuesto de responsabilidad. Por otro, debe ser tenido en cuenta el aspecto procedimental de la responsabilidad, ya que, tanto antes (Ley 230/1963, de 28 de diciembre, LGT en lo sucesivo) como ahora (Ley 58/2003, de 17 de diciembre, NLGT), ésta debe ser declarada y, en su consecuencia, exigida, tras la substanciación de un procedimiento al efecto instruido del cual la citada declaración constituye su acto final. Dicho procedimiento es específico, en el sentido de que tiene por objeto únicamente este resultado, que, por otra parte, no puede ser conseguido de otro modo. Nada obsta a dicha especificidad, sin embargo, su incardinación en un procedimiento más amplio, generalmente de apremio ¹, con el que, en cualquier caso, no debe ser confundido, a pesar de sus evidentes interrelaciones. En cualquier caso, a diferencia de lo que ocurría en la LGT, en la que la regulación del régimen general de la responsabilidad tributaria se efectuaba de modo unitario a través de su artículo 37 –cuya última redacción le fue dada por la Ley 25/1995, de 20 de julio–, y en el que, en consecuencia, coexistían ambos tipos de aspectos, substantivos y de procedimiento, la NLGT ha optado por establecer una regulación separada de unos y otros. Así, una vez asentada la idea de que el responsable es un obligado tributario más (art. 35.5) ², dedica sus artículos 41 a 43 al régimen substantivo general de la responsabilidad tributaria ³, reservando los que van del 174 al 176 a la regulación del procedimiento a seguir para su declaración y exigencia. Esta distinción no es, de todas formas, absolutamente nítida, pues ciertas cuestiones de procedimiento se regulan en el apartado 5 del artículo 41 mencionado ⁴ y otras, cuya naturaleza no aclara la norma, al margen de estos grupos articulares ⁵.

¹ También puede incardinarse en el de comprobación e investigación. Esta posibilidad, que ya se recogía para el responsable solidario en el artículo 24, letra e), del Reglamento General de la Inspección de los Tributos (RD 939/1986, de 25 de abril), queda definitivamente consagrada en la NLGT, que además la extiende a la fase de gestión (art. 174.2).

² El responsable, frente al deudor principal, es solamente obligado al pago –categoría más restrictiva que la de obligado tributario–, con independencia de la naturaleza del procedimiento en el que se incardine la responsabilidad (gestión, inspección o recaudación), pues su única obligación frente al mismo es el pago de sus deudas cuando se den las circunstancias previstas a tal fin.

³ Que deben ser completados con las normas especiales sobre responsabilidad contenidas en leyes específicas, tales como, por ejemplo, la Ley 29/1987, de 18 de noviembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (art. 8), la Ley 41/1998, de 9 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de No Residentes (art. 9), la Ley 37/1992, de 27 de noviembre, del IVA (art. 87) y la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales (art. 8).

⁴ Que establece la regla general de que la derivación de responsabilidad debe hacerse a través de un acto administrativo, previa audiencia al interesado, y además, tratándose de una responsabilidad subsidiaria, previa declaración de fallido del deudor principal y, si los hay, de los responsables solidarios. También prevé este artículo 41.5 la posibilidad de adoptar medidas cautelares en el seno del procedimiento de responsabilidad.

⁵ Es el caso de la prescripción en materia de responsabilidad (arts. 67.2, 68.7 y 69.1 NLGT).

En definitiva, el responsable adquiere dicha condición porque realiza el presupuesto de responsabilidad –presupuesto de hecho habilitante de la responsabilidad, en la terminología del art. 174.5–, pero no lo es sino desde que se le declara como tal. Y no se ve en la obligación de afrontar el pago en tanto la responsabilidad no le es exigida. La declaración de la responsabilidad y su exigencia son, por tanto, los dos actos administrativos que permiten, a partir de la realización del presupuesto de la responsabilidad, acceder a la esfera patrimonial del responsable. Considerados de modo conjunto, constituyen la derivación de responsabilidad, obedeciendo su escisión conceptual a motivos de índole práctica exclusivamente. Por ello, tal escisión resulta relevante sólo en la responsabilidad solidaria, en la cual la declaración puede realizarse mucho antes de la exigencia, cosa que no ocurre en la subsidiaria, en la cual, una vez declarada, nada impide su exigencia, lo que hace que no tenga sentido diferir esta última.

2. EL PROCEDIMIENTO DE DERIVACIÓN

2.1. Normativa aplicable.

Según se ha dicho ya, el procedimiento de derivación de responsabilidad se rige por los artículos 174 a 176 NLGT, que deben ser completados tanto con las normas procesales de la propia NLGT (art. 104, particularmente) como con las de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común. La aplicabilidad de esa segunda norma se deduce de la misma NLGT, cuyo artículo 7.2 indica que «*Tendrán carácter supletorio las disposiciones generales del derecho administrativo y los preceptos del derecho común*».

2.2. Estructura.

Asistimos en este caso a un procedimiento que presenta una estructura más sencilla que otros procedimientos tributarios. En efecto, el de derivación se compone de tres fases únicamente: inicio, trámite de audiencia y resolución. En ocasiones las dos primeras se substancian en unidad de acto –si al tiempo de la comunicación de inicio del procedimiento se hallan en poder del órgano actuante todos los antecedentes justificativos de la procedencia de la responsabilidad–, dando lugar a un procedimiento abreviado, pero conceptualmente se trata de dos fases distintas. No existe, por tanto, aquí una fase previa de propuesta de resolución comunicada al obligado, por cuanto que, de haberla, ninguna utilidad poseería, ya que tras ella no cabría formular nuevas alegaciones. Se trataría entonces de un trámite vacío, lo que atenta gravemente contra los más elementales principios de una buena administración (eficacia, economía, eficiencia, celeridad, etc.)⁶.

⁶ En este sentido, debe tenerse en cuenta que en todo procedimiento tributario el trámite de audiencia es anterior a la propuesta. Así lo indica expresamente el artículo 99.8 NLGT («*En los procedimientos tributarios se podrá prescindir del trámite de audiencia previo a la propuesta de resolución...*»). Pero las alegaciones no pueden formularse en el de responsabilidad más allá del citado trámite (art. 174.3 NLGT: «*El trámite de audiencia... a los responsables no excluirá el derecho que también les asiste a formular con anterioridad a dicho trámite las alegaciones que estimen pertinentes...*»).

Analicemos cada una de las fases citadas.

2.2.1. Inicio.

El procedimiento de derivación de responsabilidad únicamente puede iniciarse de oficio, por lo que su puesta en marcha requiere la adopción del correspondiente acuerdo, que debe ser comunicado al presunto responsable. En el acuerdo han de mencionarse, al menos, los siguientes extremos: el importe perseguible (cierto o presunto) ⁷ y su naturaleza, los hechos presuntamente determinantes de la responsabilidad y el precepto o preceptos que podrían ampararla. Se trata, en cualquier caso, de un texto redactado en términos potenciales, puesto que, por un elemental respeto a la presunción de inocencia, hasta que no se declare la responsabilidad el obligado tributario es tan sólo presunto responsable.

La comunicación de inicio despliega dos importantes efectos jurídicos. Por un lado, en la medida es que es un acto –más o menos mediato– tendente a la recaudación de la deuda llevado a cabo con conocimiento del obligado tributario, determina la interrupción de la prescripción del derecho a exigirle el cobro (art. 68.2.a NLGT), efecto que se extiende a los demás obligados al pago (deudor principal y otros) (art. 68.7 NLGT). Obvio es que para que dicho efecto interruptivo se logre la interrupción debe ser todavía posible al tiempo de la comunicación del acuerdo de inicio. Ello exige que sea efectuada antes de transcurridos cuatro años desde la última actuación interruptiva del cobro llevada a cabo sobre cualquiera de los obligados al pago. Por otro, fija el *dies a quo* (día de inicio) del cómputo del plazo de seis meses del que se dispone para la substanciación del procedimiento, al que posteriormente nos referiremos con algún detalle.

En todo caso, la comunicación de inicio es un acto de trámite no cualificado y, en consecuencia, al no resultar susceptible de causar indefensión, no es tampoco recurrible, sin perjuicio de la impugnabilidad de la resolución que ponga término al procedimiento (declaración de responsabilidad). En cuanto a su contenido, es meramente orientativa en lo que se refiere al importe de la presunta responsabilidad, que puede finalmente quedar situada en una cuantía diferente, en función de circunstancias sobrevenidas (nacimiento de nuevas deudas, anulación de las antiguas, etc.) pero vinculante en lo que a su fundamento normativo se refiere. Quiere ello decir que si, por ejemplo, tal inicio descansa en el artículo 43.1.a NLGT –responsabilidad de administradores–, no puede posteriormente efectuarse la declaración sobre la base del artículo 42.1.a NLGT –colaboración en la comisión de infracciones tributarias–. La solución contraria causaría una inadmisibile indefensión al interesado, en quien cabe presuponer la orientación de sus esfuerzos enervantes de la creencia administrativa sobre la realización del presupuesto de la responsabilidad en la dirección jurídica trazada por la Administración actuante ⁸.

⁷ En la responsabilidad subsidiaria dicho importe estará ya cuantificado –a reserva de cualquier modificación sobrevenida que pueda experimentar–, mientras que en la solidaria puede no ser éste el caso. En este sentido, el artículo 174.1 NLGT únicamente supedita a la existencia de liquidación la declaración de la responsabilidad, que es sólo el acto final del procedimiento que mediante el acuerdo se inicia.

⁸ Vide, p. ej., la Resolución del TEAC de 6 de abril de 2000.

2.2.2. Trámite de audiencia.

La finalidad de este trámite –que el art. 34.1, letra m), de la NLGT configura como un derecho de los obligados tributarios– es diseñar un momento procesal específico en el que al interesado le sea posible formular, con conocimiento de causa, alegaciones concretas, tras la vista y, en su caso, obtención de copia del expediente. La evacuación del trámite debe hacerse en un plazo no inferior a diez días ni superior a quince (art. 99.8.2.º NLGT), plazo que se cuenta por días hábiles –excluyendo domingos y festivos pero no sábados no festivos– y que hasta ahora venía recogido en la Ley 30/1992 (art. 84.2). No obstante, continúa sin hablarse en la NLGT de la posibilidad de ampliación de dicho plazo, que, al igual que antes, cabe seguir entendiendo factible, por aplicación del artículo 49.2 de la Ley 30/1992 ⁹. El plazo de audiencia es, en todo caso, único para la comparecencia ante la unidad administrativa, vista del expediente, obtención de copias ¹⁰ y formulación de alegaciones ¹¹, y de su cómputo total sólo cabrá descontar aquellos retrasos imputables a la propia Administración y, a lo sumo, los ocasionados por fuerza mayor también ¹². Así, por ejemplo, si se comparece el segundo día de un plazo de diez solicitando la vista del expediente y éste no se halla disponible hasta tres días después, dicho plazo intermedio no debe ser tenido en cuenta, reanudándose al tercer día el plazo restante cuando se produjo la suspensión, esto es, el de ocho días. El plazo habrá durado trece días, pero a efectos del trámite sólo los diez concedidos. De estos retrasos descontables y, en general, de cualquier incidencia que acaezca durante la substanciación del procedimiento debe dejarse constancia mediante diligencia (art. 99.7). En cuanto a la vista del expediente, debe limitarse a aquella parte del mismo en la que se contengan los elementos determinantes de la responsabilidad que pretende exigirse. Una vista más extensa supondría la vulneración de elementales derechos, entre otros, el de los obligados tributarios a que sus datos sean tratados con la reserva debida (art. 34.1, letra i, de la NLGT) ¹³.

⁹ Recuérdese que dicho precepto establece la posibilidad de una única ampliación, por plazo máximo igual a la mitad del inicial, así como que, en todo caso, tanto la solicitud como su resolución deben tener lugar dentro de dicho plazo inicial. La denegación de la ampliación no es, en cualquier caso, recurrible. El Proyecto del Reglamento de Aplicación de los Tributos (PRAT) sí prevé la ampliación de plazos (art. 88), que presenta, no obstante, algunas diferencias con la prevista en la Ley 30/1992: a) No menciona expresamente la no impugnabilidad de la resolución denegatoria de la ampliación; b) Otorga carácter positivo al silencio; c) Establece la no vinculatoriedad del plazo solicitado, pudiendo concederse una ampliación (expresa) de plazo de duración distinta.

¹⁰ Artículo 99.4 *in fine* de la NLGT. El trámite de audiencia es, de acuerdo con dicho precepto, el único momento en el que puede obtenerse dicha copia, ya que aquí no existen alegaciones posteriores a propuesta de resolución alguna ni dicha propuesta tampoco. Por esta misma razón, la vista del expediente sólo puede tener lugar durante el trámite de audiencia. En caso contrario podría darse la paradoja de que pudiendo el interesado acceder al expediente no le asistiese el derecho a obtener copia del mismo.

¹¹ Estas alegaciones en nada obstan a las que, de forma inespecífica, pueden formularse en cualquier momento anterior. Por otra parte, el carácter único del trámite viene establecido en el artículo 92.4 del PRAT.

¹² Vide en este sentido el apartado 2.3.1) siguiente.

¹³ Este precepto consagra el derecho «al carácter reservado de los datos, informes o antecedentes obtenidos por la Administración tributaria, que sólo podrán ser utilizados para la aplicación de los tributos o recursos cuya gestión tenga encomendada y para la imposición de sanciones, sin que puedan ser cedidos o comunicados a terceros, salvo en los supuestos previstos en las leyes». En este sentido, no resulta oponible el argumento de que el presunto responsable es, de hecho, el deudor principal bajo un ropaje jurídico distinto y que por tanto, dicha vulneración de la reserva aludida no tiene lugar materialmente. Y ello por dos razones, en primer lugar porque no siempre dicha afirmación es cierta (ej.: banco que incumple una diligencia de embargo) y, en segundo –y esto es lo fundamental– porque si admitiésemos la irrelevancia de

El diferimiento del trámite de audiencia hasta el momento en que el órgano actuante disponga de todos los antecedentes sobre los que basar la responsabilidad es fundamental, puesto que cualquier utilización de datos no puestos de manifiesto al interesado le provocaría indefensión y, en consecuencia, determinaría cuanto menos la anulabilidad del procedimiento ¹⁴.

Finalmente, el trámite de audiencia es obligatorio, en el sentido de que no es prescindible. A este efecto, el artículo 99.8 supedita dicha prescindibilidad a la existencia de un trámite de alegaciones posterior a la propuesta resolución, y, según se ha dicho ya, no existe tal propuesta en el procedimiento de declaración de responsabilidad tributaria ¹⁵.

2.2.3. Alegaciones.

Estas alegaciones son, obviamente, distintas de las específicas que cabe formular tras la vista del expediente, pero tanto a unas como a otras deberá dar cumplida respuesta la declaración de responsabilidad. La única excepción se da cuando sean formuladas de forma extemporánea, en cuyo caso deberán ser inadmitidas, como también ocurrirá con las que se formulen una vez agotado el trámite de audiencia. Efectuando un ejercicio comparativo entre ambas leyes tributarias, se concluye que la voluntad de la NLGT ha sido ordenar este otro tipo de alegaciones, haciendo que las que pueden evacuarse durante el trámite de audiencia sean «la última palabra» del interesado. En efecto, la ambigua redacción del artículo 21 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes («Los contribuyentes podrán, en cualquier momento del procedimiento de gestión tributaria anterior al trámite de audiencia o, en su caso, a la redacción de la propuesta de resolución, aducir alegaciones...») obligaba al órgano de derivación en la práctica a admitir cualquier alegación que se formulase antes de la notificación de la resolución. A partir de la NLGT esta posibilidad ya no cabe, dada la meridiana claridad de su artículo 174.3, que, además, no es tampoco un precepto genérico sino específico del procedimiento de responsabilidad («El trámite de audiencia previo a los responsables no excluirá el derecho que también les asiste a formular con anterioridad a dicho trámite las alegaciones que estimen pertinentes...»). El corolario que se deduce del cambio descrito es que esta fase de alegaciones deviene en una opción huera si junto con la comunicación de inicio del expediente se ofrece también el trámite de audiencia (procedimiento abreviado).

las formas jurídicas estaríamos apuntando al levantamiento directo del velo de la personalidad jurídica –opción que algún pronunciamiento jurisdiccional admite ya, p. ej. la STS de 19 de abril de 2003 (NFJ014307)–, lo que haría redundante el instituto de la responsabilidad. Sería posible entonces, por ejemplo, iniciar el cobro de una sanción tributaria en sede de la sociedad infractora para, a partir de un momento dado y sin solución de continuidad, proseguirlo sobre sus administradores. No parece, sin embargo, que dicha solución resulte factible, pues las normas de la responsabilidad están para ser cumplidas, no para ser obviadas. Esta conclusión es independiente del hecho de que en muchos casos la parte afectante a la responsabilidad que pretende declararse coincide prácticamente con la totalidad del expediente instruido, incluido el correspondiente al deudor principal.

¹⁴ Aun así, si sobrevenidamente se accede a antecedentes que no pudieron ser puestos de manifiesto en su momento, cabe el ofrecimiento de un segundo trámite (incluso varios más), siempre dentro del plazo máximo de resolución del procedimiento.

¹⁵ En este sentido, el artículo 8.3 de la Ley 41/1998 no debe considerarse como una excepción, porque tal precepto –al que el inciso inicial del art. 41.5 NLGT da cobertura formal– lo que prevé es que pueda no existir derivación de la acción de cobro. Carece de sentido, en consecuencia, plantearse entonces la prescindibilidad o no de un trámite perteneciente a un procedimiento inexistente.

En cualquier caso, tanto antes como ahora, las alegaciones –tanto éstas como las del trámite de audiencia– pueden ir acompañadas de los elementos de prueba que se consideren oportunos. Y en este sentido deben ser entendidas siempre, es decir, como la suma de afirmaciones de juicio o conocimiento por un lado y pruebas por otro.

2.2.4. Declaración de responsabilidad.

El procedimiento finaliza con la declaración de responsabilidad, que es el acto por el que se instituye al responsable en su condición de tal. Dicha resolución ha de ser motivada (art. 175 NLGT), siendo elementos mínimos inexcusables de una motivación aceptable todos aquellos cuya omisión impida al interesado subsumir –mediante un razonamiento coherente, exento de fisuras lógicas– los hechos probados en el presupuesto normativo sobre cuya base haya sido substanciado el procedimiento. En la práctica, este requisito se cumple estructurando la resolución en fundamentos de hecho y de derecho, como antecedente a la parte dispositiva de la misma. Mención inexcusable es también el alcance de la responsabilidad, esto es, el importe de la misma ¹⁶. En general, en lo tocante al contenido de la declaración de responsabilidad la NLGT no ha introducido cambios significativos respecto de la LGT, salvo la matización, quizá, de que ahora (*ex art. 174.4, letra e*), son las liquidaciones a las que alcanza la responsabilidad las que deben ser mencionadas en la resolución que declare ésta y no sus elementos esenciales, como ocurría antes (*ex art. 37.4.2.º*). La nueva configuración de este requisito, menos exigente, excusa la puesta en conocimiento del responsable de la estructura y los determinantes del nacimiento de la liquidación (sujeción, base, tipos, deducciones, etc.), bastando la mera identificación de la misma (concepto, período e importe). Se trata de un cambio comprensible, en la medida en que el trámite de audiencia permite recabar cuanta información adicional sobre tales elementos esenciales se precise.

La declaración, al ser un acto cualificado, resulta obviamente impugnable, a través de los cauces habituales en Derecho Tributario (reposición y vía económico-administrativa, tratándose de tributos estatales). Mediante la impugnación de la resolución puede atacarse tanto la procedencia de la responsabilidad como la de las deudas sobre las que ésta se basa. A su vez, el recurso contra aquélla puede fundarse en su improcedencia misma (impugnación del presupuesto de responsabilidad) o en los términos en que se pretende por la Administración actuante que prospere (impugnación de su alcance). No obstante, si, fruto del recurso, la liquidación es modificada, dicho beneficio no podrá extenderse al deudor principal si para él la liquidación es ya firme. Entre corresponsables, en cambio, dicha extensión es siempre posible, pues todos ellos responden de la misma deuda (mancomunidad) ¹⁷.

¹⁶ El alcance no se limita a una simple mención cuantitativa. Incluye también la descripción del razonamiento que permite pasar de las deudas del obligado principal a las que son objeto de derivación. El alcance conecta, por tanto, con tópicos tales como la no exigibilidad de los recargos de apremio, la exclusión de las sanciones, salvo que expresamente se contemple la posibilidad de su derivación, etc.

¹⁷ Por excepción, dicha extensión no se dará, pues, cuando los distintos responsables no deban afrontar mancomunadamente las deudas del obligado principal. Es el caso de los comuneros, y, en general, partícipes de los entes sin personalidad jurídica a los que alude el artículo 35.4 de la NLGT.

La única excepción a la libertad de impugnación de las liquidaciones que fundamentan la responsabilidad se da en los supuestos del artículo 42.2 de la NLGT, en los que tal impugnación no cabe. En este sentido, debe tenerse presente que todas las conductas contempladas en dicho precepto son la traducción al ámbito de la Hacienda Pública de la responsabilidad patrimonial contemplada en el artículo 1.902 del Código Civil. En efecto, los responsables en él mencionados lo son porque con su comportamiento han producido a la Hacienda Pública un daño derivado de la obstrucción de la acción de cobro que representan, del que, por este motivo, deben resarcirla. No cabe, pues, admitir que de una actuación transgresora del ordenamiento jurídico pueda nacer cuanto menos un interés legítimo, interés que, sin embargo, es siempre la base de la legitimación activa que permite recurrir. Esta circunstancia determina que, junto con el dato ya comentado de la supresión de toda referencia a los elementos esenciales de las liquidaciones en la declaración de responsabilidad, exista otro adicional en este concreto supuesto de responsabilidad para no ofrecer información sobre tales elementos. En definitiva, la ausencia de mención a los mismos no causa indefensión al responsable del artículo 42.2 porque ninguna indefensión puede esgrimirse por quien no se ve asistido por posibilidad alguna de defensa. Es, pues, la naturaleza privativa de este concreto supuesto de responsabilidad la que determina la conclusión indicada, que consideraciones meramente formales han impedido a algún autor vislumbrar ¹⁸.

2.3. Aspectos temporales.

2.3.1. Duración máxima y efectos de su incumplimiento.

De acuerdo con el artículo 104 de la NLGT, la substanciación del procedimiento de declaración de responsabilidad no puede exceder de seis meses, contados desde la comunicación de su inicio hasta la fecha del primer intento válido de notificación de la resolución que le pone fin. La principal consecuencia de la inobservancia de este requisito es la caducidad del mismo. El procedimiento caducado se tiene por inexistente, es, por decirlo gráficamente, como si nunca hubiera tenido lugar. Por tanto, al desaparecer del mundo jurídico sucumben con él sus efectos, el principal de los cuales es la interrupción de la prescripción del derecho a exigir el pago al responsable, que, recordemos, había logrado la comunicación de su inicio. Nada impide que dicha interrupción pueda lograrse de nuevo, pero ello lo será en el marco de un procedimiento distinto y dependiendo, en todo caso, del margen temporal del que a tal fin se dispusiese al iniciarse el procedimiento caducado. Si ese nuevo procedimiento se substancia, toda la documentación del anterior podrá ser utilizada a los efectos del

¹⁸ BLÁZQUEZ LIDOY, Alejandro: «Novedades de la Ley General Tributaria 58/2003 en la regulación de la responsabilidad tributaria y por sucesión», *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, n.º 255, (junio 2004). Este autor afirma que al responsable por el artículo 42.2 le asiste la posibilidad de recurrir las liquidaciones derivadas por el mero hecho del cambio de ubicación del precepto, que de hallarse contenido en las normas reguladoras del procedimiento de apremio en la LGT (art. 131.5) ha pasado a situarse junto con los demás supuestos de responsabilidad. Se trata, a nuestro juicio, de una afirmación incorrecta, por cuanto que choca frontalmente con la naturaleza de este específico presupuesto de responsabilidad, que es la que determina nuestra conclusión –impugnabilidad del presupuesto y alcance de la responsabilidad en los supuestos del art. 42.2 NLGT, pero no de las liquidaciones de las que dicha responsabilidad trae causa–, naturaleza que la mera reubicación del precepto en el texto de la ley no es capaz de alterar.

mismo, sin más que ordenar la incorporación formal al mismo, mediante diligencia. En la nueva comunicación de inicio debe indicarse, además, al presunto responsable la posibilidad que le asiste de dar por reproducidas sus alegaciones previas –las formuladas en el seno del procedimiento caducado–. La falta de un pronunciamiento afirmativo expreso en este sentido o la posterior formulación de nuevas alegaciones contradictorias con las anteriores determinaría la desconsideración de las alegaciones antiguas.

La caducidad es una consecuencia nueva, en el sentido de que ha sido incorporada por la NLGT, no resultando predicable a los procedimientos iniciados con anterioridad a su entrada en vigor (01-07-04). Cabe recordar a este efecto que la Ley 1/1998 (art. 23) no establecía un plazo máximo de duración del procedimiento de derivación ¹⁹, por lo que difícilmente podía hablarse de caducidad. Aun admitiendo incluso que el plazo máximo de duración fuese el de seis meses –por la esencial similitud entre el procedimiento declarativo de responsabilidad y los de gestión, también declarativos, o por entender que salvo el procedimiento de apremio, todos los demás son de gestión–, tampoco hubiera resultado admisible tal caducidad, pues según el artículo 23.2 los efectos de la inobservancia de los plazos máximos de resolución eran los que la normativa de cada procedimiento expresamente estableciera, y en el que aquí nos ocupa no se establecía ninguno.

A efectos del cómputo del plazo máximo de resolución indicado deben descontarse, en todo caso, según indica el artículo 104.2.2.º, los períodos de interrupción justificada de las actuaciones y las dilaciones no imputables a la Administración. Se trata de dos conceptos que desarrolla el Proyecto de Borrador de Reglamento de Aplicación de los Tributos, tomando el precedente del Reglamento General de la Inspección de los Tributos de 1986, que a la entrada en vigor de aquél va a quedar derogado. Así, su artículo 98.2 recoge las causas tasadas de interrupción justificada, que por lo que aquí interesa son las siguientes: a) Petición de datos o informes a otros órganos, de la misma Administración o de otras, sin que, en cualquier caso, resulte admisible, por este motivo, un plazo de interrupción superior a seis meses, que tratándose de peticiones cursadas a otros Estados se eleva a doce; b) Existencia de actuaciones judiciales en curso de las que dependa la prueba; c) Fuerza mayor. Por su parte, el artículo 98.3 enumera lo que se consideran dilaciones no imputables a la Administración tributaria, entre las que cabe destacar las siguientes: a) Retrasos por parte del obligado tributario en el cumplimiento de comparecencias o requerimientos informativos; b) Concesión por la Administración de cualquier ampliación, aplazamiento o retraso en el desarrollo de las actuaciones, mediante solicitud del obligado. Tanto unos como otros se contarán por días naturales, y deberán ser objeto de adecuada constancia documental, mediante diligencia. En su transcurso será posible, además, la práctica de actuaciones. La formulación extemporánea de alegaciones no origina, sin embargo, ningún descuento admisible, por cuanto que tales alegaciones no impiden la continuación del procedimiento, al deber ser, simplemente, inadmitidas.

¹⁹ Así lo entendió, por demás, la Dirección General de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda, en contestación de 8 de octubre de 1999 (NFC010463). En la misma, relativa a la responsabilidades de los administradores sociales –pero extensible a cualquier otro supuesto– se indica que en los preceptos reguladores de la misma (arts. 37 y 40 de la LGT y 14 del RD 1684/1990) «no se fijan plazos máximos de realización de los sucesivos trámites administrativos encaminados a la exigencia de la responsabilidad».

2.3.2. Momento de inicio.

El procedimiento de declaración de la responsabilidad no solamente tiene una duración máxima, sino que debe también ser iniciado a partir de un determinado momento, no siendo posible hacerlo antes. Así, en la responsabilidad solidaria, dado que no cabe efectuar la declaración antes de que exista liquidación en el obligado principal (art. 174.1 NLGT) ²⁰, y en la medida en que existe un plazo máximo de resolución que debe ser respetado, puede concluirse que la comunicación de inicio del procedimiento deberá hacerse en un momento tal que los seis meses siguientes terminen con posterioridad a la práctica de la liquidación. En otro caso el procedimiento habrá sido iniciado «demasiado pronto» y caducará, por la imposibilidad legal de terminarlo dentro de plazo.

En la responsabilidad subsidiaria, por su parte, la fecha a partir de la cual puede ser declarada la responsabilidad es la de la declaración de fallido del obligado principal y, si los hay, los responsables solidarios (art. 176 NLGT), entre los cuales se incluye, a estos efectos, a los sucesores de la deuda tributaria, pues si aquéllos responden junto al deudor antes que nadie más, éstos se convierten sobrevenidamente en el deudor mismo, al menos parcialmente ²¹. Teóricamente, pues, el inicio del procedimiento tendente a la declaración de esta responsabilidad puede ser anterior a dicha declaración de fallido, aunque en la práctica lo que suele tener lugar a partir de la misma es la propia comunicación de inicio.

2.4. Competencias.

Las competencias para la substanciación y resolución del procedimiento de declaración de responsabilidad recaen en los mismos órganos competentes en relación con el procedimiento principal en cuyo seno se incardina aquél. Así, tratándose de la responsabilidad subsidiaria, que únicamente puede tener lugar en el marco del procedimiento de apremio del obligado principal y los responsables solidarios, ambas competencias corresponden a los órganos de recaudación. En caso de responsabilidad solidaria, en cambio, las competencias pueden recaer en los órganos de recaudación (si se declara una vez vencido el plazo voluntario de ingreso del deudor principal) o en los de gestión/inspección (si se declara antes) (art. 174.2 NLGT).

²⁰ Estamos pensando en los supuestos en los que el afloramiento de las deudas es fruto de liquidaciones practicadas por la Administración. En caso de autoliquidaciones podría declararse la responsabilidad desde el mismo momento de su presentación, aunque este segundo supuesto debe ser interpretado restrictivamente, por cuanto que va referido a autoliquidaciones que se derivan sin comprobación. En caso contrario estaríamos en el primer supuesto, que se aplica, pues, tanto si la comprobación (en vía de inspección o gestión) va precedida de declaración como si no.

²¹ La circunstancia de que los sucesores respondan después del deudor principal lleva a algunos autores, como DELGADO GARCÍA, Ana María: *La derivación de responsabilidades en la recaudación de los tributos*, Editorial Marcial Pons, 2000, a sostener que son deudores no iniciales, aunque más bien cabría decir que son un deudor inicial de segundo grado, interpuesto entre el de primer grado y los responsables solidarios.

2.5. La exigencia de la responsabilidad.

Compete siempre a los órganos de recaudación, con independencia de la naturaleza del órgano que la haya declarado y, en definitiva, tanto si es solidaria como subsidiaria. Ello es consecuencia de que al tiempo en que dicha exigencia vaya a poder tener lugar la deuda se hallará siempre en fase ejecutiva. La exigencia de responsabilidad consiste en un simple requerimiento de pago, en el plazo del artículo 62.2 LGT, incluso en los supuestos del artículo 42.2. Cuando la derivación se efectúe en unidad de acto (declaración + exigencia) dicho requerimiento quedará fundido en el texto de la declaración.

3. LAS MEDIDAS CAUTELARES EN EL PROCEDIMIENTO DE DECLARACIÓN DE RESPONSABILIDAD

3.1. Visión general de las medidas cautelares en el ordenamiento jurídico ²².

Las medidas cautelares pueden ser definidas *latu sensu* como cualquier acto que tenga por finalidad asegurar, en el marco de un determinado procedimiento jurídico, y como consecuencia de su terminación, un concreto resultado, que en caso contrario podría verse dificultado. Esta dificultad cabría que derivase tanto de actos de las propias partes intervinientes en el proceso como ser ajena a ellos. Se trata siempre, por tanto, de medidas instrumentales, anticipatorias y provisionales, que, además, deben ser adoptadas, de proceder, con carácter de urgencia. El fundamento de las medidas cautelares se halla en la propia Constitución, que reconoce el derecho a la tutela judicial efectiva (art. 24.1), a la vez que determina el contenido de la potestad jurisdiccional, señalando como uno de sus elementos integrantes, junto a la propia función juzgadora, la de ejecutar lo juzgado (art. 117.3). No obstante, el hecho de que las medidas cautelares afecten a los derechos y libertades fundamentales (libertad misma, propiedad, domicilio, intimidad, etc.) obliga al establecimiento de límites a su posibilidad de adopción, que actúen como garantía de la parte afectada por ellas frente a los comportamientos abusivos de la beneficiaria. A partir de todas estas consideraciones, y a pesar de la inexistencia de una definición de las mismas en el ordenamiento jurídico español, pueden delimitarse los presupuestos habilitantes de la adopción de medidas cautelares, que son los siguientes:

- a) La apariencia de buen derecho (*fumus boni iuris*) ²³: El resultado que se pretende garantizar cautelarmente debe tener visos probables de ser el más acertado desde el punto de vista jurídico, es decir, el plausiblemente más conforme a derecho.

²² En este punto seguimos a CORCUERA TORRES, Amable: «Las medidas cautelares que aseguran el cobro de la deuda tributaria», *Monografías Jurídicas*, Editorial Marcial Pons, 1998.

²³ Literalmente, el humo del buen derecho.

- b) La probable infructuosidad del procedimiento por el tiempo empleado en su substanciación (*periculum in mora*) ²⁴: Debe existir el riesgo fundado, en caso de no adoptarse tales medidas, de que, en tanto que el procedimiento esté siendo tramitado –y, en consecuencia, no pueda desembocar en el resultado pretendido–, se sucedan actos o hechos que menoscaban la posibilidad de final consecución de dicho resultado.
- c) La fianza: Dado que la medida cautelar, en tanto que supone la ejecución anticipada del resultado del procedimiento, determina la ventaja inicial de una de sus partes sobre la otra, origina un desequilibrio que debe ser compensado adecuadamente, mediante una fianza, con cargo a la cual ha de indemnizarse a la parte afectada por la medida si, a la luz de la resolución por la que finalice el procedimiento, dicha medida acaba resultando improcedente.

La medida que pretenda adoptarse debe ser, además, proporcionada, y, una vez adoptada, no debe extender su vigencia más allá del tiempo estrictamente necesario (provisionalidad). Podrá, además, recaer tanto sobre las partes integrantes del proceso como ser ajena a ellos, siempre que el buen fin del procedimiento quede comprometido en caso contrario. Por otra parte, las medidas cautelares pueden ser jurisdiccionales o no jurisdiccionales, en atención a que el órgano que deba adoptarlas tenga o no, respectivamente, naturaleza jurisdiccional. Las medidas cautelares jurisdiccionales pueden, a su vez, clasificarse según la naturaleza (civil, penal, laboral, etc.) del proceso en el cual deban surtir efectos.

3.2. Las medidas cautelares tributarias.

3.2.1. Características.

Las medidas cautelares tributarias –actualmente reguladas en el art. 81 NLGT y con anterioridad en el 128 LGT– pertenecen al segundo tipo de los citados en el número anterior (medidas no jurisdiccionales o administrativas), y han sido pensadas para el aseguramiento de la deuda tributaria. Estos preceptos no hacen mención, sin embargo, ni a la fianza –dada la ilimitada capacidad de los entes públicos territoriales para afrontar posibles indemnizaciones por daños y perjuicios– ni a la apariencia de buen derecho –por la presunción de legalidad de la que gozan los actos administrativos–. Así pues, el elemento constitutivo del presupuesto habilitante para la utilización de las medidas cautelares tributarias es la existencia de indicios racionales de menoscabo del cobro de una deuda tributaria –propuesta de liquidación o no– y dos los requisitos que deben presidir su configuración: proporcionalidad y provisionalidad. La provisionalidad de las medidas cautelares tributarias la concreta la norma estableciendo la obligación de que sean levantadas en el plazo de los seis meses siguientes a su adopción ²⁵, salvo que se decida convertirlas en definitivas –en el marco del proce-

²⁴ Peligro por la demora.

²⁵ En la LGT, sin embargo, las medidas cautelares adoptadas sin mediar liquidación previa (art. 128.3), tenían un plazo de vigencia mucho más reducido –un mes–, que, no obstante, podía prorrogarse, hasta por otros cinco, previo acuerdo del Director General de la AEAT o Director de Departamento –normalmente del de Recaudación– en quien delegase.

dimiento de apremio, tras el vencimiento sin ingreso del plazo posterior a la notificación de la providencia de apremio de las deudas—, en ese mismo plazo de seis meses, dejarlas sin efecto (esto último si dejan de concurrir los requisitos que justificaron su adopción, aun cuando no haya sido satisfecha la deuda, y, en todo caso, si el interesado aporta garantía suficiente) o prorrogarlas (por otros seis meses). Si transcurrido dicho plazo no ha ocurrido ninguna de estas tres cosas caducarán. En esta materia, la NLGT ha introducido dos novedades frente a la regulación de la LGT: a) La posibilidad de prórroga de la vigencia inicial de la medida, por una única vez, durante otro plazo de seis meses; b) La explicitación de que el aval solidario y el certificado de seguro de caución son siempre garantías suficientes ²⁶. A la proporcionalidad se refiere, sin embargo, el artículo 81 NLGT de forma más parca, impidiendo únicamente que puedan entrañar las medidas adoptadas un perjuicio de difícil o imposible reparación y obligando a que sean ajustadas al daño cuya evitación se pretende. En cualquier caso, la proporcionalidad impide adoptar medidas que comprometan valores económicos en cuantía superior al importe de la deuda, a la vez que exige, de entre las distintas alternativas existentes, decantarse por aquella que, a igualdad de preservación del crédito tributario, menores trastornos cause a los obligados al pago afectados por ella.

3.2.2. Contenido.

El artículo 128.2 LGT contemplaba únicamente dos medidas expresas, la retención del pago de devoluciones u otros pagos a cargo de la Hacienda Pública y el embargo preventivo de bienes y derechos, si bien eran concreciones en el marco de una lista abierta, que acababa admitiendo cualquier otra medida legalmente prevista. El establecimiento, sin embargo, de prohibiciones de disponer, gravar o enajenar bienes o derechos, que la NLGT sí contempla, no estaba expresamente previsto, como tampoco la retención de un porcentaje de los pagos que los contratistas y subcontratistas deban realizar en el marco de su actividad, que también ha sido llevada a la NLGT. En general, el elenco de medidas adoptables expresamente contempladas ha sido ampliado, pues, por la NLGT.

Por otra parte, en el marco de la LGT el uso de las medidas tenía un límite temporal inferior —momento a partir del cual pueden ser adoptadas— que la NLGT ha desplazado hacia atrás en el tiempo. En efecto, la LGT exigía, con carácter general, la existencia de liquidación como condi-

²⁶ El seguro de caución no es una innovación de la NLGT, que no solamente no lo crea sino que tampoco le anuda los efectos propios del aval. En efecto, en este sentido la NLGT se ha limitado a incorporar a su texto (arts. 82.1.1.º, para aplazamientos; 224.2, letra b), para el recurso de reposición; 233.2, letra b), para la reclamación económico-administrativa, y 81.5, letra c), para las medidas cautelares) una previsión vigente desde 1995, aunque escasamente utilizada, quizá por desconocimiento. Correspondió su incorporación al ordenamiento jurídico a la Ley 30/1995, de 8 de noviembre, de Ordenación y Supervisión de Seguros Privados, de acuerdo con cuya DA 2.ª, «El contrato de caución celebrado con entidad aseguradora autorizada para operar en el ramo de caución será admisible como forma de garantía ante las Administraciones Públicas en todos los supuestos en que la legislación vigente exija o permita a las entidades de crédito o a los establecimientos financieros de crédito constituir garantías ante dichas Administraciones». Desde el punto de vista de los obligados al pago, la ventaja del seguro de caución frente al aval es su menor coste financiero y su mayor facilidad de obtención. Recientemente, la Ley 30/1995 se ha visto sustituida por su Texto Refundido, aprobado por el Real Decreto Legislativo 6/2004, de 29 de octubre, sin perjuicio de la vigencia de algunos de sus preceptos.

ción de su adopción, mientras que la NLGT supedita tal adopción a la existencia de propuesta de liquidación –comunicada– únicamente. Bien es cierto, no obstante, que en el caso de excepción el límite se ha adelantado, aunque ello no despliega consecuencias prácticas. Así, siempre que se tratase de cantidades retenidas o repercutidas a terceros ²⁷, el artículo 128.3 LGT permitía adoptar las medidas cautelares una vez devengado el impuesto y finalizado el período de declaración. Ahora, en cambio, en este mismo supuesto el artículo 81.4 NLGT sustituye la referencia al devengo del impuesto y posterior transcurso del período de su declaración por otra hecha a «*cualquier momento del procedimiento de comprobación e inspección*». Pero esta modificación es inocua, pues al ser las medidas cautelares siempre accesorias, se adoptan al hilo de un procedimiento principal, al cual sirven, y que no puede iniciarse sino tras la finalización del período de presentación de declaraciones. En tanto no se inicia, el lapso que separa dicho momento del de finalización del plazo de presentación de declaraciones es, pues, irrelevante, es la nada administrativa, en cuyo transcurso nada ocurre.

3.3. La incardinación de las medidas cautelares en el procedimiento.

El procedimiento principal en el cual se incardinan las medidas cautelares no tiene que ser necesariamente el de derivación de responsabilidad. Así, cabe adoptarlas en el marco de un aplazamiento, por ejemplo, o incluso en el seno, simplemente, del procedimiento de liquidación, antes, naturalmente, en este segundo caso, de que nos hallemos en la fase de embargo ²⁸. Por lo que a la incardinación que aquí nos interesa se refiere, la refrenda el artículo 41.5.1.º *in fine* NLGT, según el cual «*Con anterioridad a esta declaración –se está refiriendo a la de responsabilidad– la Administración competente podrá adoptar medidas cautelares del artículo 81 de esta ley...*». Este precepto representa un avance respecto de la LGT, la cual abordaba esta misma cuestión en unos términos más restrictivos, pues su artículo 37.5 aludía a la posibilidad de adoptar medidas cautelares con anterioridad a la declaración de responsabilidad únicamente cuando ésta era subsidiaria.

²⁷ Se trata de cantidades efectivamente retenidas o repercutidas, no que debieron serlo pero no lo fueron. Así, la regularización de la situación tributaria del sujeto pasivo motivada por haberse éste deducido improcedentemente cuotas de IVA soportadas queda fuera de este supuesto, al igual que si dicha regularización tiene lugar por la prestación de servicios que no fueron objeto de repercusión. Alcanza, pues, únicamente a los supuestos de cuotas de IVA repercutidas y no declaradas. Un comentario similar cabe hacer respecto de las retenciones, en que solamente alcanza a las practicadas y no declaradas. Hablamos de repercusiones y retenciones practicadas y no declaradas en vez de declaradas y no ingresadas porque este último supuesto no es constitutivo de infracción tributaria sino de simple reconocimiento de deuda, y en consecuencia, se substancia por los órganos de recaudación, no por los de comprobación e investigación, mediante el pase a ejecutiva de la autoliquidación. La regulación legal es, de todos modos, insuficiente, puesto que dispensa un diferente trato a dos situaciones que desde un punto de vista material son análogas. En efecto, tanto da, a efectos prácticos, que la cuota por IVA que se deja de ingresar proceda de cantidades repercutidas y no declaradas como de la incorporación a la declaración-liquidación de un IVA soportado no deducible o ficticio.

²⁸ Las liquidaciones practicadas por la Administración incurrir en período ejecutivo transcurrido el plazo del artículo 62.2 NLGT. En cuanto a las autoliquidaciones, las presentadas en plazo sin ingreso entran en período ejecutivo al finalizar dicho plazo y las presentadas fuera de plazo sin requerimiento previo al día siguiente de su presentación, si no van acompañadas del ingreso o solicitud de compensación, aplazamiento o fraccionamiento (art. 161, apartados 1.b y 2, NLGT). En el marco de la LGT las autoliquidaciones extemporáneas voluntarias sin ingreso incurrían en período ejecutivo no al día siguiente de su presentación sino al tiempo mismo de ésta (art. 126.3.b).

Las dos cuestiones fundamentales que plantean las medidas cautelares, cuando se las contempla como integradas en un procedimiento de declaración de responsabilidad tributaria, son las siguientes: a) Los supuestos en que procede su adopción; b) La sede (deudor principal o responsable) en la que deben ser valoradas las circunstancias temporales habilitantes de su adopción. A nuestro juicio, no requiere, por su obviedad, mayor explicación, sin embargo, la cuestión referida a los efectos de la medida, pues parece claro que ésta debe ir referida al presunto responsable, es decir, debe materializarse sobre sus bienes y derechos si se pretende que sea efectiva y, en suma, cumpla la finalidad para la que ha sido pensada.

3.3.1. Procedencia.

En el ámbito que aquí nos ocupa –responsabilidad– la procedencia de adoptar medidas cautelares va a depender –como en cualquier otro caso– de la intensidad con la que se den los presupuestos habilitantes de su adopción. Ello significa que no cabe sostener, como regla general absoluta, la procedencia de la adopción de medidas cautelares en el marco de todo procedimiento de responsabilidad. De hecho, la pista sobre su admisibilidad radicará en gran medida en el propio presupuesto de la responsabilidad. Así, por ejemplo, cuando tal presupuesto tenga por objeto combatir una práctica elusiva (sucesión fáctica de empresa o vaciamientos patrimoniales del art. 42.2.a LGT) serán casi de obligada utilización. En efecto, entonces cabe afirmar que el deudor principal ha llevado a término tal comportamiento distractor con la connivencia del presunto responsable, por lo que nada garantiza que este último no vaya a reiterar dicho comportamiento u otro similar en su propia sede. El *periculum in mora* estriba, pues, en estos casos, en dicha circunstancia del presunto responsable precisamente.

No hay, sin embargo, como ya decimos, reglas absolutas, cuya aplicación conduciría a un dogmatismo proscrito. Tan sólo, si acaso, una, a saber, que la procedencia de la medida requiere valorar la existencia del *periculum in mora* –sin perjuicio de que en unos casos dicha apreciación resulte más fácil o automática que en otros–, valoración que, en todo caso, habrá que realizar siempre en sede del presunto responsable, pues en el deudor principal ya no hay riesgo, sino una conducta constatada, fruto de un riesgo previo materializado.

3.3.2. Sede de valoración de las circunstancias del artículo 81.4 NLGT.

La medida cautelar afecta siempre al presunto responsable, pero se adopta valorando las circunstancias del artículo 81.4 NLGT en sede del deudor principal, pues éste es el que está siendo objeto de comprobación y es también en el marco de su comprobación en el que se pone de manifiesto o al menos adquiere relevancia la conducta desencadenante la responsabilidad (solidaria). Sostener, por el contrario, que dichas circunstancias deben ser valoradas en sede del presunto responsable supondría dejar fuera de consideración el proceso descrito, que es el que justifica la adopción de la medida, por cuanto que únicamente en su seno surge el *periculum in mora*. Analizando únicamen-

te al presunto responsable llegaríamos siempre a la conclusión de que no es merecedor del trato anticipativo que encierra la medida cautelar, lo cual, obviamente, se revela falso en un análisis de conjunto. Por ello, se trata de una conclusión extensible a la responsabilidad subsidiaria.

4. CONCLUSIONES

Cuanto se ha dicho a lo largo de este trabajo puede ser resumido en unas cuantas ideas esenciales que faciliten la comprensión de su contenido. Son las siguientes:

1. El responsable adquiere dicha condición porque realiza el presupuesto de responsabilidad, pero no lo es sino desde que se le declara como tal. Y no se ve en la obligación de afrontar el pago en tanto la responsabilidad no le es exigida. La declaración de la responsabilidad y su exigencia son, por tanto, los dos actos administrativos que permiten, a partir de la realización del presupuesto de la responsabilidad, acceder a la esfera patrimonial del responsable. Considerados de modo conjunto, constituyen la derivación de responsabilidad, obedeciendo su escisión conceptual a motivos de índole práctica exclusivamente. Por ello, tal escisión resulta relevante sólo en la responsabilidad solidaria, en la cual la declaración puede realizarse mucho antes de la exigencia, cosa que no ocurre en la subsidiaria, en la cual, una vez declarada, nada impide su exigencia, lo que hace que no tenga sentido diferir esta última.
2. El procedimiento de declaración de responsabilidad tributaria es un procedimiento autónomo, sin perjuicio de su incardinación en otro principal, con el que guarda evidentes interrelaciones. Su estructura es, asimismo, más sencilla que la de otros procedimientos tributarios, pues consta únicamente de inicio, trámite de audiencia y resolución, sin que, por ello, exista en él propuesta de resolución.
3. La iniciación tiene lugar siempre de oficio, mediante acuerdo comunicado al interesado, y despliega los tres siguientes efectos: a) Determina la interrupción de la prescripción del derecho a exigir el pago al responsable y a los demás obligados al pago; b) Fija el día de inicio del plazo máximo de resolución del procedimiento; c) Vincula al órgano actuante en lo atinente al fundamento normativo de la responsabilidad que pretende declararse.
4. El trámite de audiencia debe evacuarse en un plazo mínimo de diez días hábiles y máximo de quince, sin perjuicio de la posibilidad de su ampliación, previa solicitud del interesado. El plazo de audiencia es único para la comparecencia ante la unidad administrativa, vista del expediente, solicitud de copias del mismo y formulación de alegaciones. Para su cómputo únicamente se descontarían los retrasos imputables a la Administración y, a lo sumo, los debidos a causa de fuerza mayor. La vista del expediente debe limitarse, además, a la parte del mismo en la que se contengan los antecedentes determinantes de la responsabilidad que pretenda exigirse. El trámite es, por último, obligatorio siempre, esto es, no resulta prescindible en ningún caso.

5. Sin perjuicio de las alegaciones formuladas dentro del plazo que abre el ofrecimiento del trámite de audiencia, que son las últimas que puede formular el interesado, caben también cualesquiera otra formuladas con anterioridad.
6. La resolución por la que se declare la responsabilidad debe ser motivada y mencionar el alcance (importe) de la responsabilidad. Basta la referencia, no obstante, a las liquidaciones (concepto, período e importe) sin que resulte necesario hacer mención de sus elementos esenciales. La declaración resulta impugnabile, y a través de la impugnación pueden atacarse tanto las liquidaciones de las que trae causa como su procedencia misma (alcance y presupuesto de la responsabilidad). No obstante, los efectos anulatorios (deuda) que consiga un eventual responsable no se transmiten al obligado principal si para él ya es firme en ese momento la liquidación, aunque sí a los demás corresponsables, salvo en los supuestos de mancomunidad (art. 35.4 NLGT). La única excepción a la libertad de impugnación de las liquidaciones se da en los supuestos del artículo 42.2 NLGT, en los que tal impugnación no cabe, limitándose al alcance y presupuesto de la responsabilidad únicamente.
7. El procedimiento de declaración de responsabilidad debe ser resuelto en el plazo máximo de seis meses, bajo pena de caducidad. Dicho plazo se computa desde la comunicación de su inicio hasta la fecha del primer intento válido de notificación de la resolución, descontándose, en todo caso, los períodos de interrupción justificada de las actuaciones y las dilaciones no imputables a la Administración. Si el procedimiento caduca es como si no hubiera existido, por lo cual el efecto interruptor de la prescripción del derecho a exigir el pago que su inicio hubiera logrado se pierde.
8. La responsabilidad tributaria solidaria no puede ser declarada antes de que exista liquidación, lo que, habida cuenta de su plazo máximo de resolución, determina que exista un momento antes del cual no pueda ser iniciado el procedimiento tendente a su declaración. En efecto, si se inicia antes caducará por imposibilidad legal de concluirlo en tiempo. En cuanto a la subsidiaria, es sólo su declaración la que debe ser efectuada después de la de fallido del deudor principal y los responsables solidarios, lo que determina que su inicio pueda hacerse seis meses antes, aunque en la práctica lo que se difiere a dicha declaración de fallido es el inicio mismo del procedimiento.
9. La posibilidad de adoptar medidas cautelares en el seno de un procedimiento de declaración de responsabilidad viene expresamente contemplada en la NLGT (art. 45.5.1.º). Las medidas, si se adoptan, deben recaer siempre en el presunto responsable, esto es, sobre sus bienes y derechos, pues el riesgo de impago se da en él, no el obligado principal, en el que, a lo sumo, lo que existe es un riesgo fenecido, que ha dado lugar a las deudas que van a exigirse por la vía de la responsabilidad. Si se analizase la conducta del presunto responsable aisladamente considerada, dicho riesgo nunca se daría, lo cual, obviamente, es falso. Por este mismo motivo, los requisitos temporales que condicionan la adopción de la medida (existencia de propuesta de liquidación comunicada o cualquier momento del procedimiento de comprobación, según se trate) deben ser valoradas en sede del deudor principal.

TRIBUTACIÓN	EL FRAUDE EN LAS ENTREGAS INTRACOMUNITARIAS DE VEHÍCULOS USADOS Y LA «SUPUESTA» OPCIÓN DE TRIBUTAR POR EL RÉGIMEN DE BIENES USADOS EN EL IVA	Núm. 69/2005
-------------	---	-----------------



ALEJANDRO BLÁZQUEZ LIDOY

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario

Extracto:

SE ha detectado en el sector de los automóviles de segunda mano un fraude en el ámbito del IVA que trae causa de la adquisición de vehículos de otro Estado miembro bajo el régimen de adquisiciones intracomunitarias y que se venden en España en el régimen de bienes usados. Al hilo del mismo, el autor analiza si es posible que un revendedor de otro Estado miembro pueda optar por transmitir al revendedor español en el régimen de bienes usados o en el régimen general. A su juicio, esta opción, regulada en el artículo 26.bis.B.11 de la Sexta Directiva y recogida en el 135.Dos de la LIVA, debe interpretarse correctivamente; si tributar por el régimen general vulnera los fundamentos de la Directiva deberá obligatoriamente aplicarse el régimen de bienes usados. Por tanto, para el autor el fraude detectado por la Hacienda española puede que no sea tal.

Por otro lado, al hilo de esta cuestión, el autor analiza algunas cuestiones del régimen de bienes usados en los vehículos de segunda mano. Así, por ejemplo, sostiene que a la vista de la STJCE de 1 de abril de 2004 [Asunto C-320-04 (NFJ016292)], el artículo 136.Uno.1 (b) de la LIVA contraviene la Sexta Directiva en tanto que en dicha norma el hecho de que el coste de la reparación sea superior al coste de adquisición no conlleva la imposibilidad de tributar por el régimen de bienes usados.

Sumario:

1. Análisis del supuesto de hecho: el fraude detectado por IVA en las transmisiones de vehículos usados.
2. Breve mención a la operativa del régimen de bienes usados y su fundamento. Particularidades de los vehículos de segunda mano.
 - a) Fundamento del régimen de bienes usados y sistema de tributación.
 - b) Elemento objetivo: los bienes muebles usados.
 - c) Elemento subjetivo: la figura del revendedor.
 - d) La opción del revendedor para tributar en régimen general o en el régimen de bienes usados.
3. Efectos de la distinta tributación de los vehículos usados; adquisiciones intracomunitarias o en régimen de bienes usados.
4. El derecho de opción de la Sexta Directiva de tributar por el régimen general o por el de bienes usados.

Bibliografía.

NOTA: El autor quiere manifestar su agradecimiento al profesor Dr. D. Pablo CHICO DE LA CÁMARA por la lectura del trabajo y por las sugerencias realizadas. Naturalmente, cualquier error que se pueda encontrar sólo a mí es imputable.

1. ANÁLISIS DEL SUPUESTO DE HECHO: EL FRAUDE DETECTADO POR IVA EN LAS TRANSMISIONES DE VEHÍCULOS USADOS

En el mercado de los vehículos de segunda mano no es infrecuente que ciertos vehículos de lujo se adquieran de países de otros Estados miembros de la Unión Europea y luego éstos se vendan en el mercado español. Dejando al margen la defraudación en el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte por la venta de vehículos de alta gama procedente de países comunitarios, nos interesa a estos efectos el fraude que se ha detectado en el ámbito del IVA. En concreto, se ha entendido por la Administración que si estos vehículos se venden en España bajo el régimen de bienes usados, se produce un fraude tributario si la adquisición se había producido con el de adquisiciones intracomunitarias y no en el especial de bienes usados. El fraude radica en que el IVA que se devenga opera sólo por el *margen de beneficio* del vendedor, cuando al haberse adquirido en régimen de adquisiciones intracomunitarias el régimen debería ser el general y el IVA operaría sobre la totalidad del precio y no sobre el margen.

La importancia de este supuesto fraude ha merecido incluso mención específica como paradigma de fraude en un determinado sector económico. Así, en una obra publicada por Abogados del Estado sobre delitos contra la Hacienda expresamente se señala ¹:

«En el mercado de vehículos procedentes de adquisiciones intracomunitarias, existe una forma de fraude consistente en vender el vehículo en España conforme al régimen especial de bienes usados (regulado en los arts. 135-139 de la Ley del Impuesto, Ley 37/1992, de 28 de diciembre) sin haberlo adquirido en cambio en el Estado comunitario de origen al amparo de este régimen especial. De esta forma, el supuesto "reendedor" repercute el IVA al comprador sobre una base imponible muy inferior a la que sería procedente, ya que en este régimen especial la base está constituida tan sólo por el margen del beneficio, es decir, por la diferencia entre el precio a que fue adquirido el vehículo y el precio que se cobra al enajenarlo. Obviamente, si en el país en que el vehículo fue adquirido el régimen que se aplicó fue el general, y el mejor indicio para conocer que fue así lo constituirá el hecho de que se haya aplicado el mecanismo de la inversión del sujeto pasivo característico de las adquisiciones intracomunitarias, que no rige en cambio en el régimen especial de bienes usados, no sería procedente que el

¹ ABOGACÍA GENERAL DEL ESTADO (2004, pág. 299).

vendedor se acogiese al citado régimen para enajenar el vehículo en España, puesto que la especialidad más característica del mismo, que es la de configurar como base imponible el margen comercial, responde al hecho de que el sujeto pasivo revendedor no puede deducirse en cambio las cuotas soportadas por la adquisición de los bienes transmitidos de conformidad con el régimen especial. El revendedor que no es tal, por consiguiente, se deduce el IVA soportado en la adquisición, aunque sea tras autorrepercutírselo y, además, se beneficia de manera improcedente de la minoración de la base imponible del IVA que repercutirá al comprador del vehículo en España.»

Pero repárese en que el fraude consiste en que el destinatario final de la operación no ha tenido que pagar el IVA por el precio total sino por el *margen*. Es decir, el vendedor de vehículo usado no se *queda* con ningún IVA. Y esto, por sí mismo, es ciertamente importante frente a otro tipo de fraudes por operaciones intracomunitarias, como el de las *truchas* en el sector informático, donde lo que realmente sucedía es que un empresario se quedaba con un IVA pagado por un tercero ². En el supuesto fraude del que aquí hablamos, el empresario no se queda con ningún IVA. Lo que hace es tener precios más competitivos como consecuencia de que el IVA es menor. Pero al ser las bases imponibles de tributación mucho mayores en el régimen general que en el de bienes usados, no será infrecuente que la regularización tributaria del sujeto haga que nos encontremos, con pocos vehículos vendidos, incursos en un supuesto de delito fiscal.

Pero lo que cabe preguntarse es si realmente nos encontramos ante un fraude en todos los casos. O, dicho en otros términos, si la normativa comunitaria permite que un vehículo de segunda mano se venda no en régimen de bienes usados y sí en el general en cualquier circunstancia. Porque, a nuestro parecer, y avanzamos nuestra tesis, *el permitir a un empresario vender en el régimen normal a otro revendedor cuando tiene la opción de hacerlo por el de bienes usados puede vulnerar los principios de la Sexta Directiva*. Si esta afirmación fuera correcta, la transmisión del revendedor español al destinatario final sería conforme a Derecho cuando se hace en régimen de bienes usados y, por tanto, no podríamos hablar de fraude y, mucho menos, de una actividad merecedora de ser sancionada en vía administrativa o en vía penal. Naturalmente, sólo nos referimos a cuando fuera aplicable el régimen de bienes usados, porque si la adquisición se realiza bajo el régimen general porque era el preceptivo, la transmisión por el revendedor por el régimen de bienes usados supone en todo caso un fraude fiscal.

² Con fecha 29 de noviembre de 2004 la Agencia Estatal de la Administración Tributaria hizo público el Plan de Prevención del Fraude Fiscal donde, entre otras muchas cuestiones, se trataba las «Tramas organizadas de Fraude al IVA en Operaciones Intracomunitarias» (punto III.3). Pues bien, en dicho punto, se hacía referencia a cómo opera el fraude en estos casos. En concreto se afirma (es transcripción literal): «El mecanismo de fraude al IVA en las operaciones intracomunitarias opera, en su forma elemental, del modo que se describe a continuación. Una empresa, que denominaremos "A", registrada en un Estado miembro de la Unión Europea (UE, en adelante) que designaremos por "X", realiza una entrega intracomunitaria de bienes a la empresa "B", registrada en otro Estado miembro "Y". La empresa "B" adquiere los bienes exentos de IVA y a continuación realiza una entrega interior a la empresa "C", radicada en el mismo Estado que "B". La empresa "B" (missing trader o "trucha", término de uso común para referirse a este tipo de defraudadores) repercute el IVA de la entrega interior a la empresa "C", pero no lo ingresa y, al poco tiempo, desaparece. La empresa "C" (broker o agente distribuidor) deduce el IVA soportado correspondiente a sus adquisiciones a "B" y vende los bienes en el mercado interno del país "Y", repercutiendo el IVA. Como consecuencia de la falta de ingreso de "B", la pérdida de recaudación es igual a la cuota pagada por "C" a "B" y no ingresada por esta última».

2. BREVE MENCIÓN A LA OPERATIVA DEL RÉGIMEN DE BIENES USADOS Y SU FUNDAMENTO. PARTICULARIDADES DE LOS VEHÍCULOS DE SEGUNDA MANO

En las siguientes líneas queremos hacer una breve mención al régimen jurídico de los bienes usados y a cuál es su fundamento. Pero se tratará de un análisis centrado en los bienes muebles y en tanto sea aplicable a los vehículos. Es decir, no interesan a estos efectos ni las especialidades de los objetos de arte, antigüedades o bienes de colección, ni tampoco el régimen de determinación de la base imponible por el margen global (art. 137.Dos de la LIVA).

a) Fundamento del régimen de bienes usados y sistema de tributación.

El elemento esencial del régimen de bienes usados radica en el origen de los bienes. Es necesario que el mismo haya impedido al transmitente revendedor deducirse el IVA. De esta manera, el artículo 135.Uno.1.^º a) de la LIVA analiza expresamente cuál debe ser el origen de esos bienes de segunda mano; (i) Cuando venga de «una persona que no tenga la condición de empresario o profesional». Por persona no habrá que entender sólo a las físicas, sino también a todas aquellas entidades que no sean sujeto pasivo del impuesto por realizar exclusivamente operaciones a título gratuito [art. 5.Uno (a) de la LIVA]. (ii) Cuando venga de un empresario o profesional que se beneficie del régimen de franquicia del impuesto en el Estado miembro para los bienes de inversión. El régimen de franquicia no existe en España. Se trata de un régimen diseñado para pequeños empresarios cuyas operaciones no tributan por IVA. (iii) Que se trate de una entrega exenta por aplicación de lo dispuesto en el artículo 20.Uno.24 o en el artículo 20.Uno.25 de la LIVA ³. No obstante, no hay que olvidar que estos preceptos plantean más de un problema en su aplicación ⁴. (iv) Por último, el bien puede provenir de otro revendedor que haya aplicado el régimen de bienes usados.

³ El artículo 20.Uno.24 determina la exención de los bienes que hayan sido utilizados por el transmitente en la realización de operaciones exentas y siempre que no se haya atribuido al sujeto pasivo el derecho a efectuar la deducción del IVA soportado. Por su parte, el artículo 20.Uno.25 regula la exención de aquellos bienes donde hubiera habido una imposibilidad de deducir en su totalidad el IVA por ser bienes que no dan derecho a deducir (bienes afectos a actividades privadas, de lujo, etc.).

⁴ Sobre los problemas de interpretación de los artículos 20.Uno.24 y 20.Uno.25, remitimos a otro trabajo nuestro (BLÁZQUEZ LIDOY, 2002, págs. 63 y ss.). Y en el caso de vehículos especialmente problemáticos resulta lo referente a los coches de empresa donde no se dedujo la totalidad del IVA, ya que se *presumen* afectados en un 50 por 100 a la actividad empresarial (art. 95.Tres.2.^º de la LIVA). La cuestión radica en el tratamiento de la venta de dichos bienes por los que el empresario o profesional no se dedujo todo el IVA. Así, conforme a la doctrina del Tribunal de Luxemburgo, cuando un bien se ha afectado parcialmente al uso privado (y por esa parte no se dedujo el IVA) sólo la parte del bien afecto a la actividad mercantil tributa, pero, por el contrario, por la otra parte se actuó como particular y se trata de una transmisión no sujeta a IVA [SS de 4 de octubre de 1995 [ARMBRECHT, As. C-291/92 (NFJ004362)] y de 8 de marzo de 2001 [BAKCSI, As. C-415/98 (NFJ010474)]]. A pesar de la jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo, la DGT sigue otro criterio. En concreto, mantiene que la venta estaría sujeta en su totalidad. A su vez, y si el bien está en período de regularización, habría que regularizar el IVA soportado conforme a lo establecido en el artículo 110 de la LIVA, de tal manera que por los años que faltan para que finalice el período de regularización habría que deducir el 100 por 100 (Resolución de la DGT de 18 de febrero de 1999, Consulta núm. 0194-99).

Todos los supuestos enumerados responden a la misma idea, y es que los transmitentes no hayan podido deducirse el IVA soportado inicialmente ⁵. De esta manera, si los revendedores no se han podido deducir el IVA implícito soportado en su compra, y la reventa del bien devengará IVA sobre el precio total de la venta (art. 78.Uno de la LIVA), se producirían efectos no tolerados por la Sexta Directiva. En concreto, serían los siguientes:

- a) En primer lugar, se vulnera la filosofía que opera en el IVA de gravar, exclusivamente, el valor añadido que se produce en cada fase de producción, lo que sólo se consigue cuando se puede deducir el IVA soportado por las anteriores operaciones ⁶. Cuando el vendedor que soportó un IVA no deducible transmite al revendedor en el precio de venta, hay un IVA implícito que el vendedor no puede deducirse. Al no poderse deducirse el mismo, y como consecuencia, se estaría produciendo una doble imposición al haber dos IVA sobre lo mismo ⁷.
- b) En segundo lugar, porque se produce un efecto piramidación en la medida en que el vendedor habrá incluido el IVA no deducible como mayor precio en la venta y, por tanto, ahora se devengará IVA sobre IVA (PÉREZ HERRERO, 1995, pág. 675).
- c) Por último, el hecho de que los bienes usados que se vuelven a incorporar al mercado resulten nuevamente gravados por el total, mientras que en el caso de que se transmitan de un consumidor a otro quedan gravados sólo por el IVA de la primera venta, implica una diferencia de trato que distorsiona la competencia entre aquellos que venden directamente y las transacciones que pasan por el circuito comercial [SSTJCE de 10 de julio de 1985, COMISIÓN/IRLANDA, C-17/84, § 14 (NFJ000104) y COMISIÓN/PAÍSES BAJOS, C-16/84, § 18 (NFJ000103)].

Precisamente para evitar esa doble imposición y respetar la competencia la especialidad del régimen se encuentra, por un lado, en el hecho de que la base del IVA devengado no opera sobre el importe de la contraprestación, como es la regla general, sino sobre la diferencia entre precio de compra y precio de venta ⁸. Y, por otro lado, en que el IVA que soporta el adquirente no es deduci-

⁵ Se ha planteado qué sucede si la operación en concreto que no da derecho a deducir no es de las expresamente enumeradas en el artículo 135. Para CALATAYUD (2001, pág. 480) debería aplicarse el régimen de bienes usados, con base en cuál es la finalidad perseguida por la Directiva. Un posible supuesto sería el regulado en el artículo 7.7 de la LIVA. No obstante en este caso, al estar regulando una transmisión gratuita, la base imponible sería igual en ambos sistemas, pues el precio y el margen coincidirían.

⁶ Como ha señalado el Abogado General JACOBS (conclusiones al Asunto C-465/03, KRETZTECHNIK, presentadas el 24 de febrero de 2005), es inherente al régimen del IVA que con el fin de evitar que el impuesto se aplique de manera acumulativa sobre una serie de operaciones en el ámbito económico (lo que daría lugar a una carga variable y posiblemente elevada en función del número de operaciones de la serie) un sujeto pasivo está facultado para deducir el importe del impuesto abonado por las operaciones en las que ha soportado el IVA del que ha facturado a sus clientes por sus operaciones gravadas.

⁷ Vide SSTJCE de 9 de julio de 1992 [K-LINE AIR SERVICE EUROPE BV/EULAERTS NV Y BELGISCHE STAAT, As. C-131/91, § 19 (NFJ001824)] y de 1 de abril de 2004 [FÖRVALTNINGS AB STENHOLMEN, As. C-320/02, § 27 (NFJ016292)].

⁸ La Directiva 94/5/CE, que reguló el actual sistema de tributación del régimen de los bienes usados, establece en sus considerandos que el régimen responde a la necesidad de evitar la doble imposición y las distorsiones de la competencia entre sujetos pasivos. En España puede verse RAMÍREZ GÓMEZ (1994, pág. 357), PÉREZ HERERO (1995, págs. 671 y ss.) y ABELLÁ POBLET y DEL POZO (1996, págs. 1.216-1.217).

ble (art. 138 de la LIVA). De hecho, en la factura emitida por la entidad revendedora el importe se consigna por el total, sin distinguir entre base y cuota ⁹. Señala CALATAYUD (2001, pág. 485) que una razón por la que no se desglosa el IVA es evitar que el adquirente conozca el margen de beneficio del revendedor pues, en caso contrario, se estaría atentando contra las prácticas del mercado. De esta manera, el artículo 137 de la LIVA dispone que la base imponible estará compuesta por el margen de beneficio de cada operación (precio de venta, en el que se entiende incluido el propio IVA, menos precio de compra) minorado en la cuota del IVA. Es decir, si se compra un bien por 1.000 euros y se vende por 1.348 euros, se entiende que esos 1.348 euros llevan ya incluido el IVA. El margen será de 348 euros; la base imponible será el resultado de dividir 348 entre 1,16. Por tanto, la base imponible será 300 euros y el IVA devengado 48 euros. Ese IVA de 48 euros es el que se debe ingresar y el que el adquirente no puede deducirse en ningún caso, aun cuando fuera empresario o profesional.

Con relación a la tributación sobre «*el margen de beneficio de cada operación*», es necesario precisar dos cuestiones. En primer lugar, que la referencia al *margen* como base imponible se define por la diferencia entre precio de compra y de venta, sin que sea posible incrementar el precio de compra en las reparaciones o repuestos que se han realizado. Pero, por contra, el IVA soportado en dichas reparaciones o repuestos sí será deducible ¹⁰. De esta manera, el margen de beneficio o la base imponible del IVA no coincide con el *beneficio económico* del revendedor. El verdadero beneficio de la operación pasa por descontar todos los costes y gastos accesorios. Pero desde el punto de vista del IVA, sí grava el valor añadido de la transacción, en tanto que se puede deducir el IVA soportado por las reparaciones y repuestos. La segunda de las precisiones radica en los márgenes negativos. Es posible que se adquiera un vehículo por un precio y que finalmente se tenga que revender por un precio inferior al de adquisición. En dicho caso, y al devengarse el IVA operación por operación, la base imponible negativa se equipararía a cero y, por tanto, no habría IVA devengado [Resoluciones de la DGT de 19 de septiembre de 1997 (Consulta núm. 1910-97 (NFC006559) y 25 de marzo de 1997 (Consulta núm. 0581-97)].

Es decir, el sistema se basa en una idea; se considera que en la primera venta (la del vehículo nuevo) el bien ya ingresó el IVA preceptivo. Al transmitirse al revendedor no devenga IVA y, por tanto, la parte de IVA implícito en el precio no es deducible. Para compensar esa incapacidad de deducción, que es lo que produce los efectos no deseados para la neutralidad, lo que se hace es que el revendedor sólo tribute por el margen. De esta manera, en la Hacienda Pública sólo se ha ingresado el valor añadido real que se ha originado por la totalidad de las transmisiones.

⁹ El artículo 14.2 (c) del Real Decreto 1496/2003, que regula las obligaciones de facturación, expresamente señala que los revendedores por «*las entregas sometidas al régimen especial no podrán consignar separadamente la cuota del Impuesto sobre el Valor Añadido repercutida, y ésta deberá entenderse comprendida en el precio total de la operación*».

¹⁰ Vide Resolución de la DGT de 28 de enero de 1997 [Consulta núm. 0133-97 (NFC006068)], PÉREZ HERRERO (1995, pág. 697) y CALATAYUD (2001, pág. 485).

b) Elemento objetivo: los bienes muebles usados.

Desde una perspectiva *objetiva*, la aplicación de este régimen opera para los «*bienes muebles corporales susceptibles de uso duradero que, habiendo sido utilizados con anterioridad por un tercero, sean susceptibles de nueva utilización para sus fines específicos*» (art. 136.Uno de la LIVA). Pero con relación a los vehículos de segunda mano, la aplicación de esta definición presenta dos excepciones:

- i) En primer lugar, porque inmediatamente después de dar la definición general se señala en el artículo 136.Uno.1(b) que no tienen la consideración de bienes usados «*Los bienes que hayan sido utilizados, renovados o transformados por el propio sujeto pasivo transmitente o por su cuenta. A efectos de lo establecido en este Capítulo se considerarán de renovación las operaciones que tengan por finalidad el mantenimiento de las características originales de los bienes cuando su coste exceda del precio de adquisición de los mismos*». Es decir, que si han sido previamente utilizados por el sujeto pasivo o bien han sido reparados y su coste es superior al de adquisición, no se puede aplicar el régimen de bienes usados y procede tributar por el total de la base imponible.

Empezando por lo referente al coste de la reparación lo primero que hay que reseñar es que nos parece un criterio de difícil aplicación y control cuando es el propio revendedor quien realiza la reparación con sus medios. En efecto, determinar cuál es el *coste* de cualquier reparación no es tarea fácil, y controlarlo parece todavía más complejo. Pensemos en un vehículo adquirido al comprador original donde un concesionario lo remoja; el coste de la reparación alcanza a todos los costes directos, lo que incluye las piezas y el tiempo empleado por los mecánicos. Pero su valoración económica no es sencilla, pues no es lo mismo el precio por hora de un mecánico cuando se presta servicios a un tercero que cuando es a efectos internos, y lo mismo se puede decir del precio de los repuestos. Y a esto habría que añadir qué sucede con la amortización de los bienes empleados en la propia reparación. Y, sobre todo, sería necesario determinar si los costes indirectos se computan y, entonces, valorarlos (pensemos en los sueldos del personal de administración, teléfonos, etc.). En definitiva, que el determinar el *coste real* de la reparación de un vehículo cuando ha sido realizada por el propio concesionario dista de ser una tarea sencilla ¹¹.

¹¹ Para determinar cuál es el coste de la reparación quizás podrían ser de ayuda los criterios de la Resolución de 9 de mayo de 2000, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se establecen los criterios para la determinación del coste de producción. Pero tampoco se puede olvidar que en los supuestos de autoconsumo, la LIVA determina que la base imponible será el *coste* de los bienes y servicios (art. 79.Tres y Cuatro). Y en estos casos, el TEAC ha señalado en su Resolución de 25 de febrero de 1999 (*Crónica Tributaria*, núm. 96, 2000, págs. 174 y 175) referida a la cesión de un local que «*Existe doctrina interpretativa del precepto según la cual, en la cesión de uso a título gratuito por una comunidad de bienes en favor de un comunero, debe determinarse la base imponible tomando en cuenta los costes de funcionamiento del local (gastos de comunidad, Impuesto sobre Bienes Inmuebles y amortización), así como los costes de financiación (hipoteca)*». Es decir, según la Administración se incluyen todos los conceptos que conforman ese coste, incluidos aquellos costes que no soportan IVA, como pueden ser las nóminas y la Seguridad Social de los empleados (Resolución del TEAC de 24 de octubre de 2002, JT 2002\821).

Pero, dejando al margen estos problemas aplicativos, que no se pueden obviar, es necesario reseñar que este requisito del coste no viene recogido en la Sexta Directiva [art. 26.bis.A(d)] y, a nuestro parecer, contraría la misma. En efecto, la STJCE de 1 de abril de 2004 [FÖRVALTNINGS AB STENHOLMEN, As. C-320/02 (NFJ016292)] expresamente señala que gravar por la totalidad del precio un bien usado (en este caso era un caballo), «*por considerable que sea la parte atribuible al entrenamiento*» (§ 25), generará una doble imposición ya que siempre quedará una parte que corresponda al precio y al IVA no deducido. Es decir, expresamente señala el Tribunal que el *importe* de la reparación no puede ser criterio válido para la no aplicación del régimen de los bienes usados. El requisito recogido en el artículo 136.Uno.1 (b) de la LIVA es una regla objetiva, de simplificación ¹². Y, a nuestro parecer, su razón de ser radica en entender que cuando el coste de la reparación es muy elevado no se puede pensar en que nos encontremos ante el *mismo* bien, sino ante otro que ha sido *modificado* ¹³. Pero creemos que esa presunción que implícitamente está en la norma no se corresponde con la realidad. Si el vehículo se ha limitado a ser reparado, y teniendo en consideración que la finalidad del régimen es evitar la doble imposición y gravar exclusivamente el valor añadido generado, la regla de excluir del régimen aquellos bienes donde el valor de las reparaciones sea superior al valor de adquisición supondría no gravar el verdadero valor añadido, y se produciría, además, una doble imposición y una distorsión en la competencia. El artículo 136.Uno.1 (b) de la LIVA es una norma objetiva, de simplificación, que a parte de su dudosa eficacia práctica cuando el revendedor es quien efectúa la reparación, parece contravenir la Sexta Directiva. El atender al coste de la reparación puede ser un indicativo de que se ha modificado las características del bien usado, pero no puede dar lugar a excluir en todo caso el régimen de bienes usados.

Y también merece reseñarse el hecho de que los bienes no hayan podido ser *utilizados* por el sujeto pasivo para operar por el régimen de bienes usados. A nuestro parecer, el hecho de que un vehículo se incorpore al inmovilizado de una entidad no debería excluir la aplicación del régimen de bienes usados en la posterior transmisión. Y entendemos que hay dos razones que abonan esta tesis. La primera de ellas, que la Directiva hace mención a que un sujeto pasivo revendedor es aquel que en el marco de su actividad económica «*compre o destine a las finalidades de su empresa*» bienes de ocasión, de tal manera que no parece exigir la incorporación como existencias de los vehículos. La segunda tiene que ver con el fundamento del régimen; excluir a los elementos que forman parte del inmovilizado sería tanto como reducir la finalidad del régimen a evitar distorsiones en la competencia. Sin embargo, si un bien se incorpora al activo material de una entidad, la posterior venta supondría un supuesto de doble imposición, lo que a nuestro juicio podría contravenir la Sexta Directiva.

¹² Señala CALATAYUD (2001, págs. 476-477) que la referencia del coste de la reparación es una norma objetiva por la cual se considera *renovación* cuando el coste de la reparación exceda del precio de adquisición, y el fundamento reside en que están vendiendo bienes distintos a los que se adquirieron por causa de la reparación. ABELLÁ POBLET y DEL POZO (1996, pág. 1.222) afirman que cuando se ha producido una renovación perderá sus características originales en tanto que la finalidad del régimen de los bienes usados se limita a mantener sus caracteres originales.

¹³ Interpretando el término «*fabricado*», la STJCE de 14 de mayo de 1985 [VAN DIJK'S BOEKHUIS, C-139/84 (NFJ000092)] señala que un bien es *nuevo* si «*origina un bien cuya función, según opinión del público que lo utiliza, es diferente de la que tenían los materiales entregados*» (§ 22).

- ii) La segunda de las cuestiones tiene que ver con el concepto de vehículos *usados*. Es decir, que habiendo sido utilizados con anterioridad por un tercero, sean susceptibles de nueva utilización para sus fines específicos (art. 136.Uno.1 de la LIVA). Pero con relación a los vehículos, el artículo 135.Tres de la LIVA dispone que: «*No será de aplicación el régimen especial regulado en este Capítulo a las entregas de los medios de transporte nuevos definidos en el número 2 del artículo 13 cuando dichas entregas se realicen en las condiciones previstas en el artículo 25, apartados uno, dos y tres de la presente ley*». Es decir, para que un coche sea considerado usado es necesario que simultáneamente se den dos condiciones: que su entrega se efectúe después de los seis meses siguientes a su puesta en servicio y que, además, haya recorrido más de 6.000 kilómetros.

Pero estas condiciones, advierte VICTORIA SÁNCHEZ (1997, págs. 89-90), exclusivamente se exigen con relación a las entregas intracomunitarias, pero no, por el contrario, para las de carácter interno. Es decir un coche con menos de 6.000 kilómetros o con menos de 6 meses desde su puesta en condiciones de funcionamiento puede tributar en régimen de bienes usados dentro del mercado español (en el mismo sentido se pronuncia la Resolución de la DGT de 14 de noviembre de 1997, Consulta núm. 2360-97). Y el fundamento de esta excepción, señala este autor, radica en el régimen transitorio según el cual las entregas intracomunitarias de medios de transportes nuevos deben tributar siempre en destino, aun cuando el adquirente sea un consumidor final, mientras que el régimen de bienes usados la tributación es en origen ¹⁴. No obstante, cabe preguntarse si este tratamiento distinto de los bienes usados no distorsiona la competencia en tanto que en el mercado interno se podría tributar por los mismos bienes por el régimen de los bienes usados.

c) Elemento subjetivo; la figura del revendedor.

Desde el punto de vista *subjetivo* se requiere que nos encontremos ante un revendedor, que es aquel que realice con carácter habitual entrega de bienes que hayan sido adquiridos o importados para revenderlos (art. 136.Uno.5 de la LIVA) ¹⁵. De esta manera, se exige, por un lado, la habitualidad y, por otro, la intencionalidad. Con relación a la habitualidad, la Sexta Directiva, como ha advertido PÉREZ HERRERO (1995, pág. 680), no requiere dicha habitualidad. El problema está, por tanto, en determinar si la norma española incurre en una extralimitación que, debido al propio fundamento de la norma, parecería que no es tolerable. Pero, además, la *habitualidad* es un concepto sin duda complicado en tanto que es lo que define el propio concepto de empresario o profesional en la LIVA (art. 4.Uno de la LIVA). Y no hay que olvidar que para nues-

¹⁴ Para CALVO VÉRGEZ (2005, pág. 30, nota a pie 8) la finalidad radica en la persecución de supuestos de fraude tributario.

¹⁵ La LIVA señala que tiene que ser un *empresario* revendedor, lo que ha hecho mantener a ABELLÁ POBLET y DEL POZO (1996, pág. 1.218) que la norma excluye a los profesionales. Por su parte, la Sexta Directiva sólo hace referencia a los sujetos pasivos.

tra Administración, incluso realizando una sola operación, se puede ser sujeto pasivo de IVA, ya que conforme se dispone en el artículo 5.Uno (b) de la LIVA las empresas mercantiles son sujetos pasivos en todo caso ¹⁶.

Y con relación a la intencionalidad señala CALATAYUD (2001, pág. 475) que se trata de un elemento teleológico que exige que los bienes se hayan adquirido para el activo circulante de la empresa. Este requisito se confundiría con la no aplicación del régimen de bienes usados porque han sido *utilizados* por el sujeto pasivo [art. 136.Uno.1 (b) de la LIVA]. Pues bien, como hemos señalado, creemos que con arreglo a la Sexta Directiva también este requisito es dudoso. Nada se dice en la misma de la habitualidad ni de su incorporación al inmovilizado material, y una interpretación en dichos términos daría lugar a una doble imposición.

d) La opción del revendedor para tributar en régimen general o en el régimen de bienes usados.

El régimen de bienes usado es, en principio, optativo. El artículo 135.Dos de la LIVA dispone que «los sujetos pasivos revendedores podrán aplicar a cualquiera de las operaciones enumeradas en el mismo el régimen general del impuesto». Y es optativo, además, operación por operación, de tal manera que una venta puede someterse al régimen de bienes usados y la siguiente al general. En este sentido, el artículo 120.Cuatro de la LIVA expresamente señala que el régimen especial «se aplicará salvo renuncia de los sujetos pasivos, que podrá efectuarse para cada operación en particular y sin comunicación expresa a la Administración». Como consecuencia de la aplicación del régimen general, el sujeto pasivo tiene derecho a «deducir las cuotas de impuesto soportadas o satisfechas por la adquisición o importación de los bienes objeto de reventa» (arts. 135.Dos y 139 de la LIVA). Es decir, que si bien el sujeto pasivo tiene un derecho de opción, será necesario examinar bajo qué circunstancias tiene sentido emplearlo. Y, a nuestro parecer, en los automóviles, donde en ningún caso es posible deducir IVA alguno por importaciones o adquisiciones, sólo hay un motivo ¹⁷. En efecto, el hecho de que el IVA que soporte el adquirente no sea deducible hace que este régimen sea pernicioso cuando el adquirente no es un destinatario final sino otro sujeto pasivo del tributo con derecho a la deducción plena y que no es un revendedor. En dicho caso, el no poder deducirse el IVA conlleva una desventaja económica además de suponer un supuesto de doble imposición en tanto que el IVA por régimen de bienes usados se incorporaría en el precio final de los servicios o entregas distintas como mayor valor. Por tanto, habría un IVA sobre IVA.

¹⁶ Señalan ALMUDÍ y SERRANO (2002, pág. 40) que el artículo 5.Uno (b) merece una lectura correctiva a la vista de la STJCE de 14 de noviembre de 2000 [FLORIDIENNE y BERGINVEST, As. C-142/99 (NFJ009809)], en el sentido de que las sociedades mercantiles tendrán la condición de sujetos pasivos del IVA sólo cuando realicen actividades sujetas al impuesto.

¹⁷ La mención al IVA deducible por importaciones y adquisiciones se limita a los objetos de arte, antigüedades u objetos de colección, pero no a los bienes de ocasión. En estos casos es posible aplicar el régimen de bienes usados cuando la importación o adquisición de dichos bienes hayan tributado al 7 por 100 (art. 91.Uno.3 apartados 4 y 5), ya que en dicha circunstancia la transmisión al destinatario se realiza al 16 por 100. De esta manera, si se tributa en régimen general, se convierten los IVA soportados del 7 por 100 al 16 por 100. Señala CALATAYUD (2001, pág. 480) que, de hecho, el fundamento del régimen de los bienes usados en estos casos no radica en evitar la doble imposición sino en favorecer la entrega de estos bienes.

Así, y si retomamos el ejemplo a que hicimos referencia al explicar el funcionamiento del régimen, donde se compra un vehículo por 1.000 euros y se vende en régimen de bienes usados por 1.348 euros (a base imponible 300 € y el IVA devengado de 48 €) resulta que ese IVA de 48 euros es para el adquirente mayor coste y no se puede deducir. Por el contrario, si se vende en régimen general, el IVA soportado será el 16 por 100 de 1.300 euros (208 €). Pero será un IVA plenamente deducible, de tal manera que parece preferible pagar ahora 208 euros (efecto financiero), que me podré deducir plenamente, que 48 euros que serán mayor coste.

3. EFECTOS DE LA DISTINTA TRIBUTACIÓN DE LOS VEHÍCULOS USADOS; ADQUISICIONES INTRACOMUNITARIAS O EN RÉGIMEN DE BIENES USADOS

El régimen de los bienes usados se aplica con independencia de que el vendedor resida en España o en otro Estado miembro, porque en todos los casos el fundamento es el mismo; el origen del bien no ha permitido al transmitente (sea empresario o no) deducirse el IVA. Y con relación a las operaciones intracomunitarias, la DGT ha establecido en varias Resoluciones cuáles son los distintos orígenes que dan lugar a que el empresario revendedor español pueda aplicar el régimen de bienes usados¹⁸. Y, por lo que aquí interesa, pues es la situación de fraude que ha sido detectada por la Administración, es necesario establecer cómo se opera cuando nos encontramos ante un revendedor de otro Estado miembro que puede optar por el régimen de bienes usados. Así, la DGT señala que en dicho caso es necesario distinguir dos supuestos [Resolución de 4 de noviembre de 2003, Consulta núm. 1822-03 (NFC018818)]:

- «a) Si la entrega por el revendedor se efectuó con aplicación del régimen general del Impuesto sobre el Valor Añadido, dicha entrega estará exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido en origen y la adquisición intracomunitaria efectuada por la consultante estará sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido español, no pudiendo ésta aplicar, en la reventa del bien usado, el régimen especial de los bienes usados.*
- b) Si la entrega por el revendedor se efectuó con aplicación del régimen especial de los bienes usados, dicha entrega tributará en el país de origen y la adquisición intracomunitaria en España no estará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido español [art. 13 núm. 1.º, letra b) de la Ley 37/1992], pudiendo la consultante aplicar en la reventa del bien usado el régimen especial citado.»*

¹⁸ Resolución de la DGT 1/1995, de 29 de marzo (BOE 1 de abril), y Resoluciones de la DGT de 20 de enero de 1999 (Consulta núm. 0075-99) y de 4 de noviembre de 2003 [Consulta núm. 1822-03 (NFC018818)]. Por su parte, el artículo 26.bis.D (b) de la Sexta Directiva, que regula el régimen transitorio de imposición de los intercambios, establece que las adquisiciones intracomunitarias de bienes de ocasión «no estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido cuando el vendedor sea un sujeto pasivo que actúe como tal y los bienes adquiridos hayan sido gravados en el Estado miembro de partida de la expedición o del transporte conforme al régimen especial de imposición del margen».

Es decir, que el fraude detectado por la Administración puede traer causa de la opción del revendedor de configurar su régimen; en concreto, cuando el revendedor español realiza una adquisición intracomunitaria –porque así lo quiere el revendedor del otro Estado miembro– y transmite en régimen de bienes usados. El problema es que la opción del revendedor del empresario radicado en el otro Estado miembro tiene una incidencia profunda en los propios fundamentos del IVA. A efectos prácticos podemos comparar cómo quedan las dos situaciones tomando como punto de partida un revendedor alemán que vende a otro español (usamos un ejemplo numérico para aclarar en mayor medida la situación):

- A) Cuando un revendedor español de coches usados adquiere en régimen general –como adquisición intracomunitaria– un vehículo de segunda mano de un revendedor alemán, la tributación sería la siguiente:
- i) Un concesionario alemán vende un vehículo nuevo con IVA a un destinatario final. Éste soporta y no se deduce el IVA (precio 60.000 €; IVA 9.600 €). El total de la adquisición es de 69.600 euros.
 - ii) Pasado un tiempo, el particular vende su coche a una entidad revendedora alemana. La venta no devenga IVA al ser una transmisión hecha desde el patrimonio particular. El precio de venta es un 50 por 100 de su valor inicial (IVA incluido), lo que asciende hasta 34.800 euros.
 - iii) La entidad alemana transmite el coche a una empresa revendedora española por 38.000 euros. Esa venta se hace, en virtud del derecho de opción que tiene, en el régimen de entregas intracomunitarias, que está exenta de IVA.
 - iv) El empresario español tributa por adquisiciones intracomunitarias, devengándose un IVA del 16 por 100 sobre el precio de venta (38.000 €) ¹⁹. Ese IVA es inmediatamente deducible si se cumplen con todas las obligaciones formales. Por tanto, no debe ingresar nada en la Hacienda española ²⁰.
 - v) La entidad española enajena el bien a un particular español en régimen general. El precio de venta es de 42.000 euros más el IVA del 16 por 100 (6.720 €). Es decir, el precio final por el que el consumidor final adquiere el vehículo es de 48.720 euros.

¹⁹ Con relación al devengo, es necesario recordar que en el caso de adquisiciones intracomunitarias éste sólo se produce en el momento de la entrega y no existe supuesto de devengo para el caso de pagos anticipados (art. 76 de la LIVA). En el caso de aplicación del régimen de bienes usados no se produce, en cambio, ninguna especialidad con relación al devengo (ALONSO GONZÁLEZ, 1997, pág. 358).

²⁰ Lo referente al cumplimiento de los deberes formales para ejercitar el derecho a la deducción es una cuestión que a efectos prácticos presenta gran importancia. Así, para efectuar el derecho a la deducción serán necesarios dos requisitos. En primer lugar, el artículo 97.Uno.2 de la LIVA exige, desde el 1 de enero de 2004, que se esté en posesión de la «factura original expedida por quien realice una entrega que dé lugar a una adquisición intracomunitaria de bienes sujeta al impuesto, siempre que dicha adquisición esté debidamente consignada en la declaración-liquidación a que se refiere el número 6.º del apartado uno del artículo 164 de esta ley». En segundo lugar, el artículo 99.Tres determina que «Cuando hubiese mediado requerimiento de la Administración o actuación inspectora, serán deducibles en las liquidaciones que procedan las cuotas soportadas que estuviesen debidamente contabilizadas en los Libros-Registros establecidos reglamentariamente para este impuesto, mientras que las cuotas no contabilizadas serán deducibles en la declaración-liquidación del período correspondiente a su contabilización o en las de los siguientes». De esta manera, la Administración exigirá que para deducir el IVA se cumplan ambos requisitos. Si no es así, el sujeto pasivo español deberá ingresar el IVA por la adquisición intracomunitaria y no podrá deducírselo de forma inmediata, lo que supondrá que aparezca una cuota

Como se puede comprobar, si se sumaran los IVA de esta operación, en la Hacienda alemana se habría ingresado la cantidad de 9.600 en la primera venta. Y en la Hacienda española 6.720 euros por la venta final. Es decir, el IVA total satisfecho es de 16.320 euros cuando el verdadero valor añadido ha sido el generado en la primera venta por el total y en la segunda sobre el margen. Y, además, si partimos de la base de que la venta del particular al revendedor alemán fue por el 50 por 100 del precio por él satisfecho, nos encontraríamos que en la venta había un IVA implícito de 4.800 euros (50% de 9.600), por lo que en la transmisión final del revendedor español se estaría gravando el 16 por 100 sobre 4.800 euros al consumidor final. Es decir, habría un IVA sobre otro IVA (piramidación) de 768 euros.

B) Por el contrario, en el caso de que la operación hubiera tributado por el régimen de bienes usados en la venta de Alemania a España, la situación sería distinta. La normativa alemana determinará que esa entrega no es intracomunitaria (el precepto en España correlativo sería el artículo 25.Uno, que señala que la exención por entregas intracomunitarias no se aplicará a las «*entregas de bienes acogidas al régimen de bienes usados*»). Por su parte, para el empresario español no es una adquisición intracomunitaria de bienes, tal y como se dispone en el artículo 13.1 (b) de la LIVA. De esta manera, tampoco existe deber formal de incluir la operación en el modelo 349, de declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias [Resolución de la DGT de 29 de abril de 2002, consulta núm. 0637-02, (NFC016716)]. Por tanto, y siguiendo con el ejemplo anterior, los apartados (i) y (ii) no variarían. Pero a partir del tercer paso el tratamiento sería distinto:

iii) La entidad alemana transmite el coche a una empresa revendedora española. El ingreso que la entidad quiere obtener, sin tener en consideración el IVA que se incluye en el precio, asciende a 38.000 euros. Esto supone que su margen sea de 3.200 euros (38.000 € – 34.800 €). Y el IVA alemán (16%) se aplicaría sobre ese margen de 3.200 euros, lo que supone que el IVA será de 512 euros. De esta manera, el precio total de venta asciende a 38.512 euros (base 3.200 € e IVA de 512 €). De esa cantidad, el empresario alemán tiene que ingresar en Alemania 512 euros en concepto de IVA.

ficticia. Sin embargo, ambos preceptos presentan problemas en su interpretación. Empezando por el primero de ellos, el artículo 97.Uno.2, el hecho de tener que depender de proveedores no establecidos en España conlleva que cualquier controversia que se pueda producir en este ámbito será mucho más difícil de resolver (DE BUNES IBARRA y SÁNCHEZ GALLARDO, 2004, pág. 141). Y a esto hay que añadir que se ha planteado si la doctrina de la Sentencia del Tribunal de Luxemburgo de 1 de abril de 2004 [BOCKEMÜHL, As. C-90/02 (NFJ016128)], que establece que no es necesario estar en posesión de la factura en los supuestos de inversión del sujeto pasivo y que las formalidades deben limitarse a lo estrictamente necesario para comprobar si el procedimiento de autoliquidación de que se trate se ha aplicado correctamente, es aplicable a las adquisiciones intracomunitarias (RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, 2004, págs. 58 y 59; y GARCÍA NOVOA, 2004, pág. 30). Y con relación a que los IVA estén registrados en libros (art. 99.Tres), la propia DGT ha señalado en su Resolución de 5 de febrero de 2004 (Consulta núm. 0159-04) que será necesario que la factura se anote en el libro de facturas recibidas. Sin embargo, la interpretación del artículo 99.Tres no es pacata. El TEAC en su Resolución de 26 de mayo de 2004 (NFJ017670), dictada en recurso extraordinario de alzada para unificación de la doctrina, expresamente reconoce que si se inicia un procedimiento de comprobación y las facturas no están registradas –con independencia de que se haya deducido o no el IVA– no cabe en ningún caso el derecho a la deducción. Por su parte, FALCÓN Y TELLA (2002) advierte que en el caso de que el sujeto pasivo haya procedido a la deducción del IVA, el hecho de que la Administración descubra que no está registrada en ningún caso puede impedir el derecho a la deducción. Para GARCÍA NOVOA (2004, pág. 29), las obligaciones registrales se imponen como una exigencia para la verificación del IVA pero no como un requisito para ejercer el derecho a la deducción, de tal manera que sólo se puede impedir la deducción en aquellos casos donde la envergadura del incumplimiento fuera tal que impidiera la correcta aplicación del impuesto. Y de la misma manera se pronuncian MARTÍN FERNÁNDEZ y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ (2004, pág. 6), y CHECA GONZÁLEZ (2005, pág. 383).

- iv) El revendedor español no tributa por adquisición intracomunitaria de bienes. A su vez, ese IVA que ha soportado como consecuencia del régimen de bienes usados de 512 euros no es deducible y se configura como un coste más.
- v) El precio de venta a terceros no sería ya de 42.000 euros, sino que habría que sumarle la cantidad de 512 euros de IVA (como coste adicional al ser el IVA no deducible en el régimen de bienes usados). Por su parte, la entrega tributaría por el régimen de bienes usados. Teniendo en consideración que le costó 38.512 euros y quiere obtener la cantidad de 42.512 euros, su margen sería de 4.000 euros, por lo que el IVA a ingresar es de 640 euros. De esta manera, el precio final de venta al destinatario final es de 43.152 euros (base de 4.000 € e IVA de 640 €).

Observéase cuál es la situación final en el régimen de bienes usados. En Alemania la venta primigenia tributó por 9.600 euros. La transmisión de los bienes usados ha dejado otro IVA de 512 euros en las arcas alemanas. Y en España lo que se ingresa es la cantidad de 640 euros. En total, los IVA ingresados a los distintos Erarios es de 10.752 euros. Pero, sobre todo, ese IVA coincide con el efectivo valor añadido gravado.

Como se puede ver, la diferencia en el precio entre usar el régimen de bienes usados (43.152 €) y tributar por el régimen general (48.720 €) es de 5.568 euros. Es decir, la diferencia es, exactamente, el IVA de más que recibe la Hacienda Pública española (el total de IVA ingresado en régimen general es de 16.320 € mientras que en bienes usados asciende a 10.752 €). Y volvemos al ahora de nuevo al fraude detectado por la Hacienda Pública española; el de aquellos empresarios que han adquirido en régimen de adquisición intracomunitaria y que venden en régimen de bienes usados. Según la Inspección tributaria el fraude, y tomando nuestro ejemplo, sería el siguiente; la entidad sólo ha ingresado la cantidad de 640 euros (16% del margen de venta, que son 4.000 €), cuando tenía que haber satisfecho 6.720 euros. Es decir, por un coche, la regularización asciende a 6.080 euros. Y, por tanto, y si extrapolamos esta muestra, vendiendo 20 coches de la misma manera incurriríamos en un supuesto de delito fiscal.

Pero cabe, a nuestro parecer, otra interpretación. Y es que el único fraude que se haya producido sea en la venta del empresario alemán al empresario español por el IVA que se debería haber ingresado en el régimen de bienes usados ²¹. Es decir, que la Administración defraudada sea la ale-

²¹ A estos efectos es importante reseñar que es posible que el adquirente español no sea consciente en primera instancia de que se ha tributado en régimen de bienes usados debido a que ni la Directiva ni en la norma interna estipula la forma de acreditar que un bien ha estado sometido al régimen de bienes usados en otro Estado miembro. Así, la DGT señala en su Resolución de 12 de abril de 2000 [Consulta núm. V0048-00 (NFC011096)] que: «*corresponde a la sociedad consultante acreditar el hecho de que el empresario alemán haya aplicado en Alemania, a la venta realizada a dicha sociedad, el régimen especial de los bienes usados. La normativa comunitaria de armonización del IVA no prevé medios de prueba específicos a tal fin, ni tampoco la normativa española reguladora de dicho impuesto, por lo que la sociedad consultante podrá utilizar para ello cualquier medio de prueba admitido en derecho*». Por su parte, en la Resolución de 13 de noviembre de 1997 [Consulta núm. 2360-97 (NFC007076)], la DGT advierte que «*la Administración española no es competente para determinar los requisitos que deben reunir las facturas emitidas por los empresarios de otros Estados miembros a los que adquiere la consultante, cuando dichas facturas documentan entregas sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido de otros Estados miembros de la Comunidad Europea distintos del Reino de España*». SÁNCHEZ GALLARDO y ESTÉVEZ VÉRDIZ (2005, págs. 30-31) afirman que a falta de indicación en la factura de que se ha aplicado el régimen especial de los bienes usados habrá que entender que la misma está sujeta al régimen general. CALVO VÉRGEZ (2005, pág. 33) señala que se debe adjuntar a la factura y documentación correspondiente a la adquisición intracomunitaria una declaración suscrita por el transmitente que acredite que la entrega en cuya virtud se efectuó la adquisición de los correspondientes bienes no generó derecho a deducción o devolución en el IVA.

mana y el fraude se limite a los 520 euros que se deberían haber satisfecho por el régimen de los bienes usados. Y esta tesis toma como base la siguiente premisa; la Sexta Directiva no permite al empresario alemán tributar por el régimen general en este concreto supuesto. Si se transmite a otro revendedor con el mismo objeto, venta de vehículos de segunda mano, el sistema de tributación preceptivo debería ser el de bienes usados ²².

4. EL DERECHO DE OPCIÓN DE LA SEXTA DIRECTIVA DE TRIBUTAR POR EL RÉGIMEN GENERAL O POR EL DE BIENES USADOS

Todo el problema de base de la situación expuesta trae causa de la propia regulación del régimen de los bienes usados. Conforme se dispone en el apartado 11 del artículo 26.bis.B de la Sexta Directiva (redacción dada por la Directiva 94/5/CE) el sujeto pasivo revendedor puede optar por aplicar o bien el régimen de bienes usados, o bien el régimen general. Esa misma regulación se encuentra en la norma española. Lo que nos cuestionamos es si realmente hay un derecho de opción incondicionado o bien bajo ciertas premisas el régimen de bienes usados debería ser obligatorio. Y este interrogante se plantea desde los propios fundamentos de este régimen; el principio de neutralidad como criterio de interpretación y la necesidad de gravar el verdadero valor añadido.

Pues bien, hay que señalar, en primer lugar, que la redacción en la Sexta Directiva de la opción no es clara. En efecto, el primer precepto donde se hace referencia al derecho de opción es el artículo 26.bis.B.4 estableciendo que los Estados miembros concederán un derecho de optar *«por la aplicación del régimen especial para las entregas siguientes»*, y esas entregas *excluyen los bienes de ocasión* y sólo se refieren a los objetos de arte, colección o antigüedades. Y el otro precepto donde se recoge esta opción es en el artículo 26.bis.B.11 donde se señala *«En todas las entregas a las que sea aplicable el régimen general de imposición en virtud de los apartados 2 ó 4, el sujeto pasivo revendedor podrá optar por el régimen normal del Impuesto sobre el Valor Añadido»*, pero inmediatamente establece que *«Cuando el sujeto pasivo revendedor opte por aplicar el régimen normal del Impuesto sobre el Valor Añadido»* será posible deducir los IVA soportados por las adquisiciones e importaciones de los objetos de arte, colección o antigüedades, pero vuelve a excluir a los bienes de ocasión. Es decir, a nuestro parecer, cuando la Sexta Directiva hace mención al derecho de opción, y debido a cuáles son los fundamentos de la norma, parece que se está vinculando a la deducción de los IVA soportados relacionados con los objetos de arte, colección o en las antigüedades ²³.

²² No obstante, recordar que el régimen de bienes usados para el caso de operaciones intracomunitarias sólo puede aplicarse a los vehículos nuevos definidos en el artículo 13 de la LIVA y en el 28.bis.2(b) de la Sexta Directiva. Es decir, que sólo es un vehículo usado aquel en que simultáneamente se den dos condiciones: que su entrega se efectúe después de los seis meses siguientes a su puesta en servicio y que, además, haya recorrido más de 6.000 kilómetros. Es decir, que un vehículo puede considerarse usado conforme a la normativa interna pero no a los efectos de las entregas intracomunitarias.

²³ De la misma manera en la norma española, por el juego de los artículos 135.Dos y 98.Cuatro, la opción parece estar pensando en los objetos de arte, colección y antigüedades. El artículo 135.Dos de la LIVA dispone que *«No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, los sujetos pasivos revendedores podrán aplicar a cualquiera de las operaciones enumeradas en el mismo el régimen general del impuesto, en cuyo caso tendrán derecho a deducir las cuotas del impuesto soportadas o satisfechas en la adquisición o importación de los bienes objeto de reventa, con sujeción a las reglas establecidas en el Título VIII de esta ley»*. Por su parte, el artículo 98.Cuatro de la LIVA establece que *«El derecho a la deducción de las cuotas soportadas o satisfechas con ocasión de la adquisición o importación de los objetos de arte, antigüedades y objetos de colección a que se refiere el artículo 135, apartado dos, de esta ley, nace en el momento en que se devengue el impuesto correspondiente a las entregas de dichos bienes»*.

Pues bien, en estos casos, el fundamento de tributar por el régimen de bienes usados no radica, precisamente, en evitar la doble imposición sino en incentivar este tipo de operaciones (CALATAYUD, 2001, pág. 480).

El caso de los bienes de segunda mano, y por lo que a nosotros nos interesa el de los vehículos usados, es distinto. La referencia al derecho de opción debe estar condicionada a que el sistema respete el fundamento de la norma; evitar la doble imposición y las distorsiones en la competencia. Y, como hemos señalado, este derecho de opción de la Sexta Directiva tiene sentido fundamentalmente cuando el destinatario último de la operación es un empresario con derecho a deducir el IVA ya que mientras que el IVA soportado como consecuencia del régimen general no es deducible, sí lo es, por contra, el soportado en régimen general (art. 26.bis.B.6 de la Sexta Directiva y art. 138 de la LIVA). Es decir, si el vendedor aplica el régimen de bienes usados, el IVA se configura como un coste para el comprador, mientras que si se aplica el régimen general, si bien el IVA se aplica sobre la contraprestación total, éste es deducible. Pero este sistema debe estar pensado para aquellos casos donde el adquirente tiene como actividad *una distinta de la propia venta del bien usado adquirido*, porque el bien que ha comprado se incorpora como un coste más de los bienes o servicios que presta. Por el contrario, en aquel caso donde el objeto social del comprador fuera la reventa del propio bien, tributar por el régimen general ocasiona una doble imposición e implica no gravar el verdadero valor añadido.

En efecto, si adquiere en régimen general en la transmisión tiene que repercutir IVA sobre el importe total de la contraprestación. Por el contrario, si adquiere el bien en régimen de bienes usados, sólo tiene que repercutir IVA sobre su margen. La diferencia entre ambos sistemas es que el precio final en caso de aplicar el régimen general es muy superior al de aplicar el régimen de bienes usados. Y el único motivo de la sobreimposición que se produce trae causa del IVA. Dicho en términos económicos, a una entidad que adquiere vehículos usados para su reventa dentro de España en ningún caso le interesa adquirir en régimen general si puede hacerlo en régimen de bienes usados.

A esto hay que añadir que otro de los fundamentos del régimen de los bienes usados radica en que la normativa del artículo 26.bis de la Sexta Directiva pretende «evitar las desventajas competitivas para los comerciantes de bienes de ocasión»²⁴. En efecto, lo que se ha señalado es que si el revendedor tuviera que transmitir en régimen general, se produciría una distorsión en la competencia con relación a aquellos casos donde los vehículos se vendieran directamente de un particular a otro, ya que en este caso el IVA sólo gravaría la primera de las transmisiones pero no en las posteriores. Y mediante el régimen de bienes usados esta situación se evita.

Pero el problema real se plantea en las adquisiciones intracomunitarias que es donde, además, se pueden producir de manera más habitual las transmisiones entre revendedores de vehículos de lujo. Cuando el empresario de otro Estado miembro transfiere un vehículo comprado a un particular en dicho Estado existe la opción de tributar en el régimen general o en el de bienes usados. Pero a diferencia de lo que sucede cuando la operación se realiza en el mercado interior, la entrega del bien a un empresario español está exenta de IVA. Es el empresario español el que será sujeto pasi-

²⁴ Conclusiones de la Abogada General STIX-HACKEL presentadas el 10 de julio de 2003 (FÖRVALTNINGS AB STENHOLMEN, Asunto C-320/02, § 35).

vo por adquisiciones intracomunitarias de bienes, pudiendo deducirse el IVA soportado de forma inmediata. Es decir, el empresario del Estado miembro tiene que optar entre vender exento de IVA o transmitir en régimen de bienes usados, lo que significa que una parte del precio satisfecho por el empresario español debe ingresarse en la Hacienda Pública del otro Estado miembro. Y aparentemente para el empresario del otro Estado miembro parece más atractivo vender exento de IVA (pues el precio es menor) que vender en régimen de bienes usados (tendría que aumentarse el precio en el IVA sobre el beneficio). Pero esa apariencia no se corresponde con la realidad, porque el efecto final es que la venta del vehículo en España es mayor.

A la vista de lo anterior cabe cuestionarse si la opción de enajenar por el régimen de bienes usados o por el régimen general configurada por la Sexta Directiva es aplicable en todos los supuestos. Y a nuestro parecer la respuesta es negativa. La opción por la tributación en régimen general tiene un doble fundamento; evitar la doble imposición para los consumidores finales y las distorsiones en la competencia. Y la enajenación bajo el régimen general respeta estos fines en aquellos casos donde el empresario adquiere bienes usados, en este caso vehículos, para incorporarlos como inmovilizado o como bien de inversión y tienen pleno derecho a la deducción del IVA soportado. Es decir, bienes destinados a ser usados por la entidad en su actividad económica y cuya amortización se incorpora como coste al proceso productivo.

Pero la aplicación del régimen general no cumple dicha finalidad cuando el empresario revendedor transmita los bienes a otro empresario revendedor que será el que finalmente transmitirá al destinatario final. Así:

- i) Como hemos puesto de manifiesto, habrá un IVA inicial que el comprador inicial no se pudo deducir y como consecuencia de que en medio de la cadena de ventas se interpone un empresario que no se acoge al régimen de bienes usados, la última venta se hará por el valor total de la contraprestación. Es decir, no se grava el valor añadido real y, como consecuencia, se produce una doble imposición. Y no hay que olvidar que el Tribunal de Luxemburgo ha señalado en su Sentencia de 1 de abril de 2004 [FÖRVALTNINGS AB STENHOLMEN, As. C-320/02, § 27 (NFJ016292)] *«que el sistema común del IVA tiene por objetivo, en principio, gravar el valor económico añadido en las diferentes fases del proceso de producción y distribución, hasta la fase del consumo final, por los sujetos pasivos que actúen como tales, en el sentido de la Sexta Directiva. Es evidente que en una situación como la del procedimiento principal sería contrario a tal sistema gravar la totalidad del precio de venta exigido por el sujeto pasivo revendedor, en vez del mero valor económico añadido mientras el animal estuvo en su poder»* ²⁵.

²⁵ No hay que olvidar cuáles son las características esenciales del IVA que, a nuestro juicio, en este caso se verían vulneradas. El TJCE [Sentencia de 19 de septiembre de 2002, TULLIASIAMIES Y SILLIN, Asunto C-101/00, § 99 (NFJ013647)] considera que son las siguientes: *«la aplicación del impuesto con carácter general a las transacciones que tengan por objeto bienes o servicios; la determinación de su cuota en proporción al precio percibido por el sujeto pasivo como contraprestación de los bienes que entregue o de los servicios que preste; la percepción del impuesto en cada fase del proceso de producción y de distribución, incluido el de la venta al por menor, con independencia del número de transacciones efectuadas anteriormente; la deducción del impuesto devengado por un sujeto pasivo de los importes abonados en las etapas anteriores del proceso, de manera que, en una fase determinada, el impuesto se aplica sólo al valor añadido en esa fase y que su carga final recae en definitiva sobre el consumidor»*.

- ii) Por otro lado, si el revendedor alemán vendiese directamente al consumidor final español (y no a otro revendedor), no sería aplicable el régimen de operaciones intracomunitarias, al no ser empresario o profesional el destinatario. Por tanto, el revendedor alemán aplicaría el régimen de bienes usados debido a que tributar por el régimen general incrementaría el precio considerablemente y, por tanto, reduciría su competitividad. Desde este punto de vista, hay que preguntarse si la interposición de otro revendedor es fundamento suficiente para evitar acogerse al régimen de bienes usados. En este sentido no hay que olvidar que el propio TJCE ha señalado que se producen distorsiones en la competencia cuando la venta se produce de un consumidor final a otro y cuando se produce por canales ordinarios, lo que produce desventajas en los negocios «*donde un gran número de transacciones se refieren a bienes de segunda mano, tales como el negocio de los automóviles*» [SSTJCE de 10 de julio de 1985, COMISIÓN/IRLANDA, C-17/84, § 14 (NFJ000104) y COMISIÓN/PAÍSES BAJOS, C-16/84, § 18 (NFJ000103)]. Es decir, la distorsión en la competencia se produce por interponer revendedores que tributan en régimen general, con independencia de su número. Y, por tanto, no parece tener sentido que el precio de un vehículo usado sea diferente por el hecho de que el adquirente sea un consumidor u otro revendedor que va a vender el vehículo al mismo consumidor.
- iii) Y a estos motivos teleológicos es necesario añadir que, como hemos señalado, la redacción del derecho de opción en la Sexta Directiva no es clara y parece estar diseñada para los objetos de arte, colección y antigüedades.

A la vista de lo anterior, podemos concluir que cuando un empresario revendedor establecido en otro Estado miembro que transmite vehículos a un revendedor español opta por aplicar el régimen general pudiendo tributar por el de bienes usados, se acoge a un sistema que no grava el verdadero valor añadido y produce una doble imposición y atenta contra la competencia. Como consecuencia, creemos que el derecho de opción que la Sexta Directiva y la norma española conceden debe interpretarse dentro del principio de neutralidad y respeto de la competencia. La opción elegida está condicionada a que se respete la finalidad de la misma. En nuestro caso, el empresario establecido en otro Estado miembro que ha adquirido un vehículo usado a quien no pudo deducirse el IVA debe tributar por el régimen de bienes usados en la entrega al empresario español si éste tiene como objeto vender el mismo vehículo. Y no cabe, por tanto, acogerse al régimen general.

Y volvemos ahora al fraude detectado por nuestra Administración y que ha dado pie a escribir estas páginas. En aquellos casos donde el revendedor del otro Estado miembro se haya acogido al derecho de optar por tributar en el régimen de bienes usados en lugar de por el régimen general, creemos que habrá conculcado la Sexta Directiva. Y bajo dicho supuesto, el revendedor español que transmite en régimen de bienes usados al destinatario final habrá actuado conforme a Derecho, y el único fraude cometido se limitará al IVA que por su margen debería haberse ingresado por el empresario del otro Estado miembro en su Hacienda.

BIBLIOGRAFÍA

- AA.VV. (coordinador VICTORIA SÁNCHEZ) [2001], *IVA 2002-2003*, Francis Lefebvre, Madrid.
- ABELLÁ POBLET, E., y DEL POZO LÓPEZ, J. [1996], *Manual del IVA*, 2.ª edición, «El consultor de los Ayuntamientos», Madrid.
- ABOGACÍA GENERAL DEL ESTADO [2004], *Manual de delitos contra la Hacienda Pública*, Ministerio de Justicia, Madrid.
- ALMUDÍ CID, J.M., y SERRANO ANTÓN, F. [2002], «La tributación por el IVA de las sociedades "holding"», *Quincena Fiscal*, núm. 2.
- ALONSO GONZÁLEZ, L.M. [1997], *Devengo del tributo y período impositivo*, Marcial Pons, Madrid.
- BLÁZQUEZ LIDOY, A. [2002], *El IVA en las entidades no lucrativas (Cuestiones teóricas y casos prácticos)*, Centro de Estudios Financieros-Confederación Española de Fundaciones, Madrid.
- CALATAYUD PRATS, I. [2001], «Régimen especial de los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección», en AA.VV., *Comentarios al Impuesto sobre el Valor Añadido. Comentarios a sus normas reguladoras*, Comares, Granada.
- CALVO VÉRGEZ, J. [2005], «Algunas consideraciones sobre el régimen especial de los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección», *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm. 1, 2005.
- CHECA GONZÁLEZ, C. [2005], *Operaciones Interiores en el Impuesto sobre el Valor Añadido (cuestiones controvertidas a la luz de la jurisprudencia comunitaria)*, Aranzadi, Pamplona.
- DE BUNES IBARRA, J.M. y SÁNCHEZ GALLARDO, F.J. «Novedades en el IVA y el nuevo Reglamento sobre obligaciones de facturación (Ley 62/2003 y Real Decreto 1496/2003)», *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, núm. 252.
- FALCÓN Y TELLA, R. [2002], «La posibilidad de deducir en la autoliquidación cuotas no anotadas en los libros de IVA: sentido y alcance del artículo 99.Tres de la Ley 37/1992», *Quincena Fiscal*, núm. 14.
- GARCÍA NOVOA, C. [2004], «El IVA y el comercio internacional en el marco de la Unión Europea», *Temas Tributarios de actualidad*, julio/agosto.
- MARTÍN FERNÁNDEZ, J. y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J. [2004], «La relevancia del registro de las operaciones a efectos de la deducción de las cuotas soportadas en el Impuesto sobre el Valor Añadido», *Temas Tributarios de actualidad*, junio.
- PÉREZ HERRERO, L. [1995], «Una implicación del principio de neutralidad del IVA: el régimen especial de los bienes usados, objetos de arte y antigüedades», *Revista española de Derecho Financiero*, núm. 88.
- RAMÍREZ GÓMEZ, S. [1994], *El Impuesto sobre el Valor Añadido*, Civitas, Madrid.
- RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J. [2004], «El IVA en el comercio europeo: dificultades para los empresarios derivados de la aplicación del régimen transitorio», *Temas Tributarios de actualidad*, julio/agosto.
- SÁNCHEZ GALLARDO, F.J. y ESTÉVEZ VÉRDIZ, E. [2005], *IVA y Comercio Internacional*, Francis Lefebvre, Madrid.
- VICTORIA SÁNCHEZ, A. [1997], «Novedades relativas al Impuesto sobre el Valor Añadido contenidas en la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social», *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, núm. 168.

TRIBUTACIÓN	TARIFAS PORTUARIAS: PRECIOS PRIVADOS QUE SON TRIBUTOS	Núm. 70/2005
-------------	--	-----------------



CARLOS PALAO TABOADA

Universidad Autónoma de Madrid

(Comentario a las SSTC 102/2005, de 20 de abril, y 121/2005, de 10 de mayo) *

I. EL MARCO DE LA CUESTIÓN

A. Hasta la Ley 27/1992, de Puertos del Estado y de la Marina Mercante.

Las tarifas portuarias son un campo en el que, especialmente a partir de la década de 1990, la litigiosidad ha sido extraordinariamente intensa, y no por motivos concernientes a las cuestiones materiales que puede suscitar su aplicación, sino sobre todo por los problemas derivados de la aplicación a dichas tarifas del principio de reserva de ley. La sujeción de las tarifas portuarias a este principio era consecuencia de la naturaleza de tasas, y por tanto de tributos, que se les atribuía pacíficamente bajo la vigencia de su primera Ley reguladora, la Ley 1/1966, de 28 de enero, sobre régimen financiero de los puertos, modificada por la Ley 18/1985, de 1 de julio, hasta la entrada en vigor de la Ley de Tasas y Precios Públicos (LTPP), 8/1989, de 13 de abril. El Tribunal Supremo estimaba que, no obstante la naturaleza de tasas que atribuía hasta este momento a las tarifas portuarias, las normas reguladoras de éstas no vulneraban el principio de reserva de ley tributaria ¹.

* Véase el texto íntegro de estas Sentencias en Normacef Fiscal (NFJ019864 y NFJ020183). El texto de la Sentencia 102/2005 se encuentra reproducido en la *Revista de Contabilidad y Tributación (Legislación, Consultas, Jurisprudencia)*. CEF, núm. 268, julio 2005.

¹ Sentencias de 22 de abril de 1985 (Arz. 1822), 20 de diciembre de 1988 (Arz. 10297), 1 de octubre de 1990 (Arz. 1991, 1454) y 28 de octubre de 1992 (Arz. 8275).

A la vista de la LTPP, el Tribunal Supremo modificó su opinión acerca de la naturaleza de las tarifas, pasando a considerarlas precios públicos ². Como consecuencia de esta calificación las tarifas quedaban sustraídas a la reserva de ley, lo cual era justamente la finalidad perseguida con la creación de esta figura espuria.

B. La Ley de Puertos y de la Marina Mercante y la STC 185/1995.

La posición del Tribunal Supremo acerca de la naturaleza de las tarifas cambia de nuevo como consecuencia de la publicación de la STC 185/1995, de 14 de diciembre, que, con fundamentos hartamente discutibles ³, causó una profunda convulsión en el campo de las tasas y los precios públicos y obligó a modificar la LTPP por la Ley 25/1998, de 13 de julio. Esta sentencia está en la base de la doctrina adoptada por el Tribunal Constitucional en las sentencias que comentamos.

La nueva postura del Tribunal Supremo se inicia con la sentencia de 24 de enero de 1996 ⁴, relativa a la tarifa G-3, a la que sigue una larga serie. Afirma el Tribunal que a la vista de la definición de precio público formulada por la STC 185/1995 dicha tarifa no puede calificarse ya de precio público:

«Ciertamente, se trata de la prestación de unos servicios en régimen de Derecho Público, pero: 1.º) no están a cargo del sector privado, sino de organismos dependientes del Ministerio de Obras Públicas; y 2.º) son de solicitud obligatoria por los administrados impuesta por disposiciones reglamentarias y, en cierta forma, constituyen condición previa o simultánea al ejercicio de la actividad, de modo que la elusión del pago sólo podrá tener lugar absteniéndose del servicio, lo que elimina la libre voluntad, como ha dicho el Tribunal Constitucional.

Hay que concluir, por tanto, que la Tarifa G-3 no es identificable con el actual concepto de precio público.

Por el contrario, en el momento presente, esta Tarifa es sumible [sic; subsumible (?)] en el concepto de tasa...»

² La sentencia de 25 de abril de 1995 (Arz. 3331) atribuye esta naturaleza a la tarifa entonces denominada G-5 (Embarcaciones deportivas y de recreo), por entender que «la prestación de los servicios a que se refiere dicha tarifa no son de solicitud o recepción obligatoria y resultan además susceptibles de ser prestados por el sector privado, hasta tal punto que la tendencia normativa se ha ido abriendo a la posibilidad de convertir estos ingresos en un precio privado». Esta tesis se aplicó por varios Tribunales Superiores de Justicia a una de las tarifas más importantes, la G-3 –originariamente «Embarque, desembarque y transbordo», denominada luego por la Ley 18/1985 «Mercancías y pasajeros»–, según indican BARQUERO ESTEVAN, J.M. y GARCÍA MARTÍNEZ, A., «Las tarifas y cánones portuarios desde la perspectiva de la reserva de ley», *Revista Técnica Tributaria*, núm. 51, 2000, págs. 21 y ss. (pág. 28), con las oportunas referencias.

³ Para una exposición crítica de esta STC me permito remitir a mi comentario «Los precios públicos y el principio de legalidad», *Quincena Fiscal*, 17/1996. Puede verse también mi artículo «"Precios públicos": Una nueva figura de ingresos públicos en el Derecho Tributario español», *Civitas. REDF*, núm. 111, 2001, págs. 445 y ss.

⁴ Arz. 519.

En consecuencia, las tarifas están sometidas al principio de reserva de ley, que a juicio del Tribunal, y contrariamente a lo que había venido sosteniendo en su jurisprudencia precedente, no se cumple por las correspondientes normas reguladoras ⁵.

BARQUERO y GARCÍA señalan que «la argumentación del Tribunal Supremo adolece de una cierta confusión o, al menos, de poca claridad». Esta crítica está especialmente justificada respecto a la supuesta obligatoriedad impuesta por disposiciones reglamentarias, que, en realidad, no existe. El argumento de que el pago de la tarifa constituye una condición para el ejercicio de la actividad y sólo puede ser eludido renunciando a ésta, puede ser interpretado en el sentido de que el servicio portuario en cuestión es indispensable con el significado que atribuye a este calificativo la STC 185/1995. Esta afirmación no es en absoluto evidente, por lo que su demostración requeriría un razonamiento más detenido, en ausencia del cual se convierte en un mero postulado. Éste es, como veremos, uno de los puntos básicos del problema planteado en las sentencias del Tribunal Constitucional que estamos comentando.

Mientras el Tribunal Supremo sostiene la doctrina anterior se produce una modificación legislativa de gran importancia: se dicta la Ley 27/1992, de 24 de noviembre, de Puertos del Estado y de la Marina Mercante (LPM), que altera radicalmente la naturaleza de las tarifas, a las que atribuye expresamente «el carácter de precios privados» (Art. 70.1). Este cambio de naturaleza no es una decisión arbitraria del legislador, sino que está en consonancia con los principios que inspiran la regulación de la gestión portuaria en la nueva ley. En palabras de su Exposición de Motivos, «se han preferido eliminar las rigideces propias de la función y estructura administrativa, para hacer compatible la prestación del servicio encomendado al Estado con los principios de eficiencia, agilidad y flexibilidad propios de la gestión empresarial que en los puertos se debe desarrollar». Estos principios justifican «la definición de las tarifas por servicios portuarios prestados directamente por las autoridades portuarias como recursos de Derecho privado, en sustitución del anterior carácter de precios públicos que venía planteando problemas de rigidez y de adaptabilidad para su necesaria utilización como instrumentos de gestión portuaria».

Sin embargo, la calificación legal de las tarifas portuarias como precios privados, con las obvias consecuencias en relación con la reserva de ley, sólo se pudo mantener pacíficamente hasta que se dictó la STC 185/1995. Dicha naturaleza legal no excluía el planteamiento de la cuestión de si las tarifas eran o no «prestaciones patrimoniales de carácter público», que es la expresión empleada por el artículo 31.3 de la Constitución para definir el ámbito del principio de reserva de ley, a la vista de la interpretación que el Tribunal Constitucional hace de esta expresión en la citada sentencia. De acuerdo con esta interpretación, por lo demás bien conocida, el elemento esencial del concepto de prestación patrimonial de carácter público es su carácter coactivo y, a su vez, la coactividad se define en términos puramente fácticos: que el servicio sea imprescindible («objetivamente indispensable para poder satisfacer las necesidades básicas de la vida personal o social») o se preste en condiciones de monopolio de derecho o de hecho. Esta noción de prestación patrimonial de carácter público

⁵ La razón es que la fijación de la cuantía se había llevado a cabo en una Orden Ministerial, cuando «este elemento de la relación jurídico-tributaria debería haber estado contenido, cuando menos, en una disposición con rango de Real Decreto, ya que aquí no existe tampoco una Ley que atribuya la potestad reglamentaria al Ministro».

prescinde, en realidad, por completo del régimen jurídico tanto del servicio o actividad del ente público como de la obligación del particular, lo cual abre la posibilidad de calificar como prestación patrimonial de carácter público a un precio satisfecho por un servicio del ente público prestado en virtud de un contrato sometido plenamente al Derecho privado. Ésta es precisamente la vía que permitió a algunos Tribunales de Justicia primero, y al Constitucional después, en las sentencias que estamos comentando, desconocer, a efectos de la reserva de ley, la naturaleza de precio privado atribuida a las tarifas portuarias por la LPMM. Con esta interpretación, el nombre «prestación patrimonial de carácter público» adquiere un significado puramente convencional para designar a aquellas prestaciones que, según la doctrina del TC, están sometidas a reserva de ley. De dicho nombre no se infiere criterio alguno para determinar el ámbito de este principio; no lo es, en especial, la naturaleza pública o privada de las relaciones entre el ente público y el usuario del servicio. Por lo demás, parece evidente que la STC 185/1995 sitúa la noción de prestación patrimonial de carácter público en un terreno de extrema indeterminación e inseguridad.

C. Jurisprudencia dictada a la vista de la STC 185/1995. Crítica: independencia del concepto de prestación patrimonial de carácter público de los tipos de prestación.

La posición de los Tribunales ante la situación creada por la LPMM y la STC 185/1995 fue muy diversa. Entre los Tribunales Superiores de Justicia, algunos se sometieron a la tesis antes mencionada del Tribunal Supremo –que, no se olvide, se refería a casos anteriores a la LPMM– y atribuyeron a las tarifas la naturaleza de tasas ⁶ o, más correctamente, de prestaciones patrimoniales de carácter público ⁷. Otros TSJ no discutieron la naturaleza de precios privados dispuesta por la LPMM, lo que les llevó, ante su falta de jurisdicción, sea a la inadmisión del recurso ⁸ sea a su desestimación ⁹. Sólo algunos TSJ entendieron, a nuestro juicio correctamente por lo que más adelante diremos, que separarse de las consecuencias que se derivan en cuanto a la reserva de ley de la calificación legal de las tarifas como precios privados exigiría un pronunciamiento del Tribunal Constitucional, al que habría que plantear la correspondiente cuestión de inconstitucionalidad ¹⁰.

⁶ A título de mero ejemplo, SSTSJ Canarias 6-10-2001 (JT 2001/167), Cantabria 12-7-2000 (JT 2000/1459), Valencia 6-4-2001 (JT 2001/1458) y Cataluña 12-9-2002 (JT 2002/1833).

⁷ STSJ País Vasco 11-10-2002 (JT 2002/282).

⁸ STSJ Murcia 19-5-1999 (JT 1999/1071).

⁹ STSJ Cataluña 16-11-2001 (JT 2001/591).

¹⁰ En este sentido STSJ Andalucía 1-6-2001 (JT 2001/1869). Sin embargo, como más adelante se precisará, yerra esta sentencia al plantear el problema como una cuestión de calificación (precio privado o tasa), y no como la cuestión, independiente de la anterior, de la existencia o no de una prestación patrimonial de carácter público. El Tribunal considera que el planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad era competencia del juez civil. En la misma línea, la STSJ Asturias 29-12-2003 (JT 2004/434) sostiene que la doctrina de la STC 185/1995 no puede extenderse a la legislación posterior a la LPMM «toda vez que la indicada sentencia no examina la constitucionalidad de las tarifas portuarias, sino la constitucionalidad de la Ley de Tasas y Precios Públicos...». Considera que se respeta el principio de reserva de ley, al venir amparadas las liquidaciones impugnadas en el artículo 70 de la Ley 27/1992 (LPMM), en la redacción dada por la Ley 62/1997, «disposición normativa que tiene la misma naturaleza y alcance que la Ley 8/1989 de Tasas y Precios Públicos en la que se regulan prestaciones patrimoniales de carácter público no reguladas por ésta y a la que ni alcanza la declara-

También en la Audiencia Nacional se manifestaron distintos criterios, que atendiendo a sus líneas fundamentales pueden reducirse a dos ¹¹. El primero es el de aquellas sentencias que aceptaron la calificación legal de las tarifas como precios privados ¹². El segundo, mucho más numeroso, está formado por las sentencias que atribuyen a las tarifas la naturaleza de tasas ¹³.

Pues bien, bajo la vigencia de la Ley 1/1966 sobre régimen financiero de los puertos, que no se pronunciaba sobre la naturaleza de las tarifas portuarias, era necesario determinar cuál era esta naturaleza, a fin de decidir si les alcanzaba o no el principio de reserva de ley. Y puesto que se partía pacíficamente del carácter público de los servicios portuarios, era ineludible tener presentes con ese fin las definiciones de tasa y precio público contenidas en la LTPP 8/1989, que son las prestaciones satisfechas por los usuarios de los servicios prestados en régimen de Derecho público. Estas definiciones fueron profundamente alteradas por la STC 185/1995.

Pero esto, que era necesario ante el silencio del legislador, se volvió inadmisibile una vez que éste se pronunció claramente sobre la naturaleza de las tarifas en la LPMM, atribuyéndoles de manera terminante la naturaleza de precios privados. A partir de este momento únicamente podía revo-

ción de inconstitucionalidad efectuada por el Tribunal Constitucional respecto a la Ley de Tasas y Precios Públicos, ni puede declararse por los Tribunales de Justicia en función de la interpretación efectuada por dicho alto Tribunal al tratarse de una materia que no tienen atribuida... [L]a inaplicabilidad de la Ley 62/1997 tan sólo puede llevarse a cabo previa declaración de inconstitucionalidad de la misma, cuestión que no estimamos necesario plantear...».

¹¹ Puede verse una clasificación de las sentencias de la Audiencia Nacional en esta materia en BARQUERO ESTEVAN y GARCÍA MARTÍNEZ, *op. cit.* (*supra*, nota 2), págs. 33 y ss.

¹² Sentencias de 4-3-1998 (rec. 1217/1996) y 6-5-1998 (rec. 537/1996) (Pte. D. Ernesto Mangas González). El Tribunal contrapone, a nuestro juicio erróneamente, esta tesis a la que las califica como prestaciones patrimoniales de carácter público. La calificación como precios privados le lleva a rechazar la infracción del principio de reserva de ley. No obstante, declara la nulidad de la Orden Ministerial impugnada por estimar que el Ministro carecía de la necesaria competencia. La sentencia de 24-11-1995 (rec. 395/1993) (Pte. D. José Luis Requero Ibáñez) alude sólo de pasada a la cuestión de la naturaleza de las tarifas y, al igual que las anteriores, funda el fallo anulatorio de las Órdenes de regulación de las tarifas en la incompetencia del Ministro y en la omisión del dictamen del Consejo de Estado. Las sentencias de 7-2-1997 (rec. 1460/1995) y 20-3-1998 (rec. 1643/1995), cuyo ponente fue el mismo magistrado, toman ya en consideración la STC 185/1995 con vistas a resolver la cuestión (en lo erróneo de cuyo planteamiento es necesario insistir) de si la naturaleza jurídica de las tarifas es la de precio privado o prestación patrimonial de carácter público. Sin embargo acaban por negar prácticamente la importancia de la cuestión respecto al caso concreto, «toda vez que ya se trate de un precio privado [*sic*; ya de una prestación patrimonial de carácter público (?)], es lo cierto que ha habido *interpositio legislatoris* pues la Ley 27/1992 crea *ex novo* la tarifa como precio privado». El fallo se funda en los mismos motivos que la sentencia de 24-11-1995.

¹³ Dentro de las sentencias que sostienen esta tesis, cabe distinguir un primer subgrupo en el que se incluyen las de 26-2-1998 (dos) (recs. 895 y 992/1997), 12-3-1998 (rec. 971/1997), 24-3-1998 (rec. 6548/1997), 27-5-1998 (rec. 972/1997) y 21-10-1998 (rec. 865/1998), de las que fue ponente D.^a Margarita Robles Fernández, y un segundo subgrupo, del que forman parte las sentencias de 2-6-1998 (rec. 1058/1997) y 23-5-1998 (rec. 997/1997), cuyo ponente fue D. José Luis Sánchez Díaz. Las sentencias del primero de estos subgrupos se apoyan esencialmente en la STC 185/1995 para llegar a la conclusión de que, a pesar de lo establecido en el artículo 70 de la LPMM las tarifas no son un precio ni público ni privado, sino una tasa. Las del segundo subgrupo, después de afirmar que la tarifa enjuiciada (la T-3, carga y descarga de mercancías) reunía las características del concepto de tasa definido en el artículo 6.º de la LTPP, resuelven el problema planteado por la calificación como precio privado dispuesta por el artículo 70 de la LPMM distinguiendo entre «servicios públicos de utilización obligatoria» y «actividades que no comportan tal obligatoriedad». De ello extraen la siguiente conclusión, reproducida con frecuencia por los TSJ: «Resultaría así un régimen dual de prestaciones: unas exigibles por la Administración en régimen de derecho público (tasas y precios públicos) y otras en régimen de derecho privado (precios privados)». A nuestro juicio, esta afirmación confunde el régimen jurídico de prestación del servicio con la naturaleza de la prestación satisfecha por el usuario.

carce el mandato del legislador por una decisión del Tribunal Constitucional, en el supuesto poco verosímil de que éste entendiese que semejante naturaleza era contraria a la Constitución. La STC 185/1995 no hizo nada de esto, ni proporcionó criterios que sirviesen para resolver si las tarifas portuarias son precios privados, precios públicos o tasas: lo único que estableció son los criterios para decidir si una determinada prestación, *cualquiera que sea su naturaleza*, son o no *prestaciones patrimoniales de carácter público*, a efectos de la aplicación del artículo 31.3 CE.

Con arreglo a la doctrina de esta sentencia, en efecto, este concepto es independiente de la naturaleza de la prestación, ya que, como más atrás hemos recordado, se basa en la existencia de una coactividad de carácter esencialmente fáctico. Así, por ejemplo, de acuerdo con esa doctrina, la existencia de un monopolio de hecho hace que el precio privado pagado por el usuario de un servicio prestado en régimen de Derecho privado sea una prestación patrimonial de carácter público, y es evidente que la existencia del monopolio no altera en absoluto la naturaleza jurídico-privada de la relación entre la entidad suministradora del servicio y el usuario. Es decir que, de acuerdo con la doctrina de la STC 185/1995, un precio privado puede, *sin dejar de ser tal precio privado*, constituir una prestación patrimonial de carácter público, por paradójico que esto pueda parecer. La función de este concepto es, en efecto, puramente constitucional: delimitar el ámbito de aplicación de la reserva de ley del artículo 31.3 CE.

Cuestión distinta es que determinados tipos de prestaciones **pagadas al ente público no pueden ser nunca**, prestaciones patrimoniales de carácter público, porque *por definición legal* no presentan las notas que, de acuerdo con la doctrina de la STC 185/1995, denotan la existencia de coactividad (es el caso de los precios públicos) o, por el contrario, sean **necesariamente** prestaciones patrimoniales de carácter público, porque, *también por definición legal*, presentan siempre dichas notas (como es fundamentalmente el caso de los tributos, incluidas como es obvio las tasas). Esto es así porque, como es sabido, tales definiciones se reformularon precisamente para ajustarlas a los citada STC 185/1995. Pero las prestaciones de esta segunda clase no son prestaciones patrimoniales de carácter público *porque* son tributos, sino porque, *con independencia de esta cualidad*, son prestaciones coactivas en el sentido indicado. Es precisamente con relación a los precios privados donde se manifiesta con la máxima nitidez la independencia de esta figura con el concepto de prestación patrimonial de carácter público, puesto que el concepto de precio privado se define atendiendo estrictamente a su régimen jurídico y prescindiendo de las notas de puro hecho que, siempre según la doctrina de la STC 185/1995, delimitan el carácter coactivo de la prestación.

De las consideraciones anteriores se desprende de manera evidente que de la afirmación de que una determinada prestación patrimonial es de carácter público en el sentido del artículo 31.3 CE no es lógicamente posible extraer conclusión alguna acerca de la naturaleza de la prestación en cuestión. Así, no se podrá afirmar que en lugar de un precio privado es un tributo, y de entre éstos, si es una tasa o un impuesto. Para determinar esta naturaleza es necesario analizar su régimen jurídico a la vista de las normas que le resulten aplicables. Pues bien, estas ideas básicas han sido clamorosamente ignoradas por aquellos Tribunales que resolvieron que, puesto que en vista de la STC 185/1995 las tasas portuarias eran, en su opinión, prestaciones patrimoniales de carácter público, ya no podían seguir siendo calificadas como precios privados, en contra de lo dispuesto en una norma legal taxativa, sino que tenían que ser calificadas como tasas.

En realidad, la intención de estos Tribunales era declarar que las tarifas portuarias eran prestaciones patrimoniales de carácter público, pero para ello se creyeron obligados a prescindir de la calificación de precios privados que la ley les atribuía y recalificarlas como tasas (es decir, tributos) porque partían de la falsa premisa de que el concepto de prestación patrimonial de carácter público va unido a la naturaleza tributaria de la prestación, mientras que, por el contrario, es incompatible con la de precio privado. Bajo esta premisa, la única posibilidad que tenían los Tribunales era plantear la cuestión de **inconstitucionalidad** del precepto de la LPMM que establecía la naturaleza de precios privados de las tarifas, y esto es lo que hicieron los autos que dieron lugar a las sentencias del Tribunal Constitucional que estamos comentando.

De no haber partido de la premisa indicada, que, como resulta de lo anteriormente expuesto, consideramos que no es correcta, los Tribunales podían, en principio, interpretando directamente la Constitución, declarar que las tarifas portuarias, sin perjuicio de su naturaleza de precios privados, constituían prestaciones patrimoniales de carácter público, si ello no les ofrecía duda alguna. Hay que reconocer, sin embargo, por otro lado, que, pese a la independencia señalada entre este concepto y la calificación de las tarifas como precios privados, esta calificación legal crea una presunción tan fuerte a favor de la voluntariedad de la prestación que necesita para ser contrarrestada una situación de hecho extraordinariamente clara, tanto más en vista de la indeterminación de las notas definitorias de la coactividad según la doctrina de la STC 185/1995. Todo ello parecería aconsejar que por razones de prudencia la cuestión se defiriese al Tribunal Constitucional. Por eso no deja de causar cierto asombro la desenvoltura con la que algunos Tribunales resolvieron por su cuenta esta cuestión por la vía de recalificar las tarifas como tasas.

Obsérvese, por otra parte, que si una prestación calificada por el legislador como precio privado puede ser o no, según las circunstancias de hecho, una prestación patrimonial de carácter público, la declaración por el Tribunal Constitucional de que lo es en un caso concreto deja intacta dicha naturaleza de precio privado. Otra cosa es que el Estado siga interesado en mantener esta calificación, una vez desaparecida una de sus ventajas principales, como es la flexibilidad en su establecimiento y regulación. En el caso de las tarifas portuarias, el legislador optó, en un primer momento, por convalidar las normas anuladas por los Tribunales manteniendo la naturaleza de precios privados ¹⁴. Esta calificación se mantuvo hasta la Ley 48/2003, de 26 de noviembre, de régimen económico y de prestación de servicios de los puertos de interés general, que configura las tarifas portuarias como tasas; pero ésta es ya otra historia.

¹⁴ Véase la Disposición adicional trigésima cuarta de la Ley 55/1999, de 29 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y de orden social (Ley «de acompañamiento» a los Presupuestos para 2000) y la Disposición adicional séptima de la Ley 14/2000, de 29 de diciembre, de la misma clase que la anterior. Ambas disposiciones establecen que para el cobro de las tarifas regidas por las normas de desarrollo de la LPMM, «que mantienen su definición legal de precios privados, no podrá utilizarse potestad administrativa de clase alguna y, singularmente, la vía de apremio». El TSJ del País Vasco ha estimado que estas disposiciones satisfacen el principio de reserva de ley, sentencias de 15-1-2003 (dos) (JT 2003/792 y 92998).

II. DOCTRINA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL: LAS TARIFAS PORTUARIAS SON PRESTACIONES PATRIMONIALES DE CARÁCTER PÚBLICO

A. Sentencias recientes del TC en materia de tarifas y cánones portuarios.

Algunas de las cuestiones de inconstitucionalidad planteadas respecto a las normas de la LPMM que atribuían a las tarifas portuarias la naturaleza de precios privados han sido resueltas por sentencias recientes del Tribunal Constitucional. Se trata de las sentencias 102/2005, de 20 de abril; 121/2005, de 10 de mayo; y 122/2005, de 11 de mayo. Sólo las dos primeras entran en el fondo del asunto, y por eso son el objeto principal de este comentario; la tercera resolvió no admitir la cuestión ¹⁵, por considerar que el auto de planteamiento incumplía la exigencia derivada del artículo 35.2 LOTC de concretar —«de modo claro e inequívoco», puntualiza el Tribunal— la ley o norma con fuerza de ley cuya constitucionalidad se cuestiona, al no precisar cuál es la redacción objeto de la cuestión. Esta decisión es quizá excesivamente formalista, ya que la nueva redacción del artículo 70.1 de la LPMM por la Ley 62/1997, de 26 de diciembre, no alteraba los términos del problema, que no era otro que el de la compatibilidad de la naturaleza de precios privados atribuida a las tarifas con su posible calificación como prestaciones patrimoniales de carácter público a la luz de la STC 185/1995. La falta de precisión mencionada no impidió la argumentación en cuanto al fondo del Abogado del Estado y del Fiscal General del Estado. En cualquier caso, la decisión sobre el fondo ya había sido tomada por las dos sentencias precedentes.

Las citadas sentencias en materia de tarifas fueron precedidas por la STC 63/2003, de 27 de marzo, que resolvió una cuestión de inconstitucionalidad ¹⁶ en relación con determinados preceptos de la Ley 18/1985, de 1 de julio, que modificó la Ley 1/1966, de 28 de enero, sobre régimen financiero de los puertos españoles, en materia de cánones por concesiones administrativas. Aunque se refiere a prestaciones distintas de las tarifas, esta sentencia anticipa en buena medida la posición del Tribunal en las Sentencias 102 y 121/2005. Las liquidaciones por cánones que motivan el planteamiento de la cuestión son anteriores a la STC 185/1995, y en vista de la redacción originaria del artículo 26 de la LTPP, dichos cánones debían ser calificados como precios públicos. De aquí que el auto de planteamiento cuestionase también la constitucionalidad de este precepto.

La tesis del TC es rotunda: «el canon por ocupación de superficie y por utilización de obras e instalaciones del puerto, en tanto que se exige por la utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público, tal y como concluíamos en las SSTC 185/1995 y 233/1999, constituye una de las prestaciones patrimoniales de carácter público para cuyo establecimiento el art. 31.3 CE exige Ley» (FJ 5). Y añade a continuación: «Pero aún podemos precisar más: "si, como decíamos en la STC 182/1997, los 'tributos, desde la perspectiva constitucional, son prestaciones patrimoniales coac-

¹⁵ Se trata de la primera cuestión de inconstitucionalidad planteada con relación al artículo 70 LPMM, y fue suscitada por el Juzgado de lo Contencioso-administrativo núm. 1 de Oviedo por auto de 14 de enero de 2000. Fue admitida a trámite por providencia del TC de 29 de febrero de 2000 (BOE de 16 de marzo, núm. 65).

¹⁶ Planteada por el TSJ Canarias (Sala de Gran Canaria) mediante auto de 27 de diciembre de 1994.

tivas que se satisfacen, directa o indirectamente, a los entes públicos con la finalidad de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos' (FJ 15), no cabe la menor duda de que, con independencia de la calificación formal que les otorga" (STC 233/1999, FJ 18) la Ley 18/1985, los llamados cánones por "concesiones administrativas" o, lo que es igual, por ocupación el dominio público portuario, constituyen prestaciones patrimoniales de carácter público de naturaleza tributaria». Este párrafo se repite, como veremos, en las SSTC 102 y 121/2005.

Sobre esta base, el Tribunal declaró la inconstitucionalidad de las normas cuestionadas, por considerar que no establecían criterios que limitasen la libertad de los órganos administrativos a los que se encomendaba la fijación de la cuantía de los cánones en una medida compatible con la reserva de ley. En los términos de la sentencia (FJ 7, último párrafo), «la determinación en la ley de un límite máximo de la prestación de carácter público, o de los criterios para fijarlo, es absolutamente necesaria para respetar el principio de reserva de ley; lo que no aparece en los preceptos cuestionados, que con la referencia a la "política económico-financiera y de tarifas portuarias determinada por el Gobierno", de una parte, y "a la normativa general y objetivos anuales" establecidos por el Ministerio de Obras Públicas y Urbanismo, de otra, trazan un ámbito de cuantificación que deja un amplísimo margen de libertad a los mencionados órganos del poder ejecutivo, lo que implica una habilitación tan indeterminada que desborda los límites que para la colaboración reglamentaria derivan de las exigencias de la reserva de ley establecida en los artículos 31.3 y 133.1 CE».

B. Las SSTC 102 y 121/2005.

Volviendo a las SSTC 102 y 121/2005, señalemos, en primer lugar, que resuelven sendas cuestiones de inconstitucionalidad en relación con los apartados 1 y 2 del artículo 70 de la LPMM, la primera de ellas en su redacción originaria ¹⁷ y la segunda en la redacción establecida por la Ley 62/1997, de 26 de diciembre ¹⁸. El fallo en ambos casos es declaratorio de la inconstitucionalidad de dichas normas. La primera de las dos cuestiones se planteó por la Sala de lo Contencioso-Administrativo

¹⁷ Se transcribe esta redacción para facilidad de consulta:

«1. Las Autoridades Portuarias exigirán por los servicios portuarios que presten el pago de las correspondientes tarifas. Estas tarifas tendrán el carácter de precios privados.

2. El Ministro de Obras Públicas y Transportes establecerá, a propuesta de Puertos del Estado y oídas las asociaciones de usuarios de ámbito estatal directamente afectadas, los límites mínimos y máximos de las tarifas por los servicios portuarios prestados en puertos de competencia del Estado a que se refiere el apartado anterior.»

¹⁸ Su texto era el siguiente:

«1. Las Autoridades Portuarias exigirán por los servicios portuarios que presten el pago de las correspondientes tarifas. Estas tarifas tendrán el carácter de precios privados y deberán garantizar el objetivo de autofinanciación, evitar prácticas abusivas en relación con los tráficos cautivos, así como actuaciones discriminatorias y otras análogas.

El Ministro de Fomento definirá los supuestos y la estructura tarifaria a aplicar por los servicios prestados para el conjunto del sistema portuario, así como sus elementos esenciales.

2. Las Autoridades Portuarias aprobarán sus tarifas conforme a los criterios de rentabilidad que se establezcan, que en cualquier caso será positiva, y a las estrategias comerciales de cada Autoridad Portuaria.»

Dichas tarifas se actualizarán con periodicidad anual, de acuerdo con la evolución de los diferentes componentes del coste de los servicios y con los criterios de política portuaria que se establezcan.

del Tribunal Supremo con ocasión de un recurso de casación interpuesto por el Abogado del Estado contra la sentencia de la Audiencia Nacional de 24 de noviembre de 1995 ¹⁹, dictada en un recurso directo contra una de las Órdenes Ministeriales que, sobre la base de la LPMM, establecían la cuantía de las tarifas (la de 13 de abril de 1993). Tiene, pues, un alcance más general que la segunda cuestión, planteada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional dentro de un proceso contra liquidaciones practicadas por una Autoridad Portuaria por una tarifa en particular, la T-9 («Servicios diversos»; por «limpieza de muelles y depósito»). En cuanto al fondo, sin embargo, existe una práctica identidad en la argumentación de las dos sentencias, hasta el punto de que la 121/2005 reproduce literalmente en su mayor parte los Fundamentos Jurídicos de la 102/2005. Por eso es adecuado analizar conjuntamente ambas resoluciones.

C. El auto de planteamiento y las alegaciones del Abogado del Estado y del Fiscal General del Estado.

Antes de examinar los argumentos del Tribunal Constitucional, tiene cierto interés destacar algunos aspectos tanto del auto de planteamiento como de las alegaciones del Abogado del Estado y del Fiscal General en ambos procesos.

En el auto de planteamiento de la cuestión resuelta por la STC 102/2005, según el resumen que de él hacen los antecedentes de la sentencia, el TS afirma que la sentencia de la Audiencia Nacional anuló la Orden Ministerial recurrida «expresamente por motivos de forma y, tácitamente, por considerar las tarifas por servicios portuarios como "prestaciones patrimoniales de carácter público" a las que alude el artículo 31.3 CE y no como "precios privados"». Esta afirmación causa sorpresa, pues, aun aceptando que una resolución judicial pueda fundarse en motivos «tácitos», lo cierto es que la sentencia citada no pone en duda la naturaleza de precios privados que, por disposición de la LPMM, tenían las tarifas, a no ser que se considere como manifestación de duda la afirmación de que «si bien se trata de precios privados por medio de los cuales se pagan servicios portuarios en régimen de Derecho privado, es lo cierto que no se está ante una relación jurídico-privada más» ²⁰.

En cualquier caso, el TS centra la cuestión en la naturaleza de las tarifas, planteándola en términos de la alternativa precio privado-prestación patrimonial de carácter público: tras exponer determinadas circunstancias que, **a su juicio**, concurren en las tarifas portuarias (en síntesis, carácter indispensable y existencia de monopolio), afirma (siempre según el resumen de la STC 102/2005) que «si se aprecia que las citadas circunstancias concurren, de acuerdo con la tantas veces citada STC 185/1995, las retribuciones por la prestación de los servicios portuarios no podrían constituir "pre-

¹⁹ En el recurso núm. 395/1993.

²⁰ La frase transcrita en el texto, contenida en el Fundamento de derecho 9.º de la sentencia, continúa así: «... sino que todo esto es consecuencia... de que el Estado por medio de la Ley 27/1992 ha optado por que la gestión de los puertos se lleve a ese régimen y que un órgano de la Administración del Estado –Ministerio de Obras Públicas, Transportes y Medio Ambiente– regule, tutele y fiscalice esa gestión que se lleva a cabo por medio de unos entes públicos instrumentales...». Como se recordará (cfr. *supra*, nota 12), la Audiencia Nacional anuló la Orden impugnada por estimar que el Ministro carecía de la potestad necesaria y por haberse omitido el dictamen del Consejo de Estado.

cios privados" sino "prestaciones patrimoniales de carácter público", razón por la cual los apartados 1 y 2 del artículo 70 de la Ley 27/1992 vulnerarían el artículo 31.3 CE». Ya hemos puesto de manifiesto más atrás el error que se comete al contraponer estos dos conceptos, por lo que no es necesario volver sobre ello. Baste decir aquí que la pregunta pertinente hubiera sido si *a pesar de ser las tarifas precios privados* constituían o no prestaciones patrimoniales de carácter público.

En este mismo error incurrir tanto el Abogado del Estado como el Fiscal General del Estado. El primero argumenta que «si estamos ante un auténtico precio privado, cobrado por un servicio prestado con arreglo al Derecho privado, no es posible calificarlo como "prestación patrimonial de carácter público"...»; de igual manera afirma más adelante: «el auténtico problema suscitado por el Auto de planteamiento es si el poder legislativo erróneamente llama precio privado a lo que en realidad constituye una prestación patrimonial de carácter público del artículo 31.3 CE, esto es, de acuerdo con la doctrina establecida en la STC 185/1995 (FJ 3), una prestación coactivamente impuesta por un ente público». La contraposición entre las dos figuras se repite en otros pasajes de sus alegaciones. El mismo planteamiento hace el Fiscal General del Estado, para el que la primera cuestión consistía en determinar «si las tarifas portuarias que regula la Ley 27/1992 constituyen "precios privados" y, por ende, no están sometidas al principio de reserva de ley del artículo 31.3 CE».

D. Argumentación del TC.

En su argumentación sobre el fondo, el TC después de formular algunas consideraciones sobre el contenido del principio de reserva de ley, enuncia la cuestión planteada en los siguientes términos (FJ 4): «... dado que la reserva de ley de los artículos 133.1 y 31.3 de la CE se establece únicamente para los tributos y las "prestaciones patrimoniales de carácter público", es preciso determinar, con independencia del *nomen iuris* empleado por el legislador, cuál es la verdadera naturaleza de las tarifas portuarias para comprobar si le [*sic*] es aplicable la citada reserva». Esta manera de plantear el problema incurre en un nuevo error, distinto del que hemos venido señalando —contraponer precios privados y prestaciones patrimoniales de carácter público— aunque muy relacionado con él. Existiría un problema de *nomen iuris* si lo que se cuestionase es si la prestación que la ley denomina «precio privado» en realidad, atendido su régimen jurídico, es una prestación distinta, por ejemplo, una tasa. Se trataría entonces de un problema análogo al que se suscita cuando las partes denominan compraventa a un contrato que, a la vista de sus cláusulas, resulta ser un depósito o un préstamo. Por lo demás, el legislador no se limitó a poner un nombre a la figura, sino que afirmó imperativamente que las tarifas «tendrán el carácter de precios privados», remitiendo de este modo en su totalidad al Derecho privado. Por el contrario, el problema que aquí se plantea es si, *no obstante ser precios privados*, al existir una coactividad *de facto*, en el sentido de la doctrina del TC, constituyen prestaciones patrimoniales de carácter público.

El planteamiento de la cuestión en los términos en que lo hace el TC no tiene una simple relevancia dogmática, sino que también tiene importantes consecuencias prácticas. La principal es que, **en virtud de tal planteamiento**, la declaración de que las tarifas son prestaciones patrimoniales de carácter público lleva consigo la consecuencia de que es inconstitucional la norma que les atribuye

el carácter de precios privados. **Por el contrario, si, de acuerdo con nuestra postura, se considera que ambos conceptos son independientes, semejante** declaración únicamente puede servir de fundamento a la inconstitucionalidad de las normas reguladoras del establecimiento y cuantificación de las tarifas que no sean conformes con el principio de reserva de ley. Esto último es lo que resuelven las SSTC comentadas acerca del apartado 2 del artículo 70 de la LPMM, en las redacciones respectivamente consideradas. Pero, de acuerdo con lo anterior, es erróneo el fallo de ambas sentencias, en cuanto en idénticos términos decreta (FF.JJ. 8 y 10, respectivamente, último párrafo, al que remite el Fallo) que procede declarar inconstitucional el apartado 1 del artículo 70, «en la medida en que califica como "precios privados" a contraprestaciones por servicios portuarios que constituyen prestaciones patrimoniales de carácter público».

El error señalado tiene notable semejanza con el que, a nuestro juicio ²¹, cometió la STC 185/1995, cuando después de afirmar que algunas de las prestaciones incluidas por la LTPP dentro de los precios públicos eran prestaciones patrimoniales de carácter público y en consecuencia estaban sujetas a reserva de ley, en lugar de declarar inconstitucionales las normas reguladoras de su establecimiento y cuantificación, modificó la definición legal de precio público para excluir de ella los de carácter coactivo en el sentido definido en la propia sentencia.

Una segunda consecuencia práctica de este planteamiento (y del fallo basado en él) es que en vista de él ya no sería posible seguir manteniendo la calificación como precios privados de las tarifas; no sería, por tanto, admisible el intento de sanar las deficiencias de su regulación desde la perspectiva del principio de reserva de ley, como el llevado a cabo por las Leyes «de acompañamiento» 55/1999 y 14/2000. Estas normas demuestran que al legislador le interesaba, al menos inicialmente, mantener la calificación como precios privados a pesar de haber perdido la ventaja que representaba desde el punto de vista de la flexibilidad el no sometimiento al principio de reserva de ley ²².

Hay que ir al Fundamento Jurídico 5 (en términos iguales, salvo la referencia a las tarifas controvertidas, en el FJ 7 de la STC 121/2005) para encontrar el enunciado correcto del problema, que no es otro que «concretar si las tarifas [a las que se refiere la cuestión] tienen la naturaleza de prestaciones patrimoniales de carácter público conforme a la doctrina de este Tribunal» (consagrada en las SSTC 185/1995 y 233/1999), independientemente, por tanto, de la calificación como precios privados. El Tribunal anticipa inmediatamente su tesis:

«Pues bien, a la luz de esta jurisprudencia, puede afirmarse que la Orden Ministerial de 13 de abril de 1993 regula "tarifas" que constituyen verdaderas prestaciones patrimoniales de carácter público sujetas al artículo 31.3 CE, dado que, frente a lo que mantienen el Abogado del Estado y el Fiscal General del Estado, con independencia de que la norma califique como "servicios" todos los presupuestos de hecho que determinan su devengo, dichas tarifas se exigen, bien efectivamente por servicios que –al margen de

²¹ Cfr. PALAO TABOADA, C., «Los precios públicos y el principio de legalidad», cit. (nota 3), pág. 15.

²² Cfr. PALAO TABOADA, C., «Precios públicos...», cit. (nota 3), pág. 457.

que, como señala el órgano judicial proponente de la cuestión, puedan o no calificarse como "objetivamente indispensables"— se prestan en régimen de monopolio, bien por la utilización u ocupación de los bienes o instalaciones portuarias.»

En el párrafo transcrito están resumidos también los argumentos en los que se basa la tesis expuesta, que el TC desarrolla en la STC 102/2005 mediante un examen de las tarifas reguladas en la Orden Ministerial impugnada en el proceso en el que se suscitó la cuestión, cuyas conclusiones son las siguientes:

«En definitiva, debe considerarse que los "servicios portuarios" a que hace referencia la Orden ministerial cuestionada en el proceso *a quo* implican, bien la prestación de servicios o realización de actividades en los que existe un monopolio de derecho a favor del Estado y, en consecuencia, "los particulares se ven obligados a optar entre no recibirlos o constituir necesariamente la obligación de pago de la prestación" [STC 185/1995, FJ 3 c)], bien la utilización privativa o el aprovechamiento especial de los bienes del dominio público portuario, que al ser de titularidad del Estado generan "una situación que puede considerarse de monopolio, ya que si un particular quiere acceder a la utilización o al aprovechamiento citados para realizar cualquier actividad debe acudir forzosamente a los mismos" [STC 185/1995, FJ 4 a)]. De donde se deduce que las tarifas por los denominados "servicios públicos" portuarios constituyen prestaciones de carácter público en el sentido del artículo 31.3 CE que, en cuanto tales, quedan sometidas a la reserva de ley [STC 185/1995, FJ 4 a); en el mismo sentido, STC 233/1999, FJ 16].»

En la STC 121/2005, en la que la cuestión se refiere a una tarifa singular (la T-9, por la «limpieza de muelles y depósito»), el razonamiento es algo distinto: el Tribunal considera que «el citado servicio de limpieza constituye claramente un servicio de recepción obligatoria por los particulares» y además se encuentra monopolizado por la Administración; por consiguiente, la tarifa satisfecha por él es una prestación patrimonial de carácter público sometida a la reserva de ley (con cita igualmente de las SSTC 185/1995 y 233/1999).

Habiendo llegado a la conclusión de que las tarifas son prestaciones patrimoniales de carácter público, esta pieza del razonamiento podía haber concluido aquí y haberse pasado directamente a la siguiente, que consiste en examinar si la regulación de las tarifas examinadas respeta o no el principio de legalidad. Naturalmente el TC responde negativamente a esta cuestión, formulando al hacerlo algunas consideraciones sobre el principio de reserva de ley (FD 7 de la STC 102/2005; FF.DD. 8 y 9 de la STC 121/2005), que se limitan fundamentalmente a recordar la doctrina consolidada, aunque en ello reside su interés: la ley puede remitir a normas reglamentarias para la fijación de la cuantía de la prestación patrimonial de carácter público, incluso a una orden ministerial, pero a condición de que esa remisión no sea tan indeterminada que produzca un vaciamiento (una «degradación», dice la sentencia) de la reserva. La reserva de ley tributaria es relativa y especialmente flexible cuando la prestación tiene un carácter «sinalagmático» —carácter que, en sentido técnico, ha venido, no obstante, negando tradicionalmente la doctrina de los autores con relación a las tasas—,

pero no puede llegar al pleno desapoderamiento del legislador (STC 19/19987). Invoca la STC 63/2003 para establecer que «la determinación en la ley de un límite máximo de la prestación de carácter público, o de los criterios para fijarlo, es absolutamente necesaria para respetar el principio de reserva de ley».

III. REAPARICIÓN DEL «CONCEPTO MATERIAL» DE TRIBUTO

A. Tesis del TC: las tarifas portuarias son tributos. Crítica.

El TC no termina, sin embargo, su argumentación con la conclusión de que las tarifas cuestionadas son prestaciones patrimoniales de carácter público, sino que da un paso más consistente en afirmar que tienen naturaleza tributaria.

Comienza el Tribunal Constitucional por hacer la siguiente afirmación, que se encuentra en ambas sentencias ²³: «si, conforme a la doctrina de este Tribunal "los tributos, desde la perspectiva constitucional, son prestaciones coactivas que se satisfacen, directa o indirectamente, a los entes públicos con la finalidad de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos" (STC 182/1997, FJ 15), no cabe la menor duda de que, con independencia de la calificación formal que les otorga la Ley 27/1992 (STC 233/1999, FJ 18), las llamadas "tarifas" por servicios portuarios constituyen prestaciones patrimoniales de carácter público de naturaleza tributaria».

La frase reproducida está tomada de manera literal, salvo las indispensables adaptaciones, de la STC 233/1999. En ésta se dice que «no cabe la menor duda de que, con independencia de la calificación formal que les otorga la LHL, los precios públicos que hemos identificado como prestaciones de carácter público son materialmente tributos».

Por de pronto hay que señalar que la función que tenía la formulación de la definición de tributo en la STC 182/1997, era determinar si eran o no tributos las prestaciones por incapacidad laboral transitoria que el Real Decreto-Ley 5/1992 obligaba al empresario a satisfacer al trabajador en ciertos supuestos, con el fin de resolver si era o no aplicable a esa disposición el límite al contenido del real decreto-ley establecido en el artículo 86.1, consistente en no poder afectar al deber de contribuir. En ese contexto el énfasis de la definición de tributo se ponía en la nota de ser satisfecho a un ente público; la ausencia de esta nota en el caso considerado llevó al Tribunal a «descartar *a radice*» la naturaleza tributaria de la prestación examinada, a la que sí reconoció, en cambio, la de prestación patrimonial de carácter público, tesis que suscitó algunas críticas doctrinales ²⁴. Ahora bien,

²³ FD 6 de la STC 102/2005; FD 7, último párrafo de la STC 121/2005. La única variante entre las dos sentencias consiste en que en la segunda se hace referencia tan sólo, como es lógico, a «la tarifa impugnada en el proceso *a quo* por el servicio de limpieza de muelles».

²⁴ Cfr. PALAO TABOADA, C., «Precios públicos...», cit. (nota 3), págs. 454 y ss.

cuando la STC 233/1999 aplica a los precios públicos que son prestaciones patrimoniales de carácter público –bajo la legislación objeto del correspondiente proceso constitucional– la definición de tributo formulada por la STC 182/1997 está sacando a esta definición de su contexto y equiparando incorrectamente la coactividad característica de los tributos, que es una coactividad jurídica (es decir, ejercida por los órganos del Estado con arreglo a Derecho), con la coactividad contemplada por la STC 185/1995, que es una coactividad puramente fáctica.

Por otra parte, la calificación como tributos de los precios públicos que son prestaciones patrimoniales de carácter público desempeñaba una función determinada en la argumentación de la STC 233/1999, consistente en justificar la aplicación a esas figuras de las normas constitucionales que proclaman la autonomía tributaria de las corporaciones locales y matizar, en consecuencia, la aplicación a dichos precios públicos de la reserva de ley. En efecto, antes de hacer la mencionada calificación, el Tribunal señalaba que «tampoco respecto de los precios públicos definidos en la LHL es posible trasladar, sin los necesarios matices, la doctrina que sobre la reserva de ley sentamos en la STC 185/1995», y a continuación decía, inmediatamente antes del párrafo citado por la STC 102/2005, antes transcrito, lo siguiente: «En concreto, como recordábamos más atrás, de acuerdo con los artículos 133.2 y 140 CE, las Corporaciones Locales han de contar con tributos propios y sobre los mismos deberá la Ley reconocerles una intervención en su establecimiento o en su exigencia». Y continuaba diciendo lo siguiente: «Desde luego que, en tanto que tributos propios de las Corporaciones Locales desde la perspectiva constitucional, la Ley debe reconocerles un margen de decisión a éstas en su establecimiento o exigencia...».

En vista de lo anterior hay que afirmar que la calificación como tributos de figuras que no lo son, por la simple razón de que no son tasas, contribuciones especiales o impuestos, sólo puede aceptarse a los limitados efectos de servir de presupuesto para la aplicación analógica a dichas figuras de normas constitucionales destinadas a los tributos. Esta observación induce a atenuar las críticas a la mencionada calificación por la STC 233/1999, las cuales, no obstante, mantienen su plena validez si pretende otorgar a dicha calificación carácter absoluto, fuera del contexto en que fue formulada por el TC. Las aludidas críticas²⁵ ponen de manifiesto la falta de fundamento del «concepto material» de tributo, que presupone implícitamente un concepto «formal», que sería el que comprende las tres figuras antes mencionadas (impuestos, tasas y contribuciones especiales). Ahora bien, este concepto de tributo no es formal puesto que no se define en virtud de características formales (como sería la denominación dada por el legislador, el *nomen iuris*), sino atendiendo a su configuración legal y al régimen jurídico aplicable²⁶; a no ser que se considere que éstas son características formales. En realidad, al contraponer un concepto «material» de tributo a uno «formal» se están confrontando dos conceptos materiales de tributo: por un lado el utilizado por la legislación tributaria,

²⁵ Véanse las que formulábamos en nuestro comentario a la STC 233/1999 («Lo más destacado de la sentencia del Tribunal Constitucional 233/1999, de 16 de diciembre, sobre la Ley de Haciendas Locales»), en el número 204 (2000), fascículo de jurisprudencia, de esta revista, págs. 141 y ss. (pág. 148).

²⁶ La nueva Ley General Tributaria contiene, a diferencia de la de 1963, una definición de tributo en su artículo 2.º 1, que es la siguiente: «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».

comprendivo de las tres categorías tradicionales; por otro el apuntado en la STC 233/1999 y retomado por las SSTC que estamos comentando. En este segundo significado el concepto de tributo vendría a coincidir fundamentalmente con el de «prestación patrimonial de carácter público».

La equiparación de las prestaciones patrimoniales de carácter público a tributos fue expresamente rechazada por la STC 185/1995 (FJ 3) y además choca con los presupuestos básicos de esta sentencia, con arreglo a los cuales, como hemos recalcado, el concepto de prestación patrimonial de carácter público se compone de elementos de puro hecho, independientes de cualquier figura jurídica, sea ésta tributo, precio público o precio privado. Es interesante observar que la afirmación de la STC 185/1995 de que las prestaciones patrimoniales de carácter público constituyen una categoría más amplia que la de tributos, en la que éstos se integran –aunque, en rigor, insistimos, se trata de categorías distintas y separadas– se reitera incoherentemente tanto por la STC 233/1999 (FJ 9) como por las SSTC 102/2005 (FJ 3) y 121/2005 (FJ 5). Es claro que en este caso el TC está utilizando el término «tributo» en el primero de los sentidos antes indicados (es decir, en el sentido en que se utiliza por la legislación ordinaria).

B. El «concepto constitucional de tributo».

Estimulados por esta doctrina del TC algunos autores han construido un concepto constitucional de tributo ²⁷, que permitiría extender a figuras distintas de los tributos en el sentido de la legislación ordinaria la aplicación de algunos principios constitucionales, principalmente los de reserva de ley y capacidad económica. Que este concepto es innecesario, y por tanto perturbador, para definir el ámbito de la reserva de ley era patente desde el principio, pues se trataba de poner un nombre distinto a un concepto para el que la Constitución ya había elegido una denominación («prestación patrimonial de carácter público») precisamente con el fin de excluir que dicho ámbito se redujese a los tributos en sentido ordinario. En cuanto al principio de capacidad económica, la posibilidad de su aplicación a los tributos distintos del impuesto es muy limitada, cuanto más a prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias ²⁸.

Pedro M. HERRERA MOLINA ²⁹ ha demostrado rigurosamente la futilidad del concepto constitucional de tributo a los efectos en que podría tener relevancia jurídica, que serían, además de los indicados, el de la distribución de competencias entre el Estado y los entes de nivel inferior. El autor citado empieza por definir con precisión dicho concepto y demostrar que es más limitado que el de prestación patrimonial de carácter público ³⁰. Éste comprendería, por un lado, el impuesto y, por otro, las «prestaciones patrimoniales públicas con finalidad financiera y carácter sinalagmático (tasas,

²⁷ Cfr. PALAO TABOADA, C., «Precios públicos...», cit. (nota 3), págs. 457 y ss.

²⁸ Cfr. *ibidem*, pág. 459.

²⁹ HERRERA MOLINA, P. M., «La irrelevancia jurídica del "concepto constitucional de tributo"», *Quincena Fiscal*, núm. 2/2004, págs. 9 y ss.

³⁰ *Op. cit.*, págs. 11 y ss.

contribuciones especiales y determinadas prestaciones patrimoniales entre particulares)». Estas prestaciones entre particulares no se pueden considerar tributos en el sentido que atribuye a este término el TC, por cuanto no están relacionadas con un pago al ente público. Merece la pena transcribir las conclusiones de este notable estudio ³¹:

«En conclusión, debe afirmarse que *el concepto constitucional de tributo carece en sí mismo de auténtica relevancia jurídica*. Su única "utilidad" está en constituir un presupuesto lógico para delimitar el concepto constitucional de impuesto. Ahora bien, un concepto *genérico* cuya única virtualidad radica en delimitar otro específico, resulta irrelevante.

El concepto de impuesto se caracteriza en la jurisprudencia constitucional como un *tributo* no sinalagmático (ex SSTC 233/1999 y 63/2003). El concepto de impuesto determina –con toda la relatividad que se quiera– el ámbito de la reserva de ley en materia tributaria *en su versión más estricta*, el ámbito del principio de capacidad económica como *criterio de cuantificación* y la distribución de competencias basada en la *distinción entre poder originario y derivado*.

Junto al concepto de impuesto se sitúa el de *prestaciones patrimoniales públicas con finalidad financiera y carácter sinalagmático (tasas, contribuciones especiales y determinadas prestaciones patrimoniales entre particulares)*. En ellas la reserva de ley opera de modo más flexible, a través del establecimiento legal de conceptos jurídicos indeterminados que garantizan el principio de equivalencia en la cuantía de la prestación; la capacidad económica opera como mero límite externo que garantiza el mínimo existencial y limita a un papel secundario la financiación mediante mecanismos distintos de los impuestos. La distribución de competencias se subordinará a reparto de competencias sobre la actuación administrativa.»

En la medida en que el concepto material de tributo coincide el concepto constitucional, las SSTC 102/2005 y 121/2005 son una confirmación de la inutilidad de este concepto. En efecto, la afirmación de que las tarifas portuarias tienen naturaleza tributaria no añade nada a la conclusión de que son prestaciones patrimoniales de carácter público y como tales están sujetas al principio de reserva de ley.

C. El concepto de tasa y las formas de gestión de los servicios públicos.

El TC no se limita a afirmar que las tarifas portuarias son tributos, sino que añade una consideración relativa a la forma de gestión de los servicios portuarios y un argumento a favor de dicha tesis.

³¹ *Op. cit.*, págs. 19 y ss. La cursiva es del original.

La primera consiste en la afirmación de que las tarifas «son tributos, con independencia de que los servicios sean prestados por la Autoridad Portuaria de forma directa o indirecta, tal y como se desprende, en la actualidad del párrafo segundo del art. 2.º 2, a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que, a los efectos de calificar a las prestaciones patrimoniales satisfechas por los ciudadanos a las Administraciones públicas como tasas, dispone que "[s]e entenderá que los servicios se prestan o las actividades se realizan en régimen de derecho público cuando se lleven a cabo mediante cualquiera de las formas previstas en la legislación administrativa para la gestión del servicio público y su titularidad corresponda a un ente público"».

La referida afirmación es, en realidad, un mero corolario del concepto de tributo en sentido material como equivalente a prestación patrimonial de carácter público. Como hemos indicado reiteradamente, de acuerdo con la doctrina de la STC 185/1995 éste es un concepto puramente fáctico, es decir, que prescinde de la naturaleza y régimen jurídico de la prestación. Ahora bien, la invocación en demostración de tal aserto del precepto citado de la nueva LGT, que forma parte de la definición que esta Ley contiene del concepto de tasa, supone implícitamente que el TC califica como tasas a las tarifas y ello significa que ya no está utilizando el indicado concepto material de tributo sino el **concepto ordinario que emplea la LGT**. Por tanto, vuelve aquí a ponerse de manifiesto que el Tribunal no utiliza de manera coherente el concepto de tributo. Por otra parte, al calificar implícitamente como tasas a las tarifas portuarias, el TC incurre en el mismo error ya señalado de algunas sentencias de la Audiencia Nacional y de TSJ.

Quizá lo que perseguía el TC al afirmar que las tarifas son tributos con independencia de la forma de prestación del servicio era rechazar la alegación del Abogado del Estado según la cual la existencia de un régimen jurídico-público es una condición necesaria, aunque no suficiente, para la existencia de una prestación patrimonial de carácter público. En realidad, lo que dice la STC 185/1995 es que «[e]l sometimiento de la relación obligacional a un régimen jurídico de Derecho público no es suficiente por sí solo para considerar que la prestación patrimonial así regulada sea una prestación patrimonial de carácter público en el sentido del artículo 31.3 CE» (FJ 3, b), lo cual ni siquiera es afirmar que sea una condición necesaria.

Cabe, sin embargo, la posibilidad de que la confusa ³² norma de la LGT citada estuviese redactada pensando en dicho concepto material de tributo. Así lo hace pensar la motivación de las enmien-

³² Según ARGÜELLES PINTOS, J., «Comentario al artículo 2.º» en HUESCA BOBADILLA, R. (coord.), *Comentarios a la nueva Ley General Tributaria*, Aranzadi, 2004, «examinando [la enmienda de la que proviene el párrafo 2.º del art. 2.º 2, a) LGT-03] creemos que ciertamente no ha aclarado nada o lo que ha conseguido es oscurecer el concepto de tasa». La interpretación de esta norma que el autor citado considera correcta «es la que entiende que la remisión a la legislación administrativa es simplemente general y que lo trascendente es que el servicio se preste por un ente público. Ahora bien, como sabemos en estos casos únicamente la gestión del servicio se puede llevar a cabo mediante un sistema de gestión directa y por lo tanto la referencia a la legislación administrativa no tiene mucho sentido. Si ésta es la interpretación que debe seguirse la enmienda no añade nada al concepto de que la prestación de servicios o la realización de actividades se realice en "régimen de derecho público" dado que sólo podrá prestarse así cuando lo realice un ente público. Quizá lo que pretendió la enmienda fue incorporar en el concepto de tasa las contraprestaciones que se satisfacen por los servicios públicos que prestan sociedades de derecho privado en cuyo capital sea exclusiva la participación de la Administración o de un ente público de la misma. Sin embargo, creemos que tampoco debe seguirse este criterio...» (págs. 88 y ss.). Parece,

das de las que proviene este precepto ³³, según la cual se formularon «por considerar –siguiendo la doctrina del Tribunal Constitucional en sus sentencias 185/95 y 233/99– que es irrelevante la forma de gestión y que el carácter de tasa resulta obligado cuando se trata de un servicio de recepción obligatoria, por ser necesario, o no prestarse por el sector privado». En este caso, es a esta Ley a la que habría que reprochar la incongruencia de insertar una norma con ese fundamento en la definición de una de las especies del concepto «ordinario» de tributo. La norma comentada permite, al parecer, calificar como tasas prestaciones regidas por normas civiles o mercantiles, siempre que concurra alguna de las restantes notas del concepto de tasa; lo cual significa consagrar legislativamente la errónea doctrina formulada por algunas sentencias de la Audiencia Nacional y TSJ, con el salto que ésta implica del plano constitucional al legislativo ordinario. Pero, lo que en modo alguno hubiera permitido la norma en cuestión de la nueva LGT, de haber estado en vigor, es recalificar como tasas prestaciones a las que la ley atribuye la naturaleza de precios privados, como es el caso de las tarifas portuarias bajo la LPMM. De aquí la inconsistencia de la invocación de este precepto por el TC.

D. Argumento ex Ley 48/2003.

El aludido argumento de la STC 102/2005 en favor de la naturaleza tributaria de las tarifas es que «ésta es... la conclusión a la que ha llegado el propio legislador en la Ley 48/2003, de 26 de noviembre, de régimen económico y de prestación de servicios de los puertos de interés general». En prueba de ello cita la sentencia unos párrafos de la Exposición de Motivos de la citada Ley en los cuales, en primer lugar, se indica que ésta «pretende adaptar las tarifas portuarias "a la doctrina que se deriva de la STC 185/1995, de 14 de diciembre"» ³⁴, y, en segundo lugar, se «reconoce expre-

sin embargo, más conforme con los antecedentes y la finalidad del precepto, a los que seguidamente se alude en el texto, la interpretación de VEGA HERRERO, M. y MUÑOZ DEL CASTILLO, J.M., en CALVO ORTEGA, R. (dir.) y TEJERIZO LÓPEZ, J.M. (coord.), *La nueva Ley General Tributaria*, Civitas, Madrid, 2004, págs. 93 y ss., quienes, apoyándose en la opinión de M. RUIZ GARIJO, sostienen que la norma se propone evitar que por medio de la simple interposición de una sociedad privada se eluda (en una especie de fraude a la ley) el principio de reserva de ley. En el fondo ésta es otra manera de llegar a conclusiones semejantes a las establecidas por la STC 185/1995 mediante la definición del concepto de prestación patrimonial de carácter público. RUIZ GARIJO, M., *Problemas actuales de las tasas*, Lex Nova, Valladolid, 2002, especialmente el capítulo IV, págs. 243 y ss., invoca, además del fraude a la ley, la figura, estrechamente relacionada con él, del levantamiento del velo de las sociedades interpuestas por el ente público y sostiene que es necesario «prescindir de la forma privada del ente gestor y atender al sustrato que subyace en la función encomendada a dicho ente privado» (pág. 280). Concluye que «el régimen de concesión o de cualquier forma contractual puede ser entendido también como un régimen de Derecho público». Esta argumentación llevaría a prescindir de las formas privadas de gestión cuando se pruebe su carácter fraudulento; coincide sustancialmente con la construcción de la STC 185/1995 si se entiende que se da este carácter cuando no hay voluntariedad en la utilización del servicio. Por lo demás, la autora propugna la «unificación del concepto de tributo y de prestación patrimonial de carácter público a partir de la noción del ente público» (pág. 269), que, a su juicio, debe ser ampliado (pág. 274).

³³ Números 16 del Grupo Parlamentario Federal de Izquierda Unida y 266 del Grupo Parlamentario Catalán (Convergència i Unió) en el Congreso.

³⁴ En realidad esta frase no se refiere a la Ley 48/2003 ni a las tarifas. El párrafo completo dice así: «Por lo que se refiere al primero de estos aspectos, la Ley 62/1997, de 26 de diciembre, adaptó los cánones portuarios a la doctrina que se deriva de la STC 185/1995, de 14 de diciembre. Ahora, en el nuevo modelo, la ley es consciente de la necesidad de dotar a dicho sistema de la necesaria flexibilidad en la fijación de la cuantía de las prestaciones cobradas por la utilización del dominio y por la prestación de servicios portuarios. Así lo exige la intensa competencia desarrollada a nivel internacional. Por ello,

sa y textualmente que "las antiguas tarifas de servicios que implicaban la utilización del dominio público se convierten, previa redefinición de sus hechos imponible, en verdaderas tasas por utilización especial de las instalaciones portuarias, desapareciendo en ellas la actividad prestacional. De otro, también alcanzan dicha calificación las prestaciones exigibles por aquellos servicios –escasos, actualmente– que deben calificarse, normalmente por estar ligados al ejercicio de funciones públicas, como obligatorios, en la medida en que no se prestan en concurrencia por [debe decir: con] el sector privado. Este grupo de prestaciones, como no podía ser de otra manera, encuentra en la ley la determinación de sus elementos esenciales" (apartado II de la Exposición de Motivos)». Por último, afirma la sentencia, «en efecto, un análisis del articulado de la citada Ley pone de manifiesto que las tarifas reguladas en la Orden ministerial impugnada ante el órgano judicial cuestionante merecen ahora la calificación en la norma legal de "tasas"». El análisis de este argumento nos da pie para hacer algunas observaciones críticas a la doctrina de las sentencias comentadas.

IV. OTRAS OBSERVACIONES CRÍTICAS

A. Crítica del argumento *ex Ley 48/2003*.

El argumento que el TC extrae de la calificación la Ley 48/2003 hace de las tarifas portuarias como tasas es, hay que decirlo, bastante endeble: viene a decir que el hecho de que una ley posterior y no aplicable al caso atribuya a las tarifas portuarias la naturaleza de tasas presta apoyo a la tesis de que ésta era la naturaleza que tenían dichas tarifas bajo la ley que les era aplicable y que inequívocamente les atribuía la naturaleza de precios privados. El argumento se sustenta, a su vez, en una premisa que dista mucho de ser evidente: la de que la naturaleza de las tarifas es un dogma inmutable, de manera que si en algún momento de su evolución tuvieron (o se les atribuyó) naturaleza de tasas necesariamente han tenido siempre esta naturaleza, que, según el TC no ha tenido más remedio que acabar por «reconocer», y no es más cierto que, por el contrario, la atribución de una determinada naturaleza jurídica a las tarifas es una decisión política del legislador, el cual, dentro, por supuesto, de los límites constitucionales, decide el régimen que prefiere que se aplique a las contraprestaciones satisfechas por los usuarios de los servicios portuarios. Hemos puesto de manifiesto más atrás que la calificación de las tarifas como precios privados es compatible con la doctrina según la cual son prestaciones patrimoniales de carácter público y, en consecuencia, sus elementos esenciales deben estar regulados por ley. El legislador de la Ley 48/2003 prefirió, no obstante, sopesando ventajas e inconvenientes de uno y otro régimen jurídico, renunciar a la naturaleza de precio privado y volver a la doctrina, por así decirlo, tradicional de la naturaleza de tasas de las tarifas.

es procedente compatibilizar las exigencias de la reserva de ley con la citada flexibilidad». A su vez, el primer aspecto aludido en el párrafo anterior era el siguiente: «En primer lugar, [la ley] compatibiliza la doctrina constitucional establecida por la STC 185/1995, de 14 de diciembre, sobre lo que debe entenderse por prestaciones patrimoniales impuestas de carácter público con el nuevo modelo de gestión de los puertos y con las exigencias del actual mercado internacional del tráfico marítimo».

B. La competencia en los servicios portuarios y la doctrina del TC.

Sin embargo, esta decisión no era inevitable, y en la propia Ley 48/2003, comenzando por su Exposición de Motivos, hay numerosas alusiones a algunas de las consideraciones fundamentales que indujeron al legislador de la LPMM a optar por la naturaleza de precios privados de las tarifas; pasajes de la Exposición de Motivos que la STC 102/2005 no menciona, por lo que sus citas de esta Ley son sesgadas. La principal de estas consideraciones es que es posible la competencia en la prestación de los servicios portuarios y que una de las finalidades principales que persigue la Ley 48/2003 es fomentar esa competencia. Esta idea aparece profusamente en su Exposición de Motivos y en el propio articulado. En la primera, además de las alusiones a la competencia contenidas en los párrafos antes citados, se afirma, por ejemplo, que «el desarrollo que están experimentando las redes transeuropeas de transporte, los cambios tecnológicos y estratégicos en el sector del transporte en general, y en el marítimo en particular, y los procesos de creciente liberalización del mercado de los servicios del transporte han intensificado la competencia interportuaria, tanto a nivel nacional como internacional, por atraer los tráficos marítimos internacionales, así como la competencia intraportuaria entre los distintos prestadores de servicios portuarios en un puerto». Más adelante afirma que el marco jurídico diseñado por la Ley «regula los regímenes económico-financiero, de prestación de servicios y de utilización del dominio público para potenciar la posición competitiva de los puertos españoles en un contexto del sector del transporte, internacional y europeo, globalizado, abierto y liberalizado, garantizando los principios de libre competencia inter e intraportuaria de acuerdo con las características de los tráficos y el número y tamaño de nuestros puertos». Concluimos, para no alargar demasiado las citas, con la siguiente afirmación de la Exposición de Motivos:

«Los elementos clave que desarrolla esta ley para conseguir los objetivos perseguidos son:

El desarrollo de la competencia interportuaria, potenciando la autonomía de gestión económico-financiera de los organismos públicos portuarios sobre los principios de autosuficiencia económica y de cobertura de costes por transferencia de los mismos a los usuarios bajo principios homogéneos y no discriminatorios basados en la recuperación de los costes de explotación, los costes externos y los costes de las nuevas inversiones.

La potenciación de la competencia intraportuaria a través de la regulación de la prestación de los servicios portuarios por parte de la iniciativa privada en un régimen de libertad de acceso.»

Estos objetivos se traducen en preceptos de la Ley; por ejemplo, el artículo 16, que incluye entre las reglas generales aplicables a las tasas portuarias la siguiente (letra d):

«Con objeto de promover la competencia entre puertos, mejorar su competitividad, incrementar la inversión privada en infraestructuras, potenciar el papel de España como plataforma logística internacional, fomentar la intermodalidad, reforzar la captación y

consolidación de tráficos, atender a las especiales condiciones de alejamiento e insularidad, incentivar mejores prácticas medioambientales e incrementar la calidad en la prestación de los servicios, se establecerán bonificaciones en las correspondientes tasas, en los supuestos y con los límites previstos en esta ley.»

O los artículos 26 y 27, que establecen coeficientes correctores y bonificaciones en las tasas con la finalidad, entre otras, de «potenciar la competitividad de los puertos» y «adecuar los puertos españoles a las condiciones de competencia internacional de los tráficos marítimos en cada momento». O el artículo 56, cuyos tres primeros apartados establecen lo siguiente:

«1. La actividad portuaria se desarrollará en un marco de libre y leal competencia entre los operadores de servicios en los puertos de interés general, a fin de fomentar el incremento de los tráficos portuarios y la mejora de la competitividad.

2. Se reconoce la libertad de acceso a la prestación de servicios y al desarrollo de actividades económicas en los puertos de interés general, en los términos establecidos en esta Ley.

3. Las Autoridades Portuarias favorecerán la libre competencia en el ámbito de los puertos que gestionan y adoptarán las medidas necesarias para ello, conforme a lo dispuesto en esta Ley.

Puertos del Estado promoverá la competencia en el sistema portuario, pudiendo adoptar las medidas de regulación, ordenación y control que a tal fin sean necesarias, conforme a lo dispuesto en esta Ley y sin perjuicio de las competencias atribuidas a otros organismos.»

La preocupación primordial por la competencia intra e interportuaria no es una novedad de la Ley 48/2003, sino que era también una de las ideas rectoras de la LPMM de 1992, en cuya Exposición de Motivos se cita la Resolución sobre Política Portuaria adoptada por el Parlamento Europeo en noviembre de 1988 y las recomendaciones que ésta hacía «de autonomía de gestión portuaria, de competencia entre puertos marítimos y de cobertura de costes por transferencia a los usuarios». Por su parte, la Exposición de Motivos de Ley 62/1997, que modificó la anterior, declara que «[c]on esta modificación de la Ley de Puertos del Estado y de la Marina Mercante se trata en definitiva de mejorar el régimen jurídico bajo el que se desarrolla la actividad portuaria, de integrar los intereses de las Comunidades Autónomas en la gestión de los puertos de interés general, de establecer un escenario de libre y leal competencia, perfilando los papeles que han de jugar tanto el sector público como el privado, y de dotar, en última instancia, al sistema portuario español de las facilidades necesarias para mejorar su posición competitiva, en un mercado abierto. Todo ello en un régimen de autonomía de gestión de las Autoridades Portuarias, reflejado en su plena capacidad para desarrollar las políticas portuarias y de inversiones, comerciales, de organización y servicios y de recursos humanos, etc., que les permita ejercer su actividad con criterios empresariales».

Las consideraciones anteriores, extraídas de los propios textos legales, y el análisis de la realidad de los tráficos marítimos ³⁵ parecen suficientes para al menos introducir un elemento de duda en la sumaria tesis del TC de que los servicios portuarios se prestan en régimen de monopolio y sugerir la necesidad de un estudio más particularizado de las distintas tarifas y los diversos puertos. No es posible, a nuestro juicio, afirmar de manera general que todos los servicios portuarios en todos los puertos constituyen un monopolio y, en virtud de ello, calificarlos de manera general como prestaciones patrimoniales de carácter público, haciendo prevalecer esta tesis frente a la clara voluntad de legislador, de aplicar a los puertos «los principios de eficiencia, agilidad y flexibilidad propios de la gestión empresarial que en los puertos se debe desarrollar» ³⁶ y, en consecuencia, someter su actividad al Derecho privado (art. 66.4 LPMM) y, coherentemente con ello, configurar las tarifas como precios privados.

Que las tarifas portuarias reguladas por la LPMM fuesen prestaciones patrimoniales de carácter público había sido negado por FERREIRO LAPATZA ³⁷ por entender que no concurrían en ellas los criterios de la STC 185/1995, al no venir impuesta la solicitud de los servicios portuarios por normas legales o reglamentarias, no ser éstos imprescindibles para la vida privada o social ³⁸, y porque «la Ley considera cada puerto como una empresa en el marco de un mercado de libre competencia. Competencia entre puertos españoles, de éstos con otros puertos europeos y del resto del mundo y dentro de cada puerto entre distintos operadores. Toda idea de monopolio es contraria a la Ley (¿Debería exigirse un precio para el operador extranjero que puede elegir entre Marsella o Barcelona y una tasa para el pescador de Sant Carles de la Rápita?)» ³⁹. En cualquier caso, para FERREIRO, sean o no obligatorios los servicios, el legislador puede optar entre financiarlos mediante precios privados o mediante tasas. Se trata, dice, «[d]e una elección política que no está condicionada, en nuestro ordenamiento, por la Constitución, ni, en general, por conceptos ni calificaciones previas, pretendidamente técnicos, que unan indefectiblemente a ellos la exigencia de la tasa» ⁴⁰. Es, si no estamos equivocados, la misma tesis que hemos sostenido más atrás: la calificación como prestación patrimonial de carácter público es independiente y compatible con la naturaleza de precio privado. Como hemos visto, muchos Tribunales, incluidos el Supremo y el Constitucional, han entendido, por el contrario, que dichas prestaciones son tributos, en concreto tasas. El legislador ha acabado por plegarse a esta tesis en la Ley 48/2003.

C. El modelo de gestión portuaria de la Ley 48/2003.

En la Ley 48/2003, las Autoridades Portuarias se conciben, según descripción de la Exposición de Motivos, «como proveedoras de infraestructuras y reguladoras del dominio público y, en el caso de los servicios portuarios básicos, sólo subsidiariamente como prestadoras de servicios. Así, las

³⁵ Véase, por ejemplo, PALAO TABOADA, F., «Participación privada y financiación de infraestructuras del transporte: la gestión portuaria en un mercado competitivo», *Revista de Derecho urbanístico y medio ambiente*, núm. 145 bis, 1995, págs. 187 y ss.

³⁶ Exposición de Motivos de la LPMM.

³⁷ FERREIRO LAPATZA, J.J., «Dictamen sobre naturaleza y régimen jurídico de las cantidades percibidas por la entidad pública "Ports de la Generalitat" por los servicios directamente prestados por ella», *Quincena Fiscal*, 1 y 2/2000.

³⁸ FERREIRO puntualiza «para la vida privada o social (no empresarial) del solicitante. Obviamente son imprescindibles para los empresarios, pero los proveedores son siempre imprescindibles para todos los empresarios» (*op. cit.*, QF 2/2000, pág. 48).

³⁹ *Ibidem*.

⁴⁰ *Op. cit.*, QF 1/2000, pág. 39. Véase también pág. 43.

antiguas tarifas de servicios que implicaban la utilización del dominio público se convierten, previa redefinición de sus hechos imponible, en verdaderas tasas por utilización especial de las instalaciones portuarias, desapareciendo en ellas la actividad prestacional». En efecto, la Ley 48/2003 lleva a cabo un desdoblamiento entre la utilización del dominio público y la prestación de los servicios en sentido estricto. Aquella da lugar a las correspondientes tasas (antiguas tarifas por servicios: tasa del buque, del pasaje, de la mercancía, etc.). En cambio, la prestación de los servicios básicos, como el remolque, amarre y desamarre de buques, embarque y desembarque de pasajeros, carga y descarga, entre otros varios (art. 60), se realiza en régimen de libre acceso y competencia (art. 56) y libre concurrencia (art. 64.4) en virtud de la correspondiente licencia de la Autoridad Portuaria (art. 63). Y como la prestación del servicio exige la utilización del dominio público, está sujeta a la «tasa por aprovechamiento especial del dominio público en el ejercicio de actividades comerciales, industriales y de servicios» (art. 28), mientras que por la prestación del servicio en sí misma la empresa titular de la licencia percibirá tarifas [arts. 65.4, m) y 68.1, j)] cuya naturaleza es indudablemente la de precios privados ⁴¹.

Este desdoblamiento permite mantener la calificación como tasas (prestaciones patrimoniales de carácter público) –que se veía venir y finalmente el TC ha declarado en las sentencias que estamos comentando– y, al mismo tiempo, calificar como precios privados los percibidos por la prestación de servicios. Pero tiene mucho de artificioso y no debería permitir esta última calificación si se acepta, como hemos visto que lo hace el TC invocando el artículo 2.º 2, a), párrafo segundo, de la LGT, que a estos efectos es irrelevante la forma de gestión del servicio. Porque la pregunta que es posible hacerse es si la interposición de un licenciataria hace al servicio menos involuntario o elimina la utilización del dominio público. Lo decisivo para contestarla, partiendo de los principios aceptados por el TC, es si en realidad el servicio es irrenunciable para el usuario. La respuesta que el Tribunal da en las sentencias comentadas es, a nuestro juicio excesivamente esquemática y, por tanto, insatisfactoria.

Una última observación: el carácter necesario e irrenunciable de la utilización del servicio y su naturaleza monopolística –que no es una cuestión de todo o nada, sino que admite grados– son, como en general el concepto de coactividad tal como es definido por la STC 185/1995, cuestiones de hecho, no de pura calificación jurídica; cuestiones, por tanto, susceptibles de prueba. Ésta hubiera sido una magnífica ocasión para que el TC hubiese utilizado la facultad que le concede el artículo 89 de su Ley Orgánica de recibir el proceso a prueba. La que hubiera practicado habría permitido, sin duda, dictar una sentencia más matizada y, por tanto, más convincente. Claro que pensar que el Tribunal, con sus agobios de trabajo, se hubiera podido entretener en practicar una prueba en procesos que, como los que dieron lugar a las sentencias comentadas, podía resolver mediante una argumentación dogmática abstracta, es seguramente una ingenuidad.

⁴¹ Una situación paradójica es la que se produce cuando, por falta de iniciativa privada y para garantizar la prestación del servicio básico ésta sea asumida directamente por la propia Autoridad Portuaria. En tal caso, ésta debe exigir en contraprestación las correspondientes tarifas, «que se someterán al mismo régimen jurídico que los precios privados por servicios comerciales prestados por las Autoridades Portuarias» (art. 60.4). Aplicando consecuentemente la doctrina del TC, estas tarifas, que aprueba Puertos del Estado (art. 76.1, h), deberían ser consideradas prestaciones patrimoniales de carácter público; más aún, tasas.

TRIBUTACIÓN	PRINCIPIO DE LEGALIDAD Y FRAUDE A LA LEY	Núm. 71/2005
-------------	---	-----------------



SILVINA BACIGALUPO SAGGESE

Profesora Titular de Derecho Penal. Universidad Autónoma de Madrid

(Comentario a la STC 120/2005, de 10 de mayo, rec. de amparo núm. 5388/2002) *

1. INTRODUCCIÓN

Desde la conocida Sentencia del Tribunal Supremo (STS) de los años noventa que condenó por delito fiscal un fraude de ley cometido por unos vinateros de La Rioja que habían interpuesto, entre la bodega y el minorista, una sociedad propia que hacía las veces de mayorista o distribuidora para conseguir ahorro fiscal, fueron muchas las críticas que la doctrina ¹ ha dirigido a aquella corriente jurisprudencial que identificaba los casos de fraude de ley con la simulación, produciéndose una jurisprudencia ² verdaderamente preocupante y cada vez más lejana de un Derecho penal liberal moderno. Pareciera que el Derecho penal acudía en defensa de los intereses financieros de la Hacienda pública invirtiendo los principios básicos, de modo que se debilitaba el principio de legalidad, de mínima intervención, la presunción de inocencia y la teoría de las pruebas ilícitamente obtenidas, entre otros.

* Véase el texto íntegro de esta Sentencia en la *Revista de Contabilidad y Tributación (Legislación, Consultas, Jurisprudencia)*. CEF. Núm. 268 (julio 2005) o en *Normacef Fiscal* (NFJ019865).

¹ BAJO, M./BACIGALUPO, S., *Derecho penal económico*, Madrid, 2001, pág. 277. FALCÓN Y TELLA, R., «El fraude a la ley tributaria como un mecanismo para gravar determinadas economías de opción (I): su radical diferencia con los supuestos previstos en el artículo 6.º del CC», *Quincena Fiscal* 17/1995; también en *Revista Técnica Tributaria* núm. 31; el mismo, «El fraude a la ley tributaria como un mecanismo para gravar determinadas economías de opción (II): límites a la utilización de esta figura», *Quincena Fiscal* 18/1995; el mismo, «El delito fiscal como ley penal en blanco: la necesidad de tener en cuenta todas las normas tributarias que afecten a la exigibilidad jurídica de una determinada conducta del contribuyente», *Quincena Fiscal* 10/1999; el mismo, «El expediente fiscal de fraude a la ley: un procedimiento que no existe, pero se aplica», *Quincena Fiscal* 21/2002; el mismo, «El Anteproyecto de la LGT y la técnica jurídica: definición del tributo, carga de la prueba y fraude a la ley», 6-7/2003. FERREIRO LAPATZA, J. J., «Economía de opción, fraude a la ley, sanciones y delito fiscal», *Quincena Fiscal* 8/2001; también en *Revista Técnica Tributaria*, 52 (2001); el mismo, «El abuso en la aplicación de la norma tributaria en el Anteproyecto de la Ley General Tributaria», *Quincena Fiscal* 11/2003, págs. 9 y ss. GARCÍA NOVOA, C., «La posibilidad de imponer sanciones en los supuestos de fraude y abuso de la norma tributaria: el criticable contenido del art. 15.3 del anteproyecto de la Ley General Tributaria», *Quincena Fiscal* 8/2003, pág. 9 y ss. TIEDEMANN, K., *Wirtschaftsstrafrecht und Wirtschaftskriminalität* 1, Allg. Teil, 1976, págs. 180 y ss.

² SSTs de 15 de julio de 2002 (NFJ012842), 28 de noviembre de 2003 (NFJ016400), 19 de mayo de 2005, entre las más recientes.

La reciente Sentencia del Tribunal Constitucional (STC) 120/2005, de 10 de mayo, viene a atajar este camino y aborda esta problemática que tiene, sin lugar a dudas, una enorme trascendencia tanto doctrinal como práctica: el fraude de ley en el ámbito tributario y los presupuestos de la tipicidad del delito fiscal. No es posible –no puede ser objeto del presente trabajo– abordar aquí toda la discusión doctrinal tributaria en torno a la problemática del fraude de ley tributaria que plantea numerosos problemas³. Aquí trataremos de determinar si ciertos comportamientos calificables como fraude de ley tributaria se subsumen bajo el tipo penal del delito fiscal o si, por el contrario, dicha subsunción lesiona el principio de legalidad por suponer una analogía *in malam partem*.

El TC ha entendido en la comentada sentencia 120/2005⁴, de 10 de mayo, que la figura del fraude de ley tributaria no da lugar a la tipicidad por delito fiscal, en base a los siguientes argumentos:

³ Entre los muchos temas que se plantean: la relación entre el Derecho tributario y el Derecho privado [art. 6.º del Código Civil (CC)]; la solución legal: fraude de ley-normas generales anti-fraude; punibilidad del fraude a la ley; etc. Véase extensamente, PALAO TABOADA, C., «La norma anti-elusión del proyecto de la nueva Ley General Tributaria», *Revista de Contabilidad y Tributación*, CEF núm. 248 (noviembre 2003), pág. 79; el mismo, «Algunos problemas que plantea la aplicación de la norma española sobre el fraude de ley tributaria», *Crónica Tributaria*, 98/2001, pág. 136.

⁴ STC 120/2005, de 10 de mayo, (FFJJ 3.º y 4.º): «(...) resulta discutible esta cuestión. La norma sobre el fraude a la ley que excluye la posibilidad de sanción administrativa supone que la Administración no está autorizada a sancionar en tales casos, pero no que no lo estén los órganos de la jurisdicción penal cuando pudieran estimarse concurrentes todos y cada uno de los elementos típicos que configuran la conducta punible a título de delito fiscal» (FJ 3.º).

No existe una relación de consecuencia necesaria entre la atipicidad administrativa del fraude a la ley tributaria y su atipicidad penal.

Lo que hay que determinar es si la propia figura del fraude de ley excluye la posibilidad de apreciar la concurrencia de determinados elementos típicos integrantes del delito contra la hacienda pública actualmente penado en el artículo 305 del Código Penal (CP).

El concepto de fraude de ley no difiere del concepto de fraude de ley ofrecido por el art. 6.º 4 del CC, a cuyo tenor: «los actos realizados al amparo del texto de una norma que persigan un resultado prohibido por el ordenamiento jurídico, o contrario a él, se considerarán ejecutados en fraude de ley y no impedirán la debida aplicación de la norma que se hubiere tratado de eludir».

Conviene indicar que el concepto de fraude de ley tributaria no difiere del concepto de fraude de ley ofrecido por el artículo 6.º 4 del CC, a cuyo tenor «los actos realizados al amparo del texto de una norma que persigan un resultado prohibido por el ordenamiento jurídico, o contrario a él, se considerarán ejecutados en fraude de ley y no impedirán la debida aplicación de la norma que se hubiere tratado de eludir». Como ya dijimos en la STC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 8.º, «el fraude de ley, en cuanto institución jurídica que asegura la eficacia de las normas frente a los actos que persiguen fines prohibidos por el ordenamiento o contrarios al mismo, es una categoría jurídica que despliega idénticos efectos invalidantes en todos los sectores del ordenamiento jurídico», y no exclusivamente en el ámbito civil. El concepto de fraude de ley es, pues, siempre el mismo, variando únicamente, en función de cuál sea la rama jurídica en la que se produce, las llamadas, respectivamente, «norma de cobertura» y «norma defraudada» o eludida, así como la naturaleza de la actuación por la que se provoca artificialmente la aplicación de la primera de dichas normas no obstante ser aplicable la segunda.

Sentado lo anterior, procede asimismo señalar que el concepto de fraude de ley (tributaria o de otra naturaleza) nada tiene que ver con los conceptos de fraude o de defraudación propios del Derecho penal ni, en consecuencia, con los de simulación o engaño que les son característicos. La utilización del término «fraude» como acompañante a la expresión «de ley» acaso pueda inducir al error de confundirlos, pero en puridad de términos se trata de nociones esencialmente diversas. En el fraude de ley (tributaria o no) no hay ocultación fáctica sino aprovechamiento de la existencia de un medio jurídico más favorable (norma de cobertura) previsto para el logro de un fin diverso, al efecto de evitar la aplicación de otro menos favorable (norma principal). Por lo que se refiere en concreto al fraude de Ley tributaria, semejante «rodeo» o «contorneo» legal se traduce en la realización de un comportamiento que persigue alcanzar el objetivo de disminuir la carga fiscal del contribuyente aprovechando las vías ofrecidas por las propias normas tributarias, si bien utilizadas de una forma que no se corresponde con su espíritu. De manera que no existe simulación o falseamiento alguno de la base imponible, sino que, muy al contrario, la actuación llevada a cabo es transparente, por más que pueda calificarse de estrata-

1. El concepto de fraude de ley tributaria no difiere del concepto de fraude de ley del artículo 6.º 4 del CC. El concepto de fraude de ley es siempre el mismo, variando, únicamente, en función de cuál sea la rama jurídica en la que se produce, las llamadas, respectivamente, «norma de cobertura» y «norma defraudada» o eludida, así como la naturaleza de la actuación por la que se provoca artificialmente la aplicación de la primera de dichas normas no obstante ser aplicable la segunda.
2. El concepto de fraude de ley (tributaria o de otra naturaleza) nada tiene que ver con los conceptos de fraude o de defraudación propios del Derecho penal ni, en consecuencia, con los de simulación o engaño que le son característicos.
3. En el fraude de ley (tributaria o no) no hay ocultación fáctica, sino aprovechamiento de la existencia de un medio jurídico más favorable (norma de cobertura) previsto para el logro de un fin diverso, al efecto de evitar la aplicación de otro menos favorable (norma principal).

gema tendente a la reducción de la carga fiscal; y tampoco puede hablarse de una actuación que suponga una violación directa del ordenamiento jurídico que, por ello mismo, hubiera que calificar *per se* de infracción tributaria o de delito fiscal. Por ello mismo, la consecuencia que el artículo 6.º 4 del CC contempla para el supuesto de actos realizados en fraude de ley es, simplemente, la aplicación a los mismos de la norma indebidamente relegada por medio de la creación artificiosa de una situación que encaja en la llamada «norma de cobertura»; o, dicho de otra manera, la vuelta a la normalidad jurídica, sin las ulteriores consecuencias sancionadoras que generalmente habrían de derivarse de una actuación ilegal. Las anteriores consideraciones conducen a que, para resolver si en el presente caso se ha producido o no una vulneración del derecho del actor a la legalidad penal por motivo de la utilización por la Audiencia Provincial (AP) del concepto de fraude de ley tributaria, necesariamente debamos plantearnos con carácter previo la cuestión de si dicha noción resulta o no compatible con el mencionado derecho. Pues bien: a esta cuestión ya se dio respuesta negativa en la STC 75/1984, de 27 de junio, FFJJ 5.º y 6.º, al afirmar que, siendo el indicado derecho una «garantía de la libertad de los ciudadanos... no tolera... la aplicación analógica *in peius* de las normas penales o, dicho en otros términos, exige su aplicación rigurosa, de manera que sólo se puede anudar la sanción prevista a conductas que reúnen todos los elementos del tipo descrito y sean objetivamente perseguibles. Esta exigencia se vería soslayada, no obstante, si, a través de la figura del fraude de ley, se extendiese a supuestos no explícitamente contenidos en ellas la aplicación de normas que determinan el tipo o fijan condiciones objetivas para la perseguibilidad de las conductas, pues esta extensión es, pura y simplemente, una aplicación analógica... pues es evidente que si en el ámbito penal no cabe apreciar el fraude de ley, la extensión de la norma para declarar punible una conducta no descrita en ella implica una aplicación analógica incompatible con el derecho a la legalidad penal». Dicho de otra manera: la utilización de la figura del fraude de ley –tributaria o de otra naturaleza– para encajar directamente en un tipo penal un comportamiento que no reúne *per se* los requisitos típicos indispensables para ello constituye analogía *in malam partem* prohibida por el artículo 25.1 de la Constitución Española.

Los términos generales en que nos expresamos en dicha resolución no ofrecen lugar a dudas, pese a la muy diferente naturaleza del supuesto de hecho allí examinado, respecto de la improcedencia constitucional de contornear los límites estrictos de cualquier tipo penal que pudiese entrar en consideración con ayuda del recurso a la noción de fraude de ley. Sin que, en consecuencia, pueda compartirse el criterio expresado por el Abogado del Estado en el sentido de que la calificación de «fraude de ley tributaria» dada por la Sentencia recurrida al comportamiento del recurrente resulta constitucionalmente irrelevante. Por el contrario, importa, y mucho, la alteración operada por el órgano judicial *ad quem* al modificar la calificación de los hechos realizada por las acusaciones a título de «negocio simulado» por la de «fraude de ley tributaria», toda vez que, mientras que la simulación negocial entraña como elemento característico la presencia de un engaño u ocultación maliciosa de datos fiscalmente relevantes, en el fraude de ley tributaria no existe tal ocultamiento, puesto que el artificio utilizado salta a la vista. En este mismo sentido, aunque en un contexto diferente, ya declaramos en la STC 48/1993, de 8 de febrero, FJ 3.º, que «si la Sentencia admite que no hubo simulación en el contrato ello hace dialécticamente difícil una apreciación de fraude». Por lo demás la distinción entre negocio simulado y fraude de ley tributaria en los términos indicados, no sólo es una constante en la doctrina y en la jurisprudencia, sino que la propia normativa tributaria la ha asumido al ocuparse de una y otra figura en disposiciones diferentes [arts. 24 y 25, respectivamente, en su versión modificada por la Ley 25/1995; arts. 15 y 16 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT)] y al reservar la posibilidad de imposición de sanciones exclusivamente para los casos de simulación.

4. En concreto el fraude de ley tributaria se traduce en la realización de un comportamiento que persigue alcanzar el objetivo de disminuir la carga fiscal del contribuyente aprovechando las vías ofrecidas por las propias normas tributarias, si bien utilizadas con una forma que no se corresponde con su espíritu.
5. No existe simulación o falseamiento alguno de la base imponible, sino que –muy al contrario– la actuación llevada a cabo es transparente, por más que pueda calificarse como estratagema tendente a la reducción de la carga fiscal.
6. No hay una violación directa del ordenamiento jurídico que por ello hubiera de calificarse *per se* de infracción tributaria o delito fiscal.
7. No es posible incriminar las conductas de fraude a la ley.
8. Por último, en el FJ 5 señala que en el fraude de ley, al contrario que en la simulación, no concurre el elemento subjetivo propio de la defraudación tributaria, «esto es un ánimo específico de ocasionar el perjuicio típico mediante una acción u omisión dolosa directamente encaminada a ello», sin que baste para la existencia del delito o infracción tributaria la existencia de un perjuicio o merma de los ingresos de la Hacienda pública.

Por el contrario, la jurisprudencia de la Sala Segunda del TS sigue manteniendo de forma constante –entre otras, las últimas, SSTS de 15 de julio de 2002 [Pte. Perfecto Andrés Ibáñez (NFJ012842)], 28 de noviembre de 2003 [Pte. Cándido Conde-Pumpido (NFJ016400)], 19 de mayo de 2005 (Pte. Martín Pallín)– la relevancia en el Derecho penal del fraude a la ley tributaria si se alcanza la cuantía de lo defraudado del delito fiscal.

La problemática planteada de hasta qué punto determinadas conductas de economía fiscal pueden ser constitutivas de delito fiscal, requiere, por un lado, tener presente la estructura típica del delito fiscal y, por otro, la incidencia de la normativa tributaria en la configuración del tipo del delito fiscal.

2. DELITO FISCAL COMO LEY PENAL EN BLANCO ⁵

La conducta típica del delito fiscal del artículo 305 del CP consiste, como es sabido, en defraudar, por acción u omisión, a la Hacienda pública estatal, autonómica, foral o local, eludiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta de retribuciones en especie, obteniendo indebidamente devoluciones en especie o disfrutando beneficios fiscales de la misma forma, siempre y cuando la cuantía de la cuota defraudada exceda de 120.000 Euros ⁶.

⁵ Solamente, se trata de una exposición muy sintética de la problemática. Vid. extensamente, BAJO, M./BACIGALUPO, S., *Delitos contra la Hacienda Pública*, Madrid, 2000, págs. 17 y ss.

⁶ La cuantía de la defraudación en el delito fiscal fue modificada por la Ley Orgánica 15/2003, de 25 de noviembre, por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del CP, pasando a ser de 120.000 Euros a partir del 1 de octubre de 2004, momento de entrada en vigor de la Ley Orgánica 15/2003 (disp. final quinta).

El delito fiscal presenta un aspecto dogmático insoslayable. El contenido de ilicitud del delito fiscal está constituido por la infracción del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos del Estado mediante el pago de tributos ⁷. En el delito fiscal ese determinado mandato de acción –cuya infracción da lugar a la defraudación– es decir, a la tipicidad de la conducta, no viene expresado en la Ley penal. La conducta típica de infracción del deber presupone la existencia de un determinado *hecho imponible* que da lugar a un determinado *obligado tributario* al *pago de un tributo*. Ambas cuestiones, la relativa al sujeto activo y la referente al objeto material del delito, no se encuentran expresadas, como se dijo, en la Ley penal. Se trata, por tanto, de un tipo penal de características especiales, es decir, de una *ley penal en blanco* ⁸.

Ello significa que para poder determinar la tipicidad del delito fiscal y afirmar la infracción de la norma es necesario remitirse a la Ley tributaria en la que se especifica el hecho imponible que en concreto genera el tributo y da lugar al nacimiento del deber fiscal.

De manera tal que la regulación fiscal del fraude de ley tiene una incidencia *directa* sobre el ámbito de la tipicidad del delito fiscal. La remisión a las normas tributarias no sólo afecta a la cuantía de lo defraudado, sino a otros múltiples aspectos. Para interpretar todos estos conceptos, y en definitiva el tipo del artículo 305 del CP, es preciso establecer qué exige el *deber fiscal* cuya infracción es punible o, dicho con otras palabras, cuál es el comportamiento debido, pues de la mayor o menor amplitud del mandato fiscal depende a su vez la mayor o menor amplitud del tipo penal ⁹.

3. FRAUDE DE LEY-ECONOMÍA DE OPCIÓN-SIMULACIÓN

Por tanto, si la cuestión es determinar hasta qué punto podrían ser típicas opciones de economía fiscal o, dicho con otras palabras, hasta qué punto la utilización de alternativas legales más favorables al patrimonio del contribuyente pueden ser calificadas como fraude de ley y, consiguiente-

⁷ BACIGALUPO, E., *Curso de Derecho penal económico*, Madrid, 1998, pág. 216.

⁸ BACIGALUPO, E., *Curso de Derecho penal económico*, pág. 216; el mismo, «Sobre la problemática constitucional de las leyes penales en blanco», AP 1994-1, págs. 449 y ss. SILVA SÁNCHEZ, J./MOLINS, P./MELERO, J., «El delito fiscal ante el "Estatuto del Contribuyente"», *Revista Técnica Tributaria* 44/99. La teoría utiliza el concepto de ley penal en blanco entendiendo por tal los casos en los que la prohibición o el mandato de acción se encuentra en disposiciones distintas de las que contiene la amenaza penal. En el mismo sentido, se expresa también la jurisprudencia del TS de 20 de septiembre de 1990, afirmando que: «son leyes penales en blanco, aquellas cuyo supuesto de hecho debe ser completado por otra norma producida por una fuente jurídica legítima». Asimismo, el TC ha tenido numerosas ocasiones para pronunciarse sobre la constitucionalidad de las leyes penales señalando, por ejemplo, en la STC 127/1990 que: «es compatible con la Constitución la utilización y aplicación judicial de las leyes penales en blanco, siempre que se dé la suficiente concreción para que la conducta calificada de delictiva quede suficientemente precisada en el complemento indispensable de la norma a la que la ley penal se remite, resultando así salvaguardada la función de garantía del tipo con la posibilidad de conocimiento de la actuación penalmente conminada y que el reenvío normativo sea expreso y esté justificado en razón del bien jurídico protegido por la norma penal, que la ley, además de señalar la pena, contenga el núcleo esencial de la prohibición y sea satisfecha la exigencia de certeza o, como señala la citada sentencia 122/1987, se dé la suficiente concreción, para que la conducta calificada de delictiva quede suficientemente precisa, con el complemento indispensable de la norma a la que la ley penal se remite». *Vid.*, entre otras, también, SSTC 45/1989, 127/1990, 341/1993, 327/1993 y 62/1997.

⁹ BACIGALUPO, E., *Curso de Derecho penal económico*, pág. 211.

mente, si un fraude de ley en sentido estricto sería subsumible bajo el tipo penal del artículo 305, se requiere una delimitación conceptual de la figura del fraude a la ley. Esta delimitación ha de hacerse forzosamente por referencia, de un lado, a la simulación y, de otro, a la economía de opción ¹⁰.

La Exposición de Motivos de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, señala que «en la Sección 3.^a, relativa a la "interpretación, calificación e integración de las normas tributarias", se incorpora el precepto que regula la calificación de las obligaciones tributarias y se revisa en profundidad la regulación del fraude de ley que se sustituye por la nueva figura del "conflicto en la aplicación de la norma tributaria", que pretende configurarse como un instrumento efectivo de lucha contra el fraude sofisticado, con superación de los tradicionales problemas de aplicación que ha presentado el fraude de ley en materia tributaria».

En este sentido, el nuevo artículo 15 de la LGT sustituye la regulación del fraude a la ley tributaria (anterior art. 24 de la LGT ¹¹) por la llamada cláusula anti-abuso, que denomina como «conflicto en la aplicación de la ley tributaria». Esta norma dispone:

«Artículo 15. *Conflicto en la aplicación de la norma tributaria.*

1. Se entenderá que existe conflicto en la aplicación de la norma tributaria cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se minore la base o la deuda tributaria mediante actos o negocios en los que concurren las siguientes circunstancias:

- a) Que individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido.
- b) Que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieren obtenido con los actos o negocios usuales o propios.

2. Para que la Administración tributaria pueda declarar el conflicto en la aplicación de la norma tributaria será necesario el previo informe favorable de la comisión consultiva a que se refiere el artículo 159 de esta Ley.

3. En las liquidaciones que se realicen como resultado de lo dispuesto en este artículo se exigirá el tributo aplicando la norma que hubiera correspondido a los actos o negocios usuales o propios o eliminando las ventajas fiscales obtenidas, y se liquidarán intereses de demora sin que proceda imposición de sanciones.»

¹⁰ FERREIRO LAPATZA, J. J., «Economía de opción, fraude de ley, sanciones y delito fiscal», *Quincena Fiscal* 8/2001, pág. 17.

¹¹ Artículo 24 de la LGT, Ley 25/1995, de 20 de julio, «1. Para evitar el fraude de ley se entenderá que no existe extensión del hecho imponible».

Por otro lado, es necesario tener en cuenta también –a fin de distinguir el fraude de ley– la regulación sobre el negocio simulado y sus consecuencias jurídicas. Éste se encuentra regulado de la siguiente manera:

«Artículo 16. *Simulación.*

1. En los actos o negocios en los que exista simulación el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes.
2. La existencia de simulación será declarada por la Administración tributaria en el correspondiente acto de liquidación, sin que dicha calificación produzca otros *efectos que los exclusivamente tributarios*.
3. En la regularización que proceda como consecuencia de la existencia de simulación se exigirán los intereses de demora y, en su caso, la *sanción pertinente*.»

a) Fraude de ley y economía de opción.

Se dice que un hecho se realiza en *fraude de ley* cuando se produce un resultado contrario a la ley, pero amparado por otra disposición de finalidad diferente. De este modo, se requiere el concurso de dos normas: una, la norma defraudada, que es la destinada a regular el supuesto, y otra, la norma de cobertura, en la que se pretende apoyar el acto ¹².

Piénsese, por ejemplo, en la domiciliación del sujeto pasivo de la obligación tributaria en un lugar geográfico mejor tratado fiscalmente; la transmisión de la propiedad mediante la constitución e inmediata disolución de una Sociedad; la transmisión de una propiedad que genera plusvalía interponiendo otra compraventa intermedia con un comprador que compensa aquélla con una minusvalía; conversión de un acreedor en accionista de la sociedad deudora mediante ampliación de capital, constituir un sociedad entre padre e hijo con el fin de hacer más barata fiscalmente la futura herencia a su fallecimiento, etc. Que en estos casos se «elude el pago de tributos» es indudable. La pregunta, sin embargo, ha de formularse en el sentido de si tal forma de evasión o elusión constituye también defraudación, «engaño» en el sentido del delito fiscal del artículo 305 del CP.

En realidad, en los supuestos de «fraude a la ley» el perjuicio que pudiera sobrevenir a la Hacienda pública no es consecuencia del engaño construido por el contribuyente, sino de una deficiencia de técnica legislativa ¹³. Ni la Hacienda pública incurre en error alguno, ni el contribuyente

¹² BAJO, M., *Derecho penal económico aplicado a la actividad empresarial*, Madrid, 1978, pág. 558. TIEDEMANN, K., «Subventionsbetrug», ZStW 86/1974, págs. 916 y ss.; el mismo, «Wirtschaftsstrafrecht-Einführung und Übersicht», JuS 1989, pág. 696; el mismo, KREKELER/TIEDEMANN/ULSENHEIMER/WEIMANN, Handwörterbuch des Wirtschafts und Steuerstrafrechts (voz: «Umgehung»), pág. 1; el mismo, *Lecciones de Derecho penal económico (comunitario, español, alemán)*, págs. 162 y ss. SCHÖNKE/SCHRÖDER, StGB Parágrafo 264, NM 46.

¹³ BAJO, M./BACIGALUPO, S., *Derecho penal económico*, pág. 227; los mismos, *Delitos contra la Hacienda Pública*, Madrid, 2000, págs. 56 y ss.

realiza maniobra alguna idónea para producir tal efecto, pudiendo, incluso, obrar con total transparencia que invoca la norma de cobertura. La ausencia de una relación causal entre la argucia del administrado y el posible error en que pudiera incurrir la Hacienda o perjuicio, hace que el comportamiento no pueda considerarse como forma de defraudación.

Esta interpretación coincide, además, con las necesidades político-criminales que reclaman, a lo sumo, la aplicación de la norma eludida con el «fraude de ley» (art. 6.º 4 del CC), pero nunca la reacción penal por ausencia, normalmente, del desvalor de acción en la conducta.

Al lado del fraude de ley se encuentra también la *economía de opción*, que se produce cuando la conducta puede subsumirse en diferentes normas, eligiendo el contribuyente aquella que le sea más económica. En este último abanico de supuestos la ley no responde con sanciones. Admite la opción que realice el contribuyente. De esta manera la economía de opción se encuentra permitida por el ordenamiento jurídico y reconocida como acto jurídico lícito por el TC según ello supone «la posibilidad de elegir entre varias alternativas legalmente válidas a la consecución de un mismo fin, pero generadoras las unas de alguna ventaja adicional respecto de las otras»¹⁴. Se ha sostenido en relación con la economía de opción que «la Administración no puede pretender evitar que el contribuyente, conocedor del estado de las actuaciones del legislador, diseñe en el tiempo operaciones previniendo un tratamiento más beneficioso a sus intereses, siempre que se sirva de la normativa vigente aplicada e interpretada en función de la verdadera naturaleza jurídica del hecho imponible, con respecto a los principios constitucionales (v. gr. seguridad jurídica, art. 9.º, capacidad económica, art. 31, y legalidad, art. 25)».

Es decir, que en el fraude de ley existe una *laguna en la ley*¹⁵ o, en todo caso, una mala formulación de la regulación legal respecto de su tenor literal, que es utilizada en contra de su finalidad. El error se encuentra pues en el legislador, de cuya técnica legislativa dependerá la cantidad de casos en fraude de ley que se puedan presentar: cuanto más detallada sea la regulación, mayor será el número de casos que permitan rodear la ley¹⁶. Por tanto, dentro de las actuaciones lícitas y libres, la elección y realización de un negocio, acto, contrato u operación económica válida, lícita y real, es jurídicamente intachable tal conducta aunque tenga por finalidad un resultado equivalente de menor o nula carga fiscal. La economía de opción se coloca en el límite del hacer válido y libre en el campo de los tributos¹⁷.

¹⁴ STC 46/2000, de 17 de febrero (NFJ008490).

¹⁵ TIEDEMANN, K., «Der Strafschutz der Finanzinteressen der Europäischen Gemeinschaft», *NJW* 36/1990, pág. 2.226. FALCÓN Y TELLÁ, R., El fraude a la ley tributaria como mecanismo para gravar determinadas economías de opción (I): su radical diferencia con supuestos previstos en el art. 6.º del CC», *Quincena Fiscal* 17/1995, pág. 9; el mismo, «El fraude a la ley tributaria como mecanismo para gravar determinadas economías de opción (II): límites a la utilización de esta figura», *Quincena Fiscal* 18/1995, pág. 9. En sentido similar, FERREIRO LAPATZA, J. J., «Economía de opción, fraude de ley, sanciones y delito fiscal» *Quincena Fiscal* 8/2001, pág. 9. En sentido contrario, PALAO TABOADA, C., «La norma anti-elusión del proyecto de la nueva Ley General Tributaria», *Revista de Contabilidad y Tributación*, CEF núm. 248 (noviembre 2003), pág. 79.

¹⁶ TIEDEMANN, K., «Der Strafschutz der Finanzinteressen der Europäischen Gemeinschaft», *NJW* 36/1990, pág. 2.226.

¹⁷ FERREIRO LAPATZA, J. J., «El abuso en la aplicación de la norma tributaria en el Anteproyecto de la Ley General Tributaria», pág. 9.

Por el contrario, sostiene PALAO TABOADA ¹⁸ que «en el fraude a la ley no hay, en realidad, una laguna; la norma aplicable existe ya y no es otra que la defraudada»; «la norma existe y es justamente la defraudada; el ordenamiento está completo (...) el legislador *sí quiso* gravar esta operación pero su voluntad se ve frustrada por maniobras fraudulentas».

En mi opinión, ni en el fraude de ley, ni en las actuaciones que responden a una economía de opción existe ningún acto ilícito: no hay conducta fraudulenta. La conducta de quien actúa en fraude de ley consiste en realizar un hecho imponible de una norma tributaria, si bien materialmente el hecho realizado no se corresponde con la razón del gravamen de acuerdo con la ratio de la norma. Pero no por ello se puede afirmar que el hecho realizado sea ilícito. En dicho comportamiento no hay ningún tipo de ocultación del hecho imponible por parte del obligado tributario.

Sin embargo, se ha sostenido en la jurisprudencia –como ya hemos señalado– que la exclusión de sanción puede referirse a la sanción administrativa, pero que ello no implica la exclusión de sanción penal ¹⁹. Realmente, ello resulta absurdo y radicalmente incompatible con el principio de intervención mínima propio del Derecho penal ²⁰. Por otro lado, esta consecuencia surge de la concepción del delito fiscal como ley penal en blanco. Como ya hemos señalado, la remisión a las normas tributarias no sólo afecta a la cuantía de lo defraudado, sino a otros múltiples aspectos. Para interpretar todos estos conceptos, y en definitiva el tipo del artículo 305 del CP, es preciso establecer qué exige el *deber fiscal* cuya infracción es punible o, dicho con otras palabras, cuál es el comportamiento debido, pues de la mayor o menor amplitud del mandato fiscal depende a su vez la mayor o menor amplitud del tipo penal ²¹. Desde esta perspectiva, ello también es sostenible respecto de los complementos normativos fiscales ²². Por tanto, el carácter más favorable de una ley en relación a otra se mide no sólo por la menor o mayor gravedad de la consecuencia jurídica, sino también por la menor amplitud del tipo penal. Es decir por la menor reducción de la libertad que genera un tipo penal menos amplio.

Por consiguiente, si la actuación es lícita –pues, no hay ni declaraciones incompletas ni incorrectas–, no puede ser constitutiva ni de infracción administrativa ni de delito ²³.

¹⁸ PALAO TABOADA, C., «La norma anti-elusión del proyecto de la nueva Ley General Tributaria», *Revista de Contabilidad y Tributación*, CEF núm. 248 (noviembre 2003), pág. 79; el mismo, «Algunos problemas que plantea la aplicación de la norma española sobre el fraude de ley tributaria», *Crónica Tributaria* 98/2001, pág. 136.

¹⁹ SSTs de 15 de julio de 2002 (NFJ012842), 28 de noviembre de 2003 (NFJ016400) y 19 de mayo de 2005; SAP de Barcelona de 18 de marzo de 1999.

²⁰ También en este sentido, FALCÓN Y TELLÁ, R., «El delito fiscal como ley penal en blanco: la necesidad de tener en cuenta todas las normas tributarias que afectan a la exigibilidad jurídica de una determinada conducta del contribuyente», *Quincena Fiscal* 10/1999, pág. 7.

²¹ BACIGALUPO, E., *Curso de Derecho penal económico*, pág. 216.

²² SSTs de 8 de noviembre de 1963, 25 de septiembre de 1985 y 13 de junio de 1990.

²³ En el mismo sentido, TIEDEMANN, K., en *Strafgesetzbuch-Leipziger Kommentar*, Parágrafo 264, NM 99, Lieferung, Berlin/New York, 1979.

b) Negocio simulado.

En ocasiones se confunde el fraude de ley con los *actos o negocios simulados* en los que el sujeto, ausente otra norma que le diera cobertura, simplemente falsea la realidad para que con tal simulación se le aplique una norma que no le corresponde ni por la letra ni por el fin de la misma. Es evidente que estos casos entran de lleno dentro del artículo 305 del CP.

La simulación «designa una situación jurídica imaginaria, desmentida por un análisis profundo de la hipótesis» ²⁴.

La simulación se da cuando, bajo la apariencia de un negocio jurídico normal, se oculta otro propósito negocial, sea el de no celebrar negocio alguno (simulación absoluta), sea el de celebrar otro distinto al aparentado (simulación relativa). En la simulación el fin típico diverge de la causa concreta o propósito práctico de las partes, que pretenden crear una mera apariencia. Existe, pues, una discordancia consciente entre la declaración externa (simulada) y la interna (manifestada entre los intervinientes en el negocio); y así, mientras que en la simulación absoluta la declaración falsa encubre la carencia de causa, en la simulación relativa encubre otro negocio distinto pero que sí tiene causa verdadera (el negocio disimulado).

De este modo, pueden distinguirse tres elementos en la simulación:

- 1.º El *acuerdo simulatorio* entre las partes o entre el declarante y el destinatario de la declaración en negocios unilaterales recepticios; este acuerdo de simular es lo que hace que sea falsa la causa declarada en el negocio simulado, pero también puede afectar, en su caso, al negocio disimulado, tiñéndolo de ilicitud cuando la finalidad pretendida fuese ilícita.
- 2.º La *intención disimulada*, sólo conocida por quienes toman parte en el acuerdo simulado.
- 3.º La *expresión simulada*, esto es, el negocio o la declaración de voluntad exteriorizados o aparentados frente a terceros.

De todo ello se desprende que en toda simulación hay una *finalidad de engañar* o, dicho con otras palabras, de ocultar la verdadera causa del negocio celebrado a las partes ajenas al mismo, aunque sea sin finalidad de dañar o incluso con un fin lícito (legítimas razones de discreción). No obstante, lo normal es que con ella se pretenda defraudar a terceros o eludir la aplicación de normas imperativas.

²⁴ GHESTIN, J./GOUBEAUX, G./FABRE-MAGNAN, M., *Traité de Droit Civil*, 4. ed., 1994, pág. 830.

La *jurisprudencia del TS* ²⁵ establece los mismos requisitos:

- 1) La ficción de un contrato en realidad inauténtico, al que falta la causa jurídica; otorgar un contrato con negocio sin existencia real alguna (simulación absoluta) o bien con ocultación del contrato verdadero (simulación relativa).
- 2) Con la intención finalísticamente dirigida a originar un perjuicio a tercera persona distinta de las que intervinieron en el contrato.
- 3) Producción de un perjuicio concreto y conocido.
- 4) Y –desde un punto de vista de la culpabilidad– la conciencia y voluntad libre de la simulación realizada, de la que debe derivarse con toda claridad la existencia de un ánimo tendencial dirigido a causar un perjuicio patrimonial que ha de redundar en beneficio del sujeto activo de la acción.

La simulación no es objeto de un tratamiento autónomo en el CC, que tan sólo se refiere de forma directa a ella en algunas disposiciones concretas. No obstante, parece claro que puesto que los negocios simulados son negocios causalmente defectuosos; por lo tanto, su régimen jurídico general se deriva de lo previsto en el CC sobre los *vicios de la causa*. Así, los negocios *simulados absolutamente* son radicalmente nulos por carencia o falsedad de la causa (arts. 1.261 y 1.275 del CC) y los *simulados relativamente* también por ser falsa su causa aparente, y sin perjuicio de que oculten otro negocio con causa verdadera y lícita (art. 1.276 del CC): «La expresión de una causa falsa en los contratos dará lugar a su nulidad, si no se probase que están fundados en otra verdadera y lícita».

El artículo 1.277 del CC sienta la presunción *iuris tantum* de que todo negocio jurídico tiene una causa, de modo que quien pretenda lo contrario debe probarlo ²⁶. Claro que el problema de la prueba de la simulación puede ser muy difícil. Es habitual que cuando existe un contrato simulado las partes suelen plasmar por escrito su *contradecларación*, por lo general en un documento privado en que consta el verdadero negocio jurídico que se ha pretendido ocultar. Es importante señalar que tampoco es posible alegar aquí como prueba de la simulación ninguna *presunción de hecho o indicios* (art. 1.253 del CC) que permita desvirtuar el negocio jurídico que se plasmó en los dos contratos. En el ámbito penal la prueba de indicios también puede ser valorada y tenida en cuenta como prueba de cargo, pero debe ajustarse a unas exigencias muy precisas establecidas por el TS en constante jurisprudencia. En este sentido, el TS reitera, en virtud de la jurisprudencia de la propia Sala de lo penal y del TC, las exigencias que deben cumplirse para que la *prueba de presunciones o indicios* tenga virtualidad como prueba de cargo. Uno de los requisitos en que la Sala de lo penal del TS

²⁵ Así: SSTs de 12 de julio de 1992, 18 de febrero y 30 de marzo de 1991, 12 de marzo de 1992, 4 de junio de 1993, 20 de octubre de 1997, 6 de marzo, 4 de junio de 2002, 18 de julio de 2002, 4 de junio de 2004 y 11 de abril de 2005.

²⁶ SSTs de 11 de febrero y 11 de junio de 1992, entre muchas otras.

viene insistiendo permanentemente ²⁷ es la *existencia de pluralidad de indicios inequívocos*. En este sentido, también el TC ha precisado que si bien el derecho de presunción de inocencia no se opone a que la convicción judicial en un proceso penal se pueda formar sobre la base de una prueba de indicios, dicha actividad probatoria debe reunir una serie de requisitos: la prueba indiciaria ha de partir de hechos plenamente probados y los hechos constitutivos de delito deben deducirse de esos indicios (hechos completamente probados) a través de un proceso mental razonado y acorde con las reglas del criterio humano, explicitado en la sentencia condenatoria ²⁸.

Por consiguiente, es evidente, que existe una diferencia sustancial entre *fraude de ley* y *simulación*: mientras que la actuación en fraude de ley no constituye infracción, ni delito, la simulación supone –en todo caso– una infracción a la Ley tributaria y, por consiguiente, puede dar lugar a un delito fiscal ²⁹.

4. CONCLUSIONES

Si la remisión al deber fiscal es lo que permite determinar el marco del injusto penal, de lo expuesto, se pueden formular las siguientes conclusiones:

- La mera omisión de pago NO puede constituir delito fiscal >> debe existir defraudación.
- En el fraude a la ley NO hay omisión de declaración del hecho imponible –no hay ni una declaración incorrecta ni incompleta–, ni hay elusión del pago: hay hecho imponible y hay pago, pero por un hecho que debía haberse calificado de otro modo.
- El hecho imponible o se realiza o no se realiza: en el supuesto del fraude de ley no se ha realizado el hecho imponible ³⁰ y, por tanto, no se puede producir ningún resultado contrario a la Ley tributaria. Se trata de una laguna legal.
- Sancionar el fraude a la Ley tributaria como delito fiscal es contrario al principio de legalidad (art. 25.1 de la CE) >> la aplicación de la norma eludida se realiza mediante una analogía *in malam partem* prohibida en todo el Derecho sancionador.
- ¿Cómo va a ser delito fiscal lo que ni siquiera constituye infracción tributaria administrativa? El delito fiscal debe entrañar simulación –ocultación del hecho imponible– e inveracidad en la declaración de los hechos –engaño: simulación, pero no fraude a la ley.

²⁷ SSTs de 26 de enero, 26 de febrero y 16 de octubre de 1998 y 15 de noviembre de 1999, entre muchas otras.

²⁸ SSTC 174/1985, 175/1985, 160/1988, 111/1990, 348/1993, 62/1994, 78/1994, 244/1994, 182/1995, 24/1997 y 68/1998.

²⁹ MEINE, H.-G., «Steuervermeidung, Steuerumgehung, Steuerhinterziehung», *Wistra* 3/1992, pág. 84.

³⁰ En sentido contrario, PALAO TABOADA, C., «La norma anti-elusión del proyecto de la nueva Ley General Tributaria», *Revista de Contabilidad y Tributación*, CEF núm. 248 (noviembre 2003), pág. 79, quien sostiene que el fraude a la ley «no consiste simplemente en no realizar el hecho imponible, sino en eludirlo mediante procedimientos que el Derecho no admite porque constituyen una infracción indirecta de las normas jurídicas».

- Si el fraude de ley no da lugar a ninguna infracción administrativa tributaria, ni da lugar a sanción, en ningún caso puede dar lugar a una sanción penal.
- Se trata, por tanto, de determinar si las declaraciones del contribuyente han sido completas y veraces y, con ello, permiten la comprobación de las mismas a la Administración tributaria. Las declaraciones en fraude de ley son veraces: se declara el hecho imponible y se lo subsume a una norma tributaria. La Administración tiene, luego, la posibilidad de comprobar si dicha subsunción es correcta. Si no lo es: la ley tributaria le permite recalificar el hecho.
- El tipo objetivo del delito fiscal se realiza cuando hay declaraciones incorrectas o incompletas del hecho imponible que permiten la elusión del pago de tributos.
- La STC 120/2005 establece correctamente que es obligada la diferencia que se impone entre la simulación y el fraude, no porque se entrometa en cuestiones definitorias que sólo competen a los tribunales ordinarios, sino porque señala que si se ha declarado probado que no hay simulación, no puede haber defraudación, aunque existiera un fraude de ley.

BIBLIOGRAFÍA

Además de la bibliografía referenciada expresamente en notas a pie de página, la autora ha consultado:

ALONSO GALLO, J., «La necesaria restricción del ámbito típico del delito fiscal», *La Ley* núm. 6.291, 2005.

ARGÜELLES PINTOS, J., «Comentario al art. 15 de la LGT», en HUESCA BOADILLA, R., (Coord.), «Comentarios a la Nueva Ley General Tributaria», *Aranzadi*, 2004.

ARIAS CAÑETE, M., «Fraude de ley y economía de opción», en *Estudios de Derecho tributario VI*, IEF, 1979.

ARIAS VELASCO, J., «Fraude a la ley y delito fiscal: un comentario a la sentencia de la Audiencia Provincial de Barcelona de 31 de julio de 2000», *Quincena Fiscal* 7/2001.

BACIGALUPO, E., *Principios de Derecho penal-Parte General*, Madrid, 4.ª ed., 1997.

BÁEZ MORENO, A., «Nuevas perspectivas generales sobre la elusión fiscal y sus consecuencias en la derivación de responsabilidades penales: a propósito de la sentencia de Tribunal Supremo de 30 de abril de 2003», *Revista de Contabilidad y Tributación* núm. 250 (2004).

CANARIS, C.-W., *Die Feststellung von Lücken im Gesetz*, Berlín, 1983.

CARRASQUER CLARI, M. L., *El problema del fraude a la ley en el Derecho Tributario*, Valencia, 2003.

- CHOCLÁN MONTALVO, J. A., «Fraude a la ley tributaria y delito fiscal. Una reflexión desde los principios constitucionales del Derecho penal. (A propósito de la STC 120/2005, de 10 de mayo)», *La Ley* núm. 6.296, 2005.
- CLAUSEN, U., «Struktur und Rechtsfolgen des Paragraphs 42 AO», *Der Betrieb*, 30/2003.
- CROSS GARRIDO, J., «El fraude de ley en el ámbito tributario», *Impuestos* 7/1998.
- DAVID, C., «L'abus de droit en Allemagne, en France, en Italia, aux Pays-Bas et au Royaume-Uni», *Revista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, 1993, I.
- DÍEZ-PICAZO Y PONCE DE LEÓN, L., «El abuso del derecho y el fraude a la ley en el nuevo Título Preliminar del Código Civil y el problema de sus recíprocas relaciones», *Documentación Jurídica*, 1974, págs. 1.329 y ss.
- FISCHER, P., «Substanz und Form-oder: Das Steuergesetz kann nicht umgangen werden», *StuW* 1/1995.
- «Die Umgehung des Steuergesetzes», *DB* 1996.
- «Geltungsanspruch des Steuergesetzes, Steuerumgehung und wirtschaftliche oder sonst beachtliche ausbesteuerliche Gründe», *FR* 23/2001.
- FRANZEN/GAST/JOECKS, *Steuerstrafrecht*, 4.^a ed., Munich, 1996.
- HERRERO DE EGAÑA, D./ESPINOSA DE LOS MONTEROS, J. M., «La conformación artificiosa de la realidad en el ámbito tributario: ¿Por qué lo llamamos conflicto cuando queremos decir fraude?», *AJA* - año XIII, núm. 593.
- IRUZUBIETA FERNÁNDEZ, R., *El abuso del derecho y el fraude a la ley en el Derecho del Trabajo*, Madrid, 1989.
- KOTTKE, K., «Das unechte Tatbestandsmerkmal des ungewöhnlichen Weges in Paragraph 42 der Abgabenordnung», *BB* 18/1983.
- KRAFT, G., «Schlussfolgerungen aus der BFH-Rechtsprechung zur Abgrenzung von Paragraph 42 AO von den Paragraphen 7 ff. AStG aus der Sicht der internationalen Steuerberatung», *Internationales Steuerrecht (IStR)* 4/1993.
- LÓPEZ MOLINO, A. M., «Los negocios en fraude de la ley tributaria, los negocios simulados y los negocios indirectos (arts. 24, 25 y 28 de la LGT)», *Crónica Tributaria* 85/1998.
- MARTÍN FERNÁNDEZ, J., «El negocio en fraude de ley tributaria», *Boletín del Ilustre Colegio de Abogados de Madrid*, Septiembre 2000.
- MATEU DE ROS, R., «Economía de opción, negocio indirecto y fraude a la ley tras la reforma de 1995 de la Ley General Tributaria», *Gaceta Fiscal* 147/1996.
- MORILLO MÉNDEZ, A., *Las sanciones tributarias*, Valencia, 1996.
- PALAO TABOADA, C., «El atolladero del fraude a la ley tributaria», *Revista de Contabilidad y Tributación*, CEF, núms. 209-210, págs. 139 a 147.
- «¿Existe el fraude a la ley tributaria?», *Revista de Contabilidad y Tributación*, CEF, núm. 182 (mayo 1998).

- «Tipicidad e igualdad en la aplicación de las normas tributarias. (La prohibición de la analogía en el Derecho tributario)», *La vinculación del juez al Derecho*, Anuario de la Facultad de Derecho de la Universidad Autónoma de Madrid, 1/1997.
- «Notas a la Ley 25/1995 (II)», *Revista de Contabilidad y Tributación*, CEF, núm. 255 (1996).
- «Economía y Derecho en la aplicación de las leyes tributarias», *Crónica Tributaria* 73/1995.
- «El fraude a la ley en Derecho tributario», *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 63 (1966).
- PAULIK, H., «Steuereinsparung und Steuerumgehung», *StbJb* 1963/64.
- *Lehrbuch des Allgemeinen Steuerrechts*, 3.^a ed., Berlín, 1977.
- PÉREZ ARRAIZ, J., *El fraude de ley en el Derecho tributario*, Valencia, 1996.
- PÉREZ DE AYALA Y LÓPEZ DE AYALA, J. L., «El Nuevo artículo 15 de la Ley General Tributaria», en MARTÍN DÉGANO, I./MENÉNDEZ GARCÍA, G./VAQUERA GARCÍA, A. (Coords.), *Estudios de Derecho Financiero y Tributario en Homenaje al Profesor Calvo Ortega*, T. 1, Madrid, 2005.
- PÉREZ ROYO, F., «Analogía y fraude de ley en la LGT», en *Comentarios a la LGT y líneas para su reforma*, IEF, Madrid, 1991.
- «Comentario al artículo 24 de la Ley General Tributaria», en VV.AA., *Homenaje a Fernando Saiz de Bujanda*. Vol. I, Madrid, 1991.
- «El estado del arte de la aplicación del delito fiscal en España. (Con especial referencia al tratamiento de la simulación, fraude a la ley y delito fiscal en la doctrina de la Sala Segunda del TS y una apostilla final sobre la STC de 10 de mayo de 2005)», *La Ley* núm. 6.281, 2005.
- PISTONE, P., *Abusso del diritto ed elusione fiscale*, Papua, 1995.
- ROSENBUJ, T., *La simulación y el fraude de ley en la nueva Ley General Tributaria*, Madrid, 1996.
- *El fraude a la ley fiscal y el abuso de las formas en el derecho tributario*, Madrid, 1994.
- RUIZ ALMENDRAL, V./SEITZ, G., «Fraude a la ley», *Estudios Financieros* 257-258.
- RUIZ ZAPATERO, G. G., «Cuatro casos sobre negocio indirecto y fraude a la ley en el ámbito tributario (I)», *Carta tributaria* (monografías), núm. 280, 1997.
- SIMÓN ACOSTA, E., «El abuso de la norma tributaria», *Actualidad Jurídica Aranzadi*, núm. 568 de 6 de marzo de 2003.
- «Fraude de ley y bonos austriacos», *Jurisprudencia Tributaria* 8/2001.
- TIPKE, K./KRUSE, H. W., *Kommentar zur AO (Abgabenordnung) und FGO (Finanzgerichtsordnung)*, T. I, 16.^a ed., Köln, 2003.
- ULMER, E., «Steuervermeidung, Steuerumgehung, Steuerhinterziehung», *DStZ* 12/1986.

ULSENHEIMER, K., «Zur Problematik der überlangen Verfahrensdauer und richterlichen Aufklärungspflicht im Strafprozess sowie zur Frage der Steuerhinterziehung durch Steuerumgehung», *Wistra* 1983.

VOGEL, K., «Steuerumgehung nach innerrechtlichem Recht und nach Abkommensrecht», *StuW* 4/1985.

ZORNOZA PÉREZ, J., «Levantamiento del velo y determinación de la cuota en el delito de defraudación tributaria», en Corcoy Bidasolo, M. (Dir.), *Derecho penal de la Empresa*, Pamplona, 2001.

— «La simulación en el Derecho Tributario», *Boletín del Ilustre Colegio de Abogados de Madrid*, núm. 16, 2000.

TRIBUTACIÓN	IMPOSIBILIDAD DE SANCIONAR PENALMENTE LAS CONDUCTAS REALIZADAS EN FRAUDE DE LEY	Núm. 72/2005
-------------	---	-----------------



CLARA JIMÉNEZ JIMÉNEZ

Inspectora de Hacienda del Estado, excedente

(Comentario a la STC 120/2005, de 10 de mayo, rec. de amparo núm. 5388/2002) *

La sentencia del Tribunal Constitucional (STC) 120/2005, de 10 de mayo, se pronuncia sobre aspectos que, para muchos de nosotros era necesario cerrar de manera definitiva, definitiva y acertada, claro está. ¿Lo consigue esta sentencia? En nuestro criterio, lo consigue en gran medida, el resultado de la misma es correcto, pero cierra en falso algunas cuestiones o, dicho de otra manera, el fallo es correcto, pero la argumentación seguida por el Tribunal para llegar al mismo, no es la que, en nuestra modesta opinión, resulta más adecuada.

Estamos ante una sentencia polémica por varias razones: la principal de ellas y a la que se destinan estas líneas es que la misma se pronuncia sobre la no sancionabilidad del fraude de ley (los hechos son anteriores a la vigente Ley 58/2004), y la segunda es que la actual sentencia se dicta por el TC en amparo contra una sentencia de la Audiencia Provincial (AP) de Barcelona (Sección Quinta), de 19 de julio de 2002, en la que dicho Tribunal, después de rechazar la calificación empleada por la Administración de los hechos enjuiciados –y que fue la de simulación–, considera que, partiendo de la negación de que ésta concurre, lo que existe es un fraude de ley, y todos somos conscientes de lo complejo que es deslindar en ocasiones tales figuras. Asimismo, se discute una tercera cuestión, que sería de índole procesal al negarse por el Tribunal la ampliación de la demanda de amparo presentada por el enjuiciado. Se trataba de la solicitud de inclusión respecto de las alegaciones ya presentadas por el contribuyente de un nuevo párrafo respecto del que el recurrente alegaba que por error en la transcripción de la versión presentada ante el TC, no había sido incluido, pero sí formaba parte –conceptualmente– de las alegaciones. En este tercer punto el Tribunal descarta la postura del demandante y falla sin considerar tal párrafo, amparándose en que el carácter preclusivo de la demanda impide admitir un motivo extemporáneamente introducido (aunque lo fue por escrito presentado con anterioridad a la formulación de las alegaciones por las partes).

No pretendemos entrar sobre las dos últimas cuestiones. Únicamente, señalar respecto de la posibilidad de recalificar como fraude de ley una conducta que la Administración había calificado como simulación, que esta circunstancia pudiera comportar una cierta situación de indefensión para

* Véase el texto íntegro de esta Sentencia en la *Revista de Contabilidad y Tributación (Legislación, Consultas, Jurisprudencia)*. CEF. Núm. 268 (julio 2005) o en *Normacef Fiscal* (NFJ019865).

el contribuyente que durante varias instancias, administrativas y judiciales, ha volcado toda su fuerza argumental en una línea y ve cómo, en el último tramo, se cambia el objeto clave de la discusión. ¿Es cierto, como el Abogado del Estado argumenta que lo que se ha discutido en todo caso es la comisión de un delito contra la Hacienda Pública por defraudación dirigida a la elusión de un tributo? No podemos compartir tal afirmación. Es más, cuando mantiene que *«ninguna indefensión constitucionalmente relevante cabría derivar de la calificación dogmática de la estructura negocial defraudatoria atribuida al demandante de amparo como simulación o fraude de ley»*, creemos que incurre en una cierta ligereza conceptual porque los requisitos y elementos de cada una de estas figuras son diferentes, y las consecuencias también. No es lo mismo defenderse de que las actuaciones llevadas a cabo se han producido sin ningún tipo de ocultación bajo otras formas (simulación), que defenderse de que no existe una norma de cobertura y otra defraudada. No es lo mismo cómo se defiende la ausencia de elemento subjetivo en la ocultación que cómo se hace cuando se trata de un fraude de ley, en donde en pura lógica no habría ni que defenderse de éste.

Es cierto que el propio contribuyente había alegado que su conducta no era constitutiva de simulación y sí de fraude de ley, pero parece más respetuoso con la defensa del contribuyente que si tal cambio se produce en el órgano jurisdiccional, se otorgue la posibilidad de defensa al contribuyente.

I. ESTRUCTURA DE LA SENTENCIA

El esquema de la sentencia podría ser el siguiente por lo que a las cuestiones no procesales se refiere (no se trata de hacer un esquema de las distintas cuestiones que consideramos relevantes ni el orden de importancia de las mismas, sino de apreciar cómo todas se han ido planteando y defendiendo por las distintas partes, lo cual dada la densidad de la sentencia nos parece útil):

Antecedentes.

1. Alegaciones del demandante:

- a) Se ha producido un cambio en la calificación de los hechos en sede de la AP de Barcelona, que pasan de ser considerados simulación a ser calificados como fraude de ley ¹.

Mantiene el demandante que la Audiencia, después de negar que exista un negocio simulado, fundamenta justamente la existencia del fraude de ley en la ocultación maliciosa de la auténtica base imponible, cuando tal ocultación no ha existido.

¹ La operación era la venta de las acciones de una sociedad transparente que había obtenido una ganancia importante en una determinada operación a un tercero, que es quien realmente va a asumir la obligación de pago de dicha deuda, lo cual no le perjudica puesto que el mismo tenía pérdidas que podía hacer compensables con la deuda tributaria existente en la sociedad transparente adquirida.

- b) Que se ha vulnerado el principio de legalidad penal.

Considera el demandante que se ha producido tal vulneración por haber estimado el órgano jurisdiccional de apelación que la utilización por el demandante de amparo de un fraude de ley era subsumible en el tipo penal de delito contra la Hacienda Pública. La razón aducida es que el fraude de ley no tiene cobertura, no está contemplado en el Código Penal (CP), y que ha sido unánimemente rechazado por la doctrina como constitutivo de delito.

- c) Que la sancionabilidad del fraude de ley es contraria a la voluntad del legislador tributario y habrá que entender que también contraria al principio de legalidad por ese mismo motivo.
- d) Vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva sin indefensión por el cambio de acusación de simulación a fraude de ley.

2. Postura del Ministerio Fiscal:

- a) Respeto del principio de legalidad penal. Si bien reconocía el Ministerio Fiscal que la atipicidad en el orden administrativo de los comportamientos en fraude de ley no era una *«cuestión baladí»*, concluía que dado el canon establecido por el propio TC para el control de la interpretación judicial de los tipos penales la subsunción de los hechos en el tipo de delito fue totalmente correcta ya que *«la literalidad de la descripción típica no se oponía al encaje en sus márgenes de dicha conducta»*.
- b) Independencia de los ámbitos administrativo y penal en cuanto a la sancionabilidad de conductas. Considera el Ministerio Fiscal que los tipos de fraude de ley y delito pueden coincidir sin problemas y que *«la única diferencia entre ambas (figuras) residía en la ausencia de sanción en el primer caso frente a la imposición de una pena en el segundo»*.
- c) Si bien existe una postura *«ligeramente mayoritaria»* a favor de la atipicidad penal del fraude de ley, no puede afirmarse con absoluta rotundidad que la interpretación contraria suponga una postura absolutamente extravagante, ni que, en consecuencia fuera imprevisible.
- d) Que la sustitución del fraude de ley por la figura del *«conflicto en la aplicación de la norma tributaria»* [art. 15 de la Ley 58/2004, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT)] pone de manifiesto el deseo del legislador de dejar al margen de la sanción administrativa tan sólo aquellas conductas en las que el obligado tributario pueda *«cuestionar legítimamente frente a la Administración tributaria el nacimiento o no del hecho imponible»*.

3. Postura del Abogado del Estado:

- a) No se produce infracción alguna del principio de legalidad sancionadora, ya que, dado que todas las operaciones realizadas por el demandante estaban dirigidas a crear un mecanismo de elusión del pago de impuestos, el hecho de que la calificación del mecanismo comercial no haya sido exacta no plantea problema pues puede incardinarse en la calificación

correcta, la de fraude de ley sin que de ello se derive la consecuencia de que no pueda imponerse sanción penal, ya que el hecho de que dicho fraude de ley no estuviera sancionado en vía administrativa no «representa obstáculo alguno», aunque obviamente reconoce la existencia de interpretaciones en contra.

- b) No se produce vulneración alguna del principio acusatorio por la recalificación de la estructura negocial como fraude de ley en lugar de mantener la calificación inicial como simulación. Y ello porque en todo momento las acusaciones habrían tenido el mismo fundamento: la comisión de un delito contra la Hacienda Pública por defraudación dirigida a la elusión de un tributo.

Fundamentos jurídicos.

El Tribunal aprecia en la sentencia que anula, tanto vulneración del derecho a la legalidad penal, como infracción del principio acusatorio, y con ello del derecho del actor a la tutela judicial efectiva. El primer aspecto afecta a la consideración como sancionable de la figura del fraude de ley, desarrollándose en los Fundamentos de Derecho Tercero a Sexto, y el segundo a la forma de operarse en sede de la AP el cambio de calificación pasando de simulación a fraude de ley, ocupando los Fundamentos de Derecho Séptimo y Octavo.

Sancionabilidad del fraude de ley (Fundamentos de Derecho Tercero a Sexto).

El Tribunal considera que el hecho de que la figura de fraude de ley no esté sancionada en vía administrativa (art. 24 de la entonces vigente LGT) no impide su consideración como ilícito penal. Hay que anticipar ya que esta afirmación es la que hace que no compartamos el razonamiento global de la sentencia. Según el TC, el hecho de que una norma tributaria (o entendemos que administrativa en general) no incorpore la sancionabilidad de una determinada conducta no impide que los órganos jurisdiccionales impongan sanciones de índole penal por esa misma conducta.

Ahora bien, una vez concluido que «no existe una relación de consecuencia necesaria entre la atipicidad administrativa del fraude de ley tributaria y su atipicidad penal» lo que el Tribunal trata es si el fraude de ley, conceptualmente, excluye *per se* la concurrencia de elementos típicos integrantes del delito contra la Hacienda Pública. Y concluye a este respecto que sí, que básicamente está ausente del fraude de ley la ocultación en la medida en que quien realiza una conducta en fraude de ley ni oculta las actuaciones o negocios llevados a cabo, ni los «finge» puesto que los mismos realmente acontecen. Para llegar a tal conclusión, estructura su razonamiento en las siguientes afirmaciones, todas ellas de gran calado desde nuestro punto de vista:

- «El concepto de fraude de ley tributaria no difiere del concepto de fraude de ley ofrecido por el artículo 6.º 4 del Código Civil (CC).»

- «El concepto de fraude de ley (tributaria o de otra naturaleza) nada tiene que ver con los conceptos de fraude o de defraudación propios del derecho penal ni, en consecuencia, con los de simulación y engaño que le son característicos.»
- «En el fraude de ley no hay ocultación fáctica (...) sino aprovechamiento de la existencia de un medio jurídico más favorable (norma de cobertura) previsto para el logro de un fin diverso, al efecto de aplicar la aplicación de otro menos favorable (norma principal).»
- «Necesariamente debemos (debemos) plantearnos la cuestión de si dicha noción (el fraude de ley) resulta o no compatible con tal derecho (derecho a la legalidad penal).» Y concluye, tras el desarrollo de este planteamiento, que «la utilización de la figura del fraude de ley –tributario o de otra naturaleza– para encajar directamente en un tipo penal un comportamiento que no reúne per se los requisitos típicos indispensables para ello constituye analogía in malam partem prohibida por el artículo 25.1 Constitución Española.»
- Afirma «la improcedencia constitucional de contornear los límites estrictos de cualquier tipo penal que pudiese entrar en consideración con ayuda del recurso a la noción de fraude de ley».
- «La (...) merma de ingresos a la Hacienda Pública (...) no era, sin embargo, como parece latir en el fondo de la sentencia recurrida, requisito suficiente para considerar cometido el delito.»
- «La configuración del fraude de ley como conducta punible a título de delito fiscal sería también lesiva del indicado derecho (derecho a la legalidad penal) por aplicación de canon de examen utilizado por este Tribunal cuando se aducen vulneraciones del mismo por razón de las operaciones judiciales de subsunción de los hechos en la normas penales preexistentes.»

Vulneración del principio acusatorio (Fundamentos de Derecho Séptimo y Octavo).

Aunque no es éste el aspecto sobre el que versa este artículo, hay que destacar la rotundidad del TC al señalar que la doctrina elaborada por el mismo (STC 35/2004, de 5 de marzo) ha aclarado que entre las exigencias derivadas del principio acusatorio se encuentra la de que nadie puede ser condenado por cosa distinta de la que se le ha acusado, y de la que, por lo tanto, haya podido defenderse, precisando que por «cosa» no puede entenderse sólo la idea de conductas, hechos o acontecimientos, sino también la «perspectiva jurídica» de la calificación de dichos hechos. Es exigible que el imputado «tenga posibilidad de rechazar la acusación que contra él ha sido formulada tras la celebración del necesario debate contradictorio».

II. OPINIÓN SOBRE LA SENTENCIA

En nuestra opinión, la STC 120/2005, como decíamos, acierta plenamente en su fallo y, dados los antecedentes jurisprudenciales existentes [Sentencias del Tribunal Supremo (SSTS) de 15 de julio de 2002 (NFJ012842), 28 de noviembre de 2003 (NFJ016400) y 19 de mayo de 2005, posterior ésta

a la del TC que ahora comentamos], resulta especialmente satisfactorio el pronunciamiento en ella contenido ². Estamos de acuerdo con que el fraude de ley configurado en la LGT vigente en el momento de producirse los hechos no era sancionable.

Ahora bien, desde un análisis cuidadoso, consideramos que la sentencia utiliza un concepto doble del principio de legalidad un tanto «peligroso». Con independencia del desarrollo que luego se hará de tal principio, el Tribunal realiza una doble afirmación: efectivamente el fraude de ley no está sancionado administrativamente, pero la falta de su configuración como ilícito administrativo no impide su consideración como ilícito penal. Pero posteriormente y a nuestro entender desde un punto de vista sustantivo y genérico, y no sólo referido al caso que nos ocupa, mantiene, con apoyo en su propia jurisprudencia anterior, que en el fraude de ley no hay **por concepto** engaño ni ocultación maliciosa de ninguna clase, por lo que concluye que no procede la imposición de sanciones penales.

Con independencia de que entre dichas afirmaciones puede apreciarse una cierta identidad, también lo es que a nuestro entender son contradictorias, porque si respecto de una concreta institución jurídica no es posible apreciar dolo desde un planteamiento conceptual, o sea nunca y bajo ningún supuesto, entonces la exclusión es automática y trae causa de la exclusión de responsabilidad administrativa.

Cuando el legislador —y no creamos que pueda hablarse de un legislador «penal» frente a un legislador «tributario»— ha dispuesto en un texto legal que el fraude de ley (no ya el genérico del CC, sino en concreto el fraude de ley tributario definido en la normativa *ad hoc*) no es sancionable, hay que imaginar que, puesto que los elementos de tipicidad de la conducta y antijuricidad del comportamiento realizado en fraude de ley coinciden con los de las defraudaciones tributarias sancionables ³, la ausencia de sanción penal no puede estar sino justificada por la ausencia del elemento subjetivo.

No olvidemos que en el fondo, el «autor» de un fraude de ley lo que hace es acudir a una interpretación literal de la normativa, permaneciendo «sordo» a ese sentido o espíritu que sobre la misma planea y que hubiera comportado una aplicación distinta del conjunto del ordenamiento (norma eludida y norma de cobertura).

² Así José Antonio CHOCLÁN MONTALVO al pronunciarse sobre la situación previa a esta sentencia en su artículo «Fraude a la ley tributaria y delito fiscal. Una reflexión desde los principios constitucionales del Derecho Penal» (*La Ley* Núm. 6296 de 15 de julio de 2005) destaca que «No es lo mismo eludir el pago de un tributo que hacerlo mediante una defraudación. Esta idea aparentemente sencilla se ha ignorado repetidamente en la doctrina jurisprudencial sobre el delito fiscal. Se han relajado tanto las exigencias típicas del delito fiscal que aquella diferenciación se ha diluido hasta el punto de instalarse la doctrina de que para subsumir una acción en el tipo del delito fiscal bastaba con comprobar (a) el impago de un impuesto; (b) que la cuantía impagada excediera del límite de punibilidad».

³ Para su análisis nos remitimos a monografías al respecto como la excelente de Tulio ROSEMBUI: *El fraude de ley y el abuso de las formas en el derecho tributario*. Marcial Pons, Madrid, 1994. Al también excelente trabajo de José Ignacio RUIZ-TOLEDANO: *El fraude de ley y otros supuestos de elusión fiscal*, CISS, Madrid, 1998. Y desde luego a las abundantes y extraordinarias aportaciones de Carlos PALAO TABOADA a lo largo de sus numerosos artículos publicados sobre la materia («La norma anti-elusión del Proyecto de nueva Ley General Tributaria», *Revista de Contabilidad y Tributación*, CEF, núm. 248, de noviembre de 2003; «Algunos problemas que plantea la aplicación de la norma española sobre el fraude a la Ley Tributaria», *Crónica Tributaria*, núm. 98 abril/junio 2001; «¿Existe el fraude a la ley tributaria?» *Revista de Contabilidad y Tributación*, CEF, núm. 182, de mayo de 1998 y otros muchos).

El legislador –nuevamente sin características o «apodos»– ha considerado que quien aplica la letra de la ley y no oculta ninguna de las actuaciones realizadas, no fingiendo además actuación alguna, sino que las mismas efectivamente acontecen exactamente de la misma manera que se declaran, no debe ser sancionado, ¿por qué esa afirmación sólo tiene sentido si el importe dejado de ingresar está por debajo de determinada cifra? ¿por qué el desvalor de una misma conducta depende del importe? Y ello resulta aún más extraño si tenemos en cuenta que tal diferenciación se produce a favor de la aplicabilidad del régimen sancionador más «extremo» y que está rodeado de un número mayor de garantías tanto procesales como sustantivas, y por lo que a este caso se refiere, debería estar investido de un mayor arraigo en cuanto al principio de legalidad, en este caso de legalidad penal.

Pues bien, si el legislador ha analizado que las conductas que se integren dentro del concepto de fraude de ley no deben ser objeto de sanción penal, creemos que no procede ya otro análisis del elemento subjetivo de la conducta, como puede parecer que hace el TC, sino que a diferencia de su afirmación de que la falta de consideración del fraude de ley no impide su configuración como ilícito penal, creemos que sí que lo impide y que el contribuyente debe conocer las consecuencias de sus actos, cualquiera que sea el importe defraudado.

Y esta última afirmación nos permite utilizar a nuestro favor el contenido del Fundamento de Derecho Sexto de esta sentencia, cuando nos conduce a la idea de «previsibilidad» de la reacción del ordenamiento jurídico ante la conducta realizada. ¿Cómo puede defenderse que es previsible para un contribuyente que la realización de una conducta que no está sancionada administrativamente lo esté penalmente?

El razonamiento del TC contiene un concepto equívoco del principio de legalidad penal, fundamentando la no sancionabilidad penal de las conductas en fraude de ley en la ausencia de toda clase de engaño u ocultación maliciosa. O lo que es lo mismo, aprecia el tipo penal, pero no aprecia culpabilidad en dichas conductas. No compartimos tal análisis: no hace falta exculpar penalmente por ausencia de dolo o culpa. Sino que esa ausencia es consustancial al fraude de ley, y a la actual figura del abuso en la aplicación de la norma.

Si bien compartimos la conclusión de la sentencia: no procede la sanción de los comportamientos en fraude de ley, no ocurre lo mismo respecto del discurso a través del cual el Tribunal llega a tal conclusión. A nuestro entender, y como venimos exponiendo, la falta de sancionabilidad administrativa de unos hechos impide de manera absoluta en virtud del principio de legalidad penal, la apreciación de responsabilidad penal. Creemos que el propio Tribunal tenía una base clara para esa afirmación en su sentencia 75/1984, de 27 de junio, que él mismo cita y en concreto en el siguiente

párrafo: «Dicho de otra manera: la utilización de la figura del fraude de ley –tributaria o de otra naturaleza– para encajar directamente en un tipo penal un comportamiento que no reúne per se los requisitos típicos indispensables para ello constituye una analogiam in malam partem prohibida por el artículo 25.1 Constitución Española».

Se puede considerar que lo importante es la afirmación de que el fraude de ley no es penalmente sancionable, pero creemos que la vía abierta que deja la sentencia a que existan conductas cuya falta de sancionabilidad administrativa no sea inmediatamente aplicable respecto del ámbito penal resulta preocupante y da pie a una inseguridad de cara al futuro, ya que la figura del conflicto en la aplicación de la norma tributaria regulada en el artículo 15 de la vigente LGT queda expuesta al análisis de futuras sentencias, abriéndose un riesgo que, a nuestro entender habría debido quedar cerrado debidamente ya en esta sentencia.

Para ello no hubiera hecho falta que se pronunciase expresamente sobre esta figura que en nada afecta a los hechos enjuiciados, sino simplemente que hubiera considerado que la ausencia de sancionabilidad de un comportamiento es un pronunciamiento de carácter absoluto, y que una vez apreciado en nada obstaculiza su afirmación la índole administrativa o penal de la sanción.

Es cierto que la mayoría de los razonamientos contenidos en la sentencia sobre la ausencia de engaño u ocultación en la conducta del autor de un fraude de ley es predicable respecto de la nueva figura del conflicto en la aplicación de la norma, pero no lo es menos que todavía estamos ante un conocimiento inicial de esta figura en la práctica administrativa y en la doctrina y jurisprudencia, por lo que las consecuencias de la brecha abierta que deja esta sentencia son imprevisibles ⁴.

Y en esta línea el propio Tribunal abona la futura controversia al señalar que la falta de configuración del ilícito administrativo al ámbito penal es también predicable respecto de la nueva figura de la controversia en la aplicación de la norma.

Aunque en este tema hay que agradecer al Abogado del Estado que en un razonamiento que él utiliza para justificar la sancionabilidad del fraude de ley, entra a pronunciarse sobre que ello resulta especialmente claro tras la comparativa con el actual artículo 15 de la vigente LGT. Así,

⁴ No podemos evitar la similitud con otro pronunciamiento jurisprudencial, esta vez de la Audiencia Nacional [sentencia de 5 de marzo de 1998 (NFJ006156)] que «pecó» del mismo –llamémoslo– exceso de anticipación, al pronunciarse sobre una figura que no era la que se estaba enjuiciando, pero respecto de la que la Audiencia, *obiter dicta*, se pronunció. En aquel caso, ni siquiera se había aprobado la Ley reguladora de esa figura [«Por último procede indicar que en el Proyecto de Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, aprobado por el Congreso de los Diputados con fecha 13 de noviembre de 1997 (...) prevé en su artículo 31 la caducidad del expediente por transcurso del plazo fijado para las actuaciones inspectoras, (...)]. Poco después y ya con la norma anunciada en vigor la Audiencia tuvo que desdecirse de aquella sentencia.

mantiene que la sancionabilidad del fraude de ley se demuestra porque el legislador al regular la nueva figura del conflicto en la aplicación de la norma no ha empleado la expresión «*con el propósito probado de eludir un impuesto*», de donde el Abogado del Estado concluye que «*parecería evidente el deseo del legislador tributario de reservar la falta de sanción administrativa sólo para aquellos supuestos en los que la conducta del obligado tributario está encaminada a cuestionar o discutir legítimamente frente a la Administración tributaria el nacimiento o no del hecho imponible*». O lo que es lo mismo, la figura del conflicto no va a ser sancionable en ningún ámbito, ni penal ni administrativo.

III. PRINCIPIO DE LEGALIDAD PENAL

Podemos definir el principio de legalidad como la necesidad de que todo comportamiento penalmente sancionado aparezca suficientemente definido en el ordenamiento de manera que la realización del mismo tenga «anudadas» unas consecuencias ciertas y claras para quien en él incurre.

Con este principio se trata tanto de evitar la arbitrariedad del órgano llamado a enjuiciar la conducta del contribuyente, como de que éste pueda conocer y «medir» en cada circunstancia y momento las consecuencias de su actuación ⁵.

En esta materia que nos ocupa hay –permítaseme la simplificación– «dos indeterminaciones». Por una parte, al hablar de fraude de ley estamos hablando de conductas que, si bien de manera más o menos concreta (o abstracta, según quien lo considere), pueden resultar contrarias al sentir y al querer del conjunto del ordenamiento, no son contrarias a una norma concreta ya que no vulneran ni contravienen ninguna directamente. Quien no declara la venta de un inmueble incurre en un comportamiento definido como infractor, quien no repercute al Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) al prestar sus servicios profesionales (sujetos a dicho impuesto), igualmente incurre en una infracción. Pero a diferencia de esos supuestos, quien no realiza el hecho imponible en sí mismo, sino que de la confluencia de varias conductas todas ellas lícitas en sí mismas, llega a una situación a la que de haber llegado por otra vía hubiera tenido que satisfacer impuestos, no está desarrollando ninguna conducta contraria *per se* a la normativa vigente, pero sí al sentido de ésta. Por supuesto, a esta simplificación excesiva habrá que añadir matices después.

La segunda indeterminación es que el tipo penal del delito fiscal es una norma en blanco, situación esta que si bien es mantenida y aceptada no deja de dar en ocasiones lugar a debates como el que ahora nos ocupa.

⁵ Es en el fondo la idea de «previsibilidad» de la respuesta sancionadora mantenida por el propio Tribunal en su Fundamento de Derecho Sexto.

A) Ámbitos de indefinición.

La indefinición de la figura del fraude de ley.

No olvidemos que estamos ante un problema respecto del que los ordenamientos han reaccionado de diversas formas todas las cuales gozan a nuestro entender de una característica común: su imperfección, no siendo ésta una crítica en sentido estricto, sino la constatación de que no es fácil cerrar el ámbito de las conductas no queridas por el legislador.

La indefinición trae causa de la oposición entre elusión y evasión fiscal. Así, mientras la evasión comporta la vulneración directa de la norma imperativa (o en los sencillos ejemplos anteriores, la ocultación de una venta o la no repercusión de IVA), la elusión permite el ahorro fiscal, pero a través de una conducta consistente en «impedir el nacimiento de la pretensión tributaria evitando el supuesto de hecho legal»⁶, o como hemos venido manejando a lo largo de estas líneas, lo que se impide es el nacimiento del hecho imponible. No es que se oculte, no es que se finja, es, sencillamente, que, amparándose en el aspecto formal de las normas, no se produce el hecho imponible.

En definitiva, dado que subsumir en una definición «perfecta» del hecho imponible todos los supuestos que producen un resultado similar a la realización del mismo deviene imposible (es algo así como la famosa expresión de «poner puertas al campo...»), los ordenamientos reaccionan con dos mecanismos: cláusulas especiales y cláusulas generales. Por las primeras entenderemos aquellas que se contienen de manera expresa en la norma ya sea en forma de presunciones o ficciones y a las que se equipara con la realización del hecho imponible. Es el caso de las cuentas en participación, que habrán de tributar por Operaciones Societarias como si de una sociedad se tratase, cuando no lo son, o de los precios de mercado como presunción de valoración de determinadas operaciones, por ejemplo las vinculadas, etc.

Las cláusulas generales son, en palabras de César GARCÍA NOVOA⁷ «estructuras normativas cuyo presupuesto de hecho aparece formulado con mayor o menor grado de amplitud y al cual se ligan unas consecuencias jurídicas, que, en suma consistirán en la asignación a la Administración de unas potestades consistentes en desconocer el acto o negocio realizado con ánimo elusorio, para aplicar el régimen jurídico-fiscal que se ha tratado de eludir». Bajo esta definición estarían los supuestos de simulaciones, negocios indirectos (para quienes consideren aplicable y existente esta categoría en el ámbito tributario), el fraude de ley y el conflicto en la aplicación de las normas tributarias.

Es evidente que a las cláusulas especiales les ocurre como a las normas que definen el hecho imponible, es decir, que no pueden abarcar todos los casos de conductas elusorias, por lo que, al margen de las mismas, los sistemas jurídicos han de optar por un sistema de cobertura del resto de fenó-

⁶ *Diritto Tributario*, A. HENSEL. Giuffrè Editore, 1956.

⁷ «La posibilidad de imponer sanciones en los supuestos de fraude y abuso de la norma tributaria: el criticable contenido del artículo 15.3 del anteproyecto de la Ley General Tributaria». *Quincena Fiscal*, Aranzadi. Núm. 8/2003.

menos elusorios, y mientras los sistemas del Common Law han optado por un sistema de corrección de carácter jurisprudencial, basado en la analogía y en reglas y principios generales, el modelo continental ha acudido al establecimiento de cláusulas generales.

Ahora bien, deslindar cuándo estamos ante un fraude de ley, cuándo ante una simulación, y en adelante, cuándo ante un conflicto en la aplicación de la norma, resulta extraordinariamente complejo (nos remitimos a los diversos estudios sobre esta materia antes mencionados en nota a pie de página), por lo que el primer grado de indefinición en esta materia es que al no ser fácil la delimitación de estas figuras y ser sancionables algunas de ellas y otras no, se produce una cierta «laceración» del principio de legalidad, pero no una vulneración en sentido estricto por lo que es ésta una situación con la que los ordenamientos y los contribuyentes pueden convivir.

La norma penal del delito fiscal como norma penal en blanco.

La doctrina coincide mayoritariamente en señalar que la norma penal reguladora del delito fiscal es una norma penal en blanco. Y creemos que lo es en dos aspectos: por lo que a la fijación del quantum se refiere ya que éste se define de acuerdo con la normativa fiscal sustantiva aplicable (Ley de IRPF, Ley de IVA, etc.) pero también en relación con el concepto de defraudación mismo contenido en la norma. Es aquí donde surgen gran parte de los problemas que hasta ahora –según nuestro criterio– la jurisprudencia del TS no había sabido resolver.

Como antes decíamos, los supuestos de fraude de ley no son sino un supuesto de elusión y no de evasión fiscal ¿está la elusión fiscal dentro del concepto de defraudación del CP? Es una pregunta complicada de contestar. En nuestra opinión no lo está ya que bajo la connotación de defraudación sólo pueden ubicarse los supuestos de defraudación tributaria. Por una parte es cierto que tanto la redacción vigente en el momento de producirse los hechos (redacción del art. 319 dada por la Ley 50/1977 de 14 de noviembre), como la actual, se menciona expresamente que el delito se comete por quien defrauda «mediante la elusión del pago de impuestos» y eso, es cierto, complica la defensa de nuestro punto de vista.

A este respecto, resulta extraordinariamente interesante el criterio de José ARIAS VELASCO que, compartiendo nuestro punto de vista, lo fundamenta tanto en una interpretación atendiendo a los antecedentes legislativos (art. 3.º 1 del CC) como en el análisis del bien jurídico protegido.

Para dicho autor «cuando en 1977 se tipificó por primera vez (en su etapa moderna) el delito fiscal, se utilizó, como ahora, la expresión el que defraudare para referirse al dolo específico que constituye el elemento subjetivo del tipo. Pues bien, en aquel momento –anterior a la tosca simplificación borrelliana de 1985– estaba vigente el artículo 79 de la LGT en su redacción de 1963, en la que el término defraudación hacía referencia a las infracciones tributarias más graves. Otro tanto ocurría en su precedente, la Ley de 20 de diciembre de 1952, en la que las infracciones se clasificaban en infracciones de omisión, de ocultación y de defraudación. En la LGT de 1963 la clasificación

era bipartita: las infracciones se clasificaban en de omisión y de defraudación. Las omisiones de defraudación se tipificaban en torno al incumplimiento o al cumplimiento defectuoso de la obligación de declarar (no de la obligación de ingreso como hace la versión de 1985 con grosería que pone la piel de gallina y hace erizar los cabellos). Las infracciones de defraudación eran aquellas calificables, en principio, como de omisión, en que concurría además alguna de las circunstancias, legalmente tasadas, de las que cabía inducir una actitud subjetiva dolosa por parte del infractor»⁸.

Por lo que al argumento del bien jurídico protegido se refiere, considera ARIAS VELASCO que «una conducta que no se considere lesiva para los intereses patrimoniales que protege el derecho sancionador tributario, no puede ser constitutiva de delito fiscal». Esta afirmación, que trae causa de la línea jurisprudencial que dispone que el bien jurídico protegido por el delito fiscal es el mismo que el del derecho tributario sancionador, evidencia que si una conducta no es acreedora de una sanción administrativa, la misma no puede tampoco ser objeto de sanción.

B) Reacción ante la indefinición.

Debemos destacar que si bien es comprensible la «imperfección» del sistema y de las cláusulas de cierre de todo ordenamiento, en nuestra opinión, la reacción no puede ser la de extender las consecuencias punitivas más allá de lo que la seguridad del contribuyente exige. Todo lo contrario. Si el sistema no es capaz de fijar exhaustivamente los supuestos de tributación, estamos de acuerdo en que debe ser mejorado, pero no en que deba sancionarse a quien «se aprovecha» de los defectos del ordenamiento haciéndolo con transparencia y sin ocultación, siguiendo la letra de la normativa vigente.

Es cierto que en numerosas discusiones doctrinales, pero con mayor rotundidad en las discusiones parlamentarias, se ha manifestado que en ocasiones los fraudes de ley pueden obedecer a la maquinación fraudulenta por excelencia, y que no sancionarlos comporta reaccionar con menos fuerza frente a conductas fraudulentas que sólo algunos contribuyentes pueden permitirse, pero creemos que ese debate está cerrado a nivel legislativo, y por lo tanto la no sanción administrativa debe necesariamente comportar la no sanción penal.

¿Cuál es la razón por la que se establece en el ámbito administrativo la no sancionabilidad de las conductas en fraude de ley? ¿Y por qué esa misma razón no es válida en el ámbito penal? Como CHOCLÁN⁹ mantiene «aunque sea dudoso que la atipicidad administrativa lleve a la atipicidad penal, no parece dudoso que, tipificado un comportamiento en el derecho administrativo sancionador, se interprete el tipo penal exigiendo un menor contenido de ilicitud que en la infracción administrativa. También de este modo se vulnerarían las exigencias del principio de legalidad penal y desde luego la interpretación de la norma penal sería imprevisible para el sentido común ciudadano, destinatario de la prohibición».

⁸ «Fraude de Ley y delito fiscal: un comentario a la sentencia de la Audiencia Provincial de Barcelona de 31 de julio de 2000», *Quincena Fiscal*, Aranzadi núm. 7/2002, abril.

⁹ Vid. ob. citada.

Si alguien realiza una conducta amparándose en el literal de la norma ¿cómo puede negársele, cuando menos, una interpretación razonable de la misma que alejaría toda sanción? Si la Administración, y luego el Juez consideran que del conjunto de la actuación se puede inferir que sin vulnerar una concreta norma se ha actuado contra el común sentir del ordenamiento en su conjunto, procederá la regularización, pero nunca la sanción.

No olvidemos que al contribuyente no se le exige que acierte en su interpretación de la norma, sino que mantenga una que sea razonable.

Traspassar el límite de la regularización y llegar a la sanción sería algo así como reconocer que el legislador no ha sido capaz de definir como prohibida su conducta, pero que, no obstante, le es exigible al contribuyente una especie de supra conciencia fiscal que le hace abstenerse de comportamientos permitidos por si vulnerasen el espíritu de las normas. No queremos frivolar porque conocemos el esfuerzo que detrás de cada actuación investigadora que desemboca en un expediente de fraude o de simulación hay, y de hecho es obvio que la Administración, de haber instruido el expediente como fraude de ley no hubiera impuesto sanción, si de una sanción administrativa se hubiera tratado.

La utilización del término «fraude» en la tipificación de esta figura resulta extraordinariamente negativa. Las connotaciones que comporta son muy malas. Parece que alguien que comete un fraude es alguien que actúa necesariamente de manera dolosa o culpable, pero hay que hacer abstracción de la terminología en este caso.

La reacción que durante los últimos años se ha podido apreciar en la jurisprudencia del TS antes mencionada, basada fundamentalmente en la denominada «teoría de la infracción del deber» es, a nuestro entender, una teoría de pura objetivización que permite que cualquier conducta consistente en dejar de ingresar pueda ser constitutiva de un delito. Así la sentencia de este Tribunal 44/2003, de 3 de abril (NFJ016242) resulta estremecedora –si se me permite el término– cuando señala que *«El delito fiscal se configura como un delito de infracción de deber, y concretamente del deber de contribuir mediante el pago de tributos al sostenimiento de los gastos públicos. Por ello el núcleo del tipo consiste en la elusión de tributos que es esencialmente, un comportamiento omisivo»*.

Jaime ALONSO GALLO, comentando también la sentencia que ahora nos ocupa ¹⁰ acierta de manera rotunda con el título de su comentario «La necesaria restricción del ámbito típico del delito fiscal». Es el suyo un enfoque desde la óptica del derecho penal, pero que desemboca en las mismas consideraciones que las realizadas desde un planteamiento fiscal: *«Sólo podrá haber delito fiscal cuando la vulneración de las normas tributarias sea patente, clamorosa. Y no podrá haber delito fiscal cuando nos hallemos ante una discrepancia jurídica sobre la aplicación de las normas tributarias, por mucho que en esa discrepancia sea la Administración quien haga una interpretación más razonable de la norma»*.

¹⁰ «La necesaria restricción del ámbito típico del delito fiscal». *La Ley*. Núm. 6291. 8 de julio de 2005.

C) Ausencia de tipificación de la conducta.

El CP vigente en el momento en que tuvo lugar la conducta enjuiciada disponía en su artículo 349 que «Cometerá delito fiscal el que defraude a la Hacienda estatal o local mediante la elusión del pago de impuestos (...). Se entiende que existe ánimo de defraudar en el caso de falsedades o anomalías sustanciales en la contabilidad y en el de negativa u obstrucción a la acción investigadora de la administración tributaria». La modificación operada por la Ley Orgánica 6/1995, de 29 de junio, si bien era terminológica comportaba un cierto riesgo, ya que fundamenta el delito contra la Hacienda Pública en que se defraude a la misma eludiendo el pago del tributo.

Esta cuestión puramente terminológica unida a que desde 1977 ya se había hecho desaparecer de los distintos artículos destinados al delito contra la Hacienda Pública toda referencia a la ocultación, han dado lugar a que una parte de la doctrina considere que el delito contra la Hacienda Pública es más una especie de delito de resultado ¹¹, de manera que toda defraudación, toda forma de impago comporta la comisión del elemento objetivo del tipo.

En definitiva, esta postura doctrinal, profundamente errónea desde nuestro punto de vista, coadyuva a la aplicación de la llamada teoría de la infracción del deber que ya rebatíamos líneas atrás ¹².

En este sentido, una equivocada lectura de una también equivocada redacción, ha dado lugar a que desde algunas posturas doctrinales, y desde algunos pronunciamientos jurisprudenciales del propio TS, se elaborase una postura en la que cualquier «fórmula» para la elusión del pago de un impuesto se considerase tipificada objetivamente y se entrase ya a analizar el elemento subjetivo de la conducta, afirmándose que la no sancionabilidad administrativa no era obstáculo para sancionar penalmente un fraude de ley y *de facto*, sancionándolo. En esta línea, el TS, en su sentencia de 28 de noviembre de 2003 (NFJ016400) señala que «si consta que se ha defraudado a la Hacienda Pública mediante la voluntaria y consciente elusión del pago de tributos por importe superior a la cuota legal ha de sancionarse, en principio, la conducta como delito fiscal».

¹¹ Así BACIGALUPO ZAPATER en su artículo «El nuevo delito fiscal» *Actualidad Penal* núm. 45/4, de diciembre de 1995, mantenía respecto de la naturaleza omisiva del delito fiscal en la modalidad de dejar de ingresar «Ello impone extraer conclusiones, y en primer lugar, las que se derivan del carácter dogmático básico de los delitos de omisión, es decir, de su naturaleza de delitos de infracción de deber, dado que su contenido de ilicitud está constituido por la infracción de un determinado deber de acción. En el caso de delito fiscal el deber cuya infracción da lugar a la tipicidad, a la "defraudación", es el cumplir con las prestaciones patrimoniales de carácter público (art. 31 Constitución Española), en particular con los tributos».

¹² ALONSO GALLO, Jaime, explica lo sorprendente de la aceptación de esta doctrina (vid. ob. citada) ya que la categoría dogmática de los delitos de infracción de deber es una categoría creada a los exclusivos efectos de «identificar determinados delitos en los que la delimitación de quién puede ser su autor (...) viene determinada no por el dominio del hecho sino por la contravención de un deber jurídico extrapenal».

IV. PRINCIPIO DE INTERVENCIÓN MÍNIMA

Siguiendo a Fernando PÉREZ ROYO¹³, lo que el principio de intervención mínima significa es que *«ante una conducta de incumplimiento de un mandato o prohibición legal, el derecho debe ocuparse de reestablecer el equilibrio alterado por dicha conducta por la vía más eficaz y menos traumática posible: la represión es siempre la última ratio. Si no queda más remedio que acudir a dicha vía represiva, la respuesta, cuando se pueda será escalonada, sólo en los casos más intolerables procederá la sanción penal propiamente dicha»*.

En ocasiones los tecnicismos de la rama del derecho sustantivamente afectada, en nuestro caso el derecho tributario, nos impiden analizar la coherencia de la respuesta en su conjunto. Nos impiden ver lo desproporcionado de la imposición de una sanción penal para un comportamiento que no está tipificado como tal, que está expresamente al margen de la imposición de sanciones administrativas y que ni comporta ocultación ni comporta otra actuación que la aplicación de la normativa literal.

V. CONCLUSIONES

Estamos ante una sentencia muy positiva en cuanto que pone fin a una línea jurisprudencial profundamente errónea, desde nuestro punto de vista, al señalar frente a la misma que no procede la sancionabilidad de la conducta del contribuyente calificada como realizada en fraude de ley.

No compartimos plenamente el razonamiento por el que el Tribunal llega a un fallo que sí resulta plenamente acertado. La razón es que no creemos que para negar que la conducta del contribuyente al que se juzga no sea sancionable sea necesario, una vez que la calificación ha sido la de fraude de ley, efectuar análisis alguno de su culpabilidad. Consideramos que, conceptualmente, el fraude de ley no puede ser nunca constitutivo de delito. Y ello porque conceptualmente un fraude de ley nunca es sancionable.

Puede objetárseles un exceso de preocupación porque si el fraude de ley no es sancionable en vía administrativa es porque no se puede apreciar en el mismo el elemento subjetivo, y que por lo tanto, resulta idéntico el resultado si ese elemento se analiza nuevamente en la esfera penal. No es así en nuestra opinión por varias razones:

- 1.^a Porque ello implicaría que el juez puede considerar que hay fraude de ley sancionable (penalmente) y otros que no lo son, estableciendo así una manera muy diferente de regularización a los fraudes de ley que se regularizan en vía administrativa sin sanción que a

¹³ «El estado del arte de la aplicación del delito fiscal en España», *La Ley* Núm. 6281, de 24 de junio de 2005.

los que se sancionan penalmente y que pueden ser sancionados. No obstante esta sentencia no avalaría tal posibilidad porque lo que hace es negar que conceptualmente en el fraude de ley concurra el elemento subjetivo que la pudiera hacer sancionable, pero hubiera sido deseable que esta sentencia hubiera cerrado adecuadamente el tema.

Justamente en aquel ámbito en el que parece que la exquisitez en la apreciación de la sancionabilidad de las conductas debe ser más intensa (el ámbito penal), el trasfondo de esta sentencia pudiera llevar a lo contrario.

- 2.^a Porque prescinde de la ocultación como elemento independiente cuya ausencia impide la sanción de la conducta.
- 3.^a Porque al no establecer una absoluta comunicación de la ausencia de ilícito administrativo al ámbito penal permite que el resto de posibles conductas que no son sancionables en vía administrativa lo sean en vía penal (estamos pensando en el conflicto en la aplicación de la norma).

TRIBUTACIÓN	EN TORNO A LA TASA SOBRE EL APROVECHAMIENTO DE LA VÍA PÚBLICA POR LOS CAJEROS AUTOMÁTICOS	Núm. 73/2005
-------------	---	-----------------



JUAN CALVO VERGEZ

Doctor en Derecho

Profesor Ayudante de Derecho Financiero y Tributario.

Universidad de León

(Comentario a la STSJ de Castilla-La Mancha de 8 de febrero de 2005, rec. núm. 82/2004) *

La presente Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha objeto de análisis viene a resolver un recurso de apelación interpuesto por una entidad bancaria contra Sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 1 de Albacete de fecha 27 de noviembre de 2003 (NFJ020181).

A través de esta última Sentencia se desestimaba el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la recurrente contra una resolución municipal que a su vez venía a desestimar un recurso de reposición interpuesto por la actora contra una liquidación de la tasa sobre aprovechamiento de la vía pública por los cajeros automáticos.

Solicita la actora la declaración de nulidad de las liquidaciones derivadas de dicha tasa sobre la base de que la entidad de crédito no puede tener la consideración de sujeto pasivo del tributo dado que, a su juicio, la utilización de un cajero automático situado en la fachada de un inmueble particular no constituye la ocupación de dominio público, que sería el hecho imponible de la tasa.

Como es sabido el **concepto de tasa** aparece regulado tanto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT) como en el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL). Dicho concepto resultó igualmente incidido por la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos, siendo no obstante rectificado por la importante Sentencia del Tribunal Constitucional 185/1995, de 14 de diciembre.

* Véase el texto íntegro de esta Sentencia en la *Revista de Contabilidad y Tributación (Legislación, Consultas, Jurisprudencia)*. CEF. Núms. 269-270 (Agosto-Septiembre 2005).

Por su parte la Ley 25/1998, de 13 de julio, de Modificación del Régimen Legal de las Tasas Estatales y Locales y de Reordenación de las Prestaciones Patrimoniales de Carácter Público (LMTPP) volvió a modificar el concepto legal de tasa, otorgando en su artículo 1.º una nueva redacción al mismo.

Establece el artículo 2.º 2 a) de la vigente LGT que *«tasas son los tributos cuyo hecho imponible consiste en la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público, la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de Derecho público que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al obligado tributario, cuando los servicios o actividades no sean de solicitud o recepción voluntaria para los obligados tributarios o no se presten o realicen por el sector privado»*.

Añade a continuación el citado precepto que *«se entenderá que los servicios se prestan o las actividades se realizan en régimen de Derecho público cuando se lleven a cabo mediante cualquiera de las formas previstas en la legislación administrativa para la gestión del servicio público y su titularidad corresponda a un ente público»*.

Sin lugar a dudas esta definición legal constituye, en buena medida, un retorno al concepto clásico de tasa ¹. Y es que, a diferencia de lo que sucedía en la antigua LGT, se está exigiendo que la actividad administrativa, esto es, la concesión del dominio público o servicio público, afecte de manera singular al sujeto pasivo. Aquellos servicios que no permitan una diferenciación individualizada en su utilización no podrán dar lugar a una tasa.

Uno de los principales objetivos del legislador de la nueva LGT es el de separar tasa y precio público, dado el distinto régimen jurídico y económico que presenta cada una de estas figuras ². Dispone a este respecto el artículo 24 de la LTPP, en la redacción otorgada por la Ley 25/1998, que *«tendrán la consideración de precios públicos las contraprestaciones pecuniarias que se satisfagan*

¹ En relación con el concepto tradicional de tasa véanse, con carácter general, CALVO ORTEGA, R., «Las tasas de las Haciendas Locales: aspectos problemáticos», en *Crónica Tributaria*, n.º 6, 1973, CORS MEYA, F. X., «Las tasas en el marco de un sistema tributario justo», en *REDF*, n.º 51, 1986, DE LA PEÑA VELASCO, G., «Las Tasas y los Precios Públicos: su proyección en la Hacienda Local», en *P14-RVHP*, n.º 8, 1989, GONZÁLEZ GARCÍA, E., «La tasa como especie del género tributo», en la obra colectiva *Tasas y Precios Públicos en el Ordenamiento Jurídico Español*, IEF, Madrid, 1991 y RUIZ GARIJO, M., «Tasas locales (municipales y provinciales)», en *Colección Leyes Tributarias comentadas*, Edersa, Madrid, 2001.

² Acerca de la necesaria distinción que debe operarse entre ambas figuras véanse, entre otros, los trabajos de SIMÓN ACOSTA, E. «Las tasas y precios públicos de las Haciendas Locales», en la obra colectiva *La Reforma de las Haciendas Locales*, tomo I, 1991, NÚÑEZ PÉREZ, G., «Algunas reflexiones en torno a la distinción entre tasas y precios públicos en el Derecho español», en la obra colectiva *Tasas y Precios Públicos en el Ordenamiento Jurídico Español*, IEF, Madrid, 1991, AGUALLO AVILÉS, A., *Tasas y Precios Públicos: análisis de la categoría del precio público y su delimitación con la tasa desde la perspectiva constitucional*, 1992 y MENÉNDEZ MORENO, A. y CRUZ AMORÓS, M., «Tasas y precios públicos», en la obra colectiva *Externalización de la gestión y la financiación del Sector Público en España*, Instituto de Empresa-PricewaterhouseCoopers, 2005.

por la prestación de servicios o la realización de actividades efectuadas en régimen de Derecho público cuando, prestándose también tales servicios o actividades por el sector privado, sean de solicitud voluntaria por parte de los administrados»³.

Siempre que la actividad administrativa resulte obligatoria para el administrado estaremos en presencia de una tasa. Ahora bien, ¿cuándo se entiende que la actividad y la solicitud son obligatorias? Sin lugar a dudas es ésta la principal cuestión a resolver. La nueva LGT, recogiendo materiales normativos y jurisprudenciales anteriores, dispone la no obligatoriedad cuando las actividades administrativas se presten por el sector privado. Más concretamente, siempre que los servicios o actividades se presten por el sector privado no habrá lugar a una tasa.

Lógicamente la anterior circunstancia nos obliga a interpretar caso por caso, teniendo presente que para que la prestación privada excluya la tasa deberá ser suficiente. En nuestra opinión parece lógico pensar que el servicio privado deberá estar al alcance económico de la mayoría de los sujetos.

Centrándonos en el análisis del supuesto concreto, tal y como quedó puesto de manifiesto en la Sentencia dictada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo de Albacete, la prestación de servicios desde cajeros automáticos instalados en línea de fachada no supone un aprovechamiento ni privativo ni común especial del dominio público, sino por el contrario un uso común general. Y al amparo de lo establecido por el artículo 23 de la LHL, tiene la consideración de sujeto pasivo quien usa el cajero y no la entidad propietaria del mismo.

Es ésta una cuestión sobre la que ya se había pronunciado con anterioridad el citado Juzgado mediante Sentencia de 17 de enero de 2005, declarando al respecto que *«el aprovechamiento especial que justifica la tasa consiste en la utilización del dominio público para el ejercicio de la actividad bancaria de forma ininterrumpida; dicho de otro modo, no sería posible el ejercicio de este*

³ Con carácter general los denominados precios públicos responden a una doble razón. En primer lugar, son debidos a una actividad cada vez más plural de las Administraciones. La prestación de servicios no esenciales en régimen de competencia con los sujetos pasivos se inscribe en esta pluralidad. No se trata de servicios esenciales, pero tampoco constituyen actividades privadas de la Administración (personificación privada y una negociación también privada) dado que son prestadas en régimen de Derecho Público. En definitiva, se trata de actividades distintas de los servicios esencialmente públicos (registro, certificación, autorizaciones, vigilancia, inspección, licencias, etc.), que son, como es sabido, generadores de tasas. La segunda razón que determina el surgimiento de la figura de los precios públicos viene determinada por la conveniencia de no someter esta categoría al régimen más estricto y formal de las tasas, respecto de las que tiene lugar una aplicación más extensa de los principios de reserva de ley y capacidad económica. Se pretende de este modo no aplicar el régimen tributario a actividades no esencialmente públicas y sí otro más rápido y flexible, más próximo al mercado, máxime teniendo en cuenta que estas actividades se prestan en concurrencia con sujetos privados. Véase a este respecto MENÉNDEZ MORENO, A., «Los conceptos de tributo y de precio público: análisis comparativo», en la obra colectiva *Tasas y Precios Públicos en el Ordenamiento Jurídico Español*, IEF, Madrid, 1991.

tipo de actividad bancaria si no se aprovechase, de forma no excluyente, pero sí especial, de las vías públicas, situación que se produce cuando los cajeros están ubicados en línea de fachada con las calles y no cuando se encuentren en el interior de las entidades; en estos casos para el ejercicio de la misma actividad la entidad precisa dedicar un espacio interior para el mismo fin».

Estamos de acuerdo con esta apreciación. El aprovechamiento especial no está en este caso en el usuario del cajero, sino en la entidad que lo coloca y que obtiene por ello un beneficio económico, originando de este modo la tasa un justo equilibrio compensatorio a dicho beneficio económico específico y exclusivo que, sin el aprovechamiento del espacio público, no obtendría en ningún caso.

Nada impediría en consecuencia, como bien señaló el Tribunal en la Sentencia contra la que se interpone recurso de apelación, su inclusión en el artículo 75 del Real Decreto 1372/1986, relativo al Reglamento de Bienes de las Entidades Locales, como un uso especial. Y el hecho de que no se contemple específicamente en el artículo 20.3 de la LHL no ha de constituir ningún obstáculo a este respecto.

Con carácter **general todos los elementos del tributo que debe contener la ley para estimar cumplido el principio de reserva de Ley resultan asimismo exigibles en el caso de la tasa** ⁴. Nos referimos en primer término al hecho imponible y, más concretamente, a la actividad administrativa que vinculada con un hecho o situación particular origina el nacimiento de la tasa ⁵.

Pero también a la determinación del sujeto pasivo. Porque aunque *a priori* pudiera parecer que la conexión de la actividad con un sujeto de derecho no plantea problema alguno (sobre todo si se tiene en cuenta que la voluntad del administrado no constituye un requisito de la tasa y sí en cambio la afección singular de la misma al sujeto), lo cierto es que existen casos de duda acerca de quién tiene la consideración de sujeto pasivo que habrá que resolver ante cada supuesto concreto ⁶.

⁴ Véanse en este sentido MARTÍN QUERALT, J., «Reflexiones en torno a la adecuación de las tasas a la Constitución», en *P14-RVHP*, n.º 4, 1988, SIMÓN ACOSTA, E., *Las tasas de las Entidades Locales (El hecho imponible)*, 1999 y RUIZ GARJO, M., *Problemas actuales de las tasas*, Lex Nova, Valladolid, 2002.

⁵ Rechaza a este respecto el Tribunal Supremo (TS) en Sentencia de 5 de mayo de 1993 la pretendida aplicación de una tasa porque la actividad no estaba prevista en una ley, resultando en consecuencia contraria al principio de reserva de Ley en materia tributaria. Más recientemente, véanse las SSTs de 22 de noviembre de 2004 (NFJ019422), y de 17 de febrero y 6 de abril de 2005.

⁶ Así por ejemplo la STS de 3 de diciembre de 1995 contempla un supuesto en el que se plantea quién ha de ser el beneficiario de una licencia, si el dueño de la obra, el del edificio o el usuario de éste, concluyendo el Alto Tribunal que ha de ser «el beneficiario inmediato y directo de la actividad», esto es, en el supuesto de autos, el dueño de la obra, que era quien la promovía, la contrataba, la vigilaba y la sufragaba.

Mayores problemas plantea sin embargo la especificación al amparo del principio de reserva de Ley de los denominados elementos de cuantificación, esto es, base imponible y tipo de gravamen. En este punto deberemos hacer referencia en primer término al coste del servicio entendido como límite de la cuantía de la tasa. La suma de todas las cuotas tributarias individuales no podrá ser superior al citado coste del servicio.

Ciertamente este límite representa una notable peculiaridad. Al estar expresamente declarado, deberá quedar contenido en la Ley si se quiere cumplir con la reserva. Tradicionalmente la formulación expresa de este límite ha sido efectuada en nuestro ordenamiento por las leyes correspondientes ⁷.

Pues bien, una vez sentado clara y expresamente este límite, la determinación de la base imponible puede llegar a suponer la opción por un determinado parámetro u otro siempre que, eso sí, guarde relación con el aspecto económico de la actividad administrativa misma ⁸.

Estas mismas consideraciones son válidas para el otro elemento de cuantificación, el tipo de gravamen, que tendrá razón de ser en aquellos supuestos en que técnicamente pueda hablarse de base y cuyo juego cuantitativo queda asimismo limitado por el coste del servicio ⁹.

⁷ Tal y como establece la nueva Ley 25/1998, «el importe de las tasas por la utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público se fijará tomando como referencia el valor de mercado o el de la utilidad derivada de aquélla». En este tipo de tasa, por exclusión de otros parámetros (téngase presente que no hay prestación de servicio), se tomará la utilidad derivada del aprovechamiento especial. Y en el otro tipo de tasa, por prestación de servicio, la nueva Ley sigue la línea clásica al disponer que «el importe de las tasas (...) no podrá exceder, en su conjunto, del coste real o previsible del servicio o actividad de que se trate o, en su defecto, del valor de la prestación recibida» (nueva redacción del art. 19 de la LTPP). Será pues necesario descontar del coste del servicio un porcentaje por beneficio general cuando ésta pueda aislarse y determinarse.

⁸ Así por ejemplo, en la tasa por licencia de obras, el límite (coste del servicio) será el presupuesto individualizado de la correspondiente Oficina Técnica. La base imponible será, normalmente, el presupuesto de la misma obra según el proyecto de que se trate. Pero también podría ser la superficie a construir o a reparar en la mayor parte de los casos. ¿Cuándo se entiende cumplida entonces la reserva de ley en relación con los elementos de cuantificación? Probablemente, con la determinación clara y expresa del coste del servicio como límite y la relación de los elementos concretos (ya sean administrativos, financieros, etc.) que integran el citado coste, imputándose los costes comunes con otros servicios a cada uno de éstos. En cambio la publicidad del coste total y los criterios de distribución ante cada utilización del servicio, a partir de estos elementos concretos y criterios de distribución, podría ser realizada por una norma de carácter reglamentario. Sin lugar a dudas, la cuantificación es el aspecto de la tasa que más ha merecido la atención de la jurisprudencia. Véanse a este respecto las SSTs de 18 de octubre de 1994, sobre el valor del tope del coste de servicio y los elementos que deben integrar el mismo, de 21 de noviembre de 1995 (NFJ004118), sobre la absorción por la tasa de aprovechamientos especiales de la licencia de obras necesaria para tales aprovechamientos y de 19 de abril de 1996, relativa a la necesidad de que las tarifas estén previamente informadas y aprobadas y hayan quedado expresamente objetivadas en el presupuesto.

⁹ En determinados casos su determinación exacta podrá efectuarse mediante norma reglamentaria y ordenanza (también reglamento) dentro del límite citado. Y también su técnica concreta (tipo fijo, porcentual, tipo máximo o tarifa de tipos) podrá ser realizada, normalmente, a través de las citadas normas.

En relación con el supuesto de autos, alega la recurrente que la cuantía de la tasa no puede ser la misma para todas las calles que integran el municipio y que el valor de mercado que supondría el arrendamiento del suelo de vía pública utilizado no ha sido determinado. En definitiva, sostiene la actora que la utilidad que proporciona el hecho imponible de la tasa no puede ser igual para todas las calles del núcleo urbano.

Con carácter general **el principio de capacidad económica ha de ser observado en el ámbito de las tasas**. Ahora bien, hemos de reconocer que el citado principio plantea numerosas singularidades. Piénsese que el coste del servicio como guía y límite de la cuantificación determina ya una buena observancia del citado principio, dado que ningún sujeto manifiesta por verse afectado por una actividad administrativa o sencillamente por utilizar un servicio público una mayor capacidad económica que el coste individualizado de éstos ¹⁰.

Junto a este tipo de tasa vinculada al coste del servicio se sitúan además las denominadas «tasas libres», cuya cuantía resulta muy superior al citado coste al concederse la autorización administrativa o licencia previo un servicio público de verificación a un número restringido de solicitantes, a los que se les atribuye una situación de competencia limitada con aumento de su beneficio. *A priori* el número de licencias se halla limitado, a pesar de que todos los solicitantes cumplan los requisitos. En todo caso la exorbitancia está aquí justificada, porque es contrario al principio de capacidad económica que la tasa quede aquí vinculada al coste del servicio ¹¹.

Una mayor dificultad plantea por el contrario la exención de las tasas por falta de capacidad económica del administrado. Piénsese que lo que es posible en el impuesto por la contemplación global de la figura del sujeto pasivo no lo es en las tasas, donde no se plantea más reflexión que la puramente bilateral: coste del servicio-tasa.

¹⁰ Acerca del alcance del principio constitucional de capacidad económica en el ámbito de las tasas véanse, entre otros, los trabajos de MARTÍN FERNÁNDEZ, F. J., «La incidencia del principio de capacidad económica en las tasas y precios públicos», en la obra colectiva *Tasas y Precios Públicos en el Ordenamiento Jurídico Español*, IEF, Madrid, 1991 y LAGO MONTERO, J. M., «Un apunte sobre el principio de capacidad contributiva en algunas tasas y precios públicos», en la obra colectiva *Tasas y Precios Públicos en el Ordenamiento Jurídico Español*, IEF, Madrid, 1991.

¹¹ Es ésta una cuestión que, a nuestro juicio, ha sido resuelta con acierto por el artículo 19 de la LTPP en las tasas por utilización del dominio público, al llamar en la cuantificación de éstas a la «utilidad». Señala el citado precepto que «*el importe de las tasas por la utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público se fijará tomando como referencia el valor de mercado correspondiente o el de la utilidad derivada de aquélla*». Obsérvese cómo el legislador está habilitando a la Administración para un ajuste de la tasa a situaciones de competencia restringida (caso por ejemplo de licencias de telefonía, de televisión, etc.). En nuestra opinión, la técnica para una verificación más exacta de la citada utilidad es la subasta pública de las licencias.

A pesar de ello, estimamos que debería abogarse por una consideración global del sujeto pasivo, puesto que los servicios públicos y las actividades administrativas resultan, en ocasiones, esenciales. En este sentido, creemos que debe plantearse la posibilidad de establecer la exención en las tasas para aquellos sujetos (sólo personas físicas) que no tengan capacidad económica por no superar un mínimo de subsistencia.

Tradicionalmente las LHL han tenido siempre una referencia a esta cuestión, y de hecho el TRLRHL dispone en su artículo 24.4 que *«para la determinación de la cuantía de las tasas deberán tenerse en cuenta los criterios genéricos de capacidad económica de los sujetos obligados a satisfacerlas»*. Parece referirse así el legislador a una especie de capacidad económica «grupal» en lugar de individual, lo que podría llegar a originar una escasa efectividad de la norma ¹².

Y todo ello sin perjuicio de recordar que las tasas no tienen por qué cubrir siempre y de manera necesaria el coste del servicio o de la actividad de que se trate, ya que junto a la utilidad o beneficio particular tienen lugar igualmente otros de carácter general que no pueden ser objeto de imputación singular.

En el supuesto de autos, la totalidad de las liquidaciones giradas por el aprovechamiento de terrenos de dominio público con cajeros automáticos de acceso directo desde la vía pública derivan de lo dispuesto en la correspondiente ordenanza, la cual se elaboró en base a un informe económico que, a falta de la proposición de otra alternativa más razonable, utiliza el criterio de la rentabilidad media anual como valor equivalente al de mercado.

Ahora bien, conviene tener presente a este respecto que, como hemos indicado, el concepto de tasa queda ligado a la idea de contraprestación por la utilización o aprovechamiento del dominio público derivado de la prestación de un servicio público o de la realización de una actividad administrativa que se refiera, afecte o beneficie de modo particular a quien la provoca, esto es, al sujeto pasivo.

La actividad administrativa constituye por tanto la nota definitoria de la tasa y el criterio prevalente a la hora de diferenciarla del impuesto, en cuyo hecho imponible no tiene relevancia alguna la existencia de una actividad de esa naturaleza.

Y es esta necesaria existencia de una actividad administrativa en el presupuesto de hecho de la tasa la que determina que el principio de capacidad económica adquiera una posición claramente secundaria. Porque a diferencia de lo que sucede con el impuesto, en la tasa la presta-

¹² Esta línea clásica es además la adoptada por la LTPP al afirmar en su artículo 8.º que *«en la fijación de las tasas se tendrá en cuenta, cuando lo permitan las características del tributo, la capacidad económica de las personas que deban satisfacerlas»*.

ción tributaria no se satisface por el hecho de que se realice un hecho que manifieste una mayor o menor capacidad económica, sino porque, como ocurre en este caso, se recibe un servicio de la Administración.

Precisamente por ello estableció el artículo 8.º de la Ley de Tasas y Precios Públicos que *«en la fijación de las tasas se tendrá en cuenta, cuando lo permitan las características del tributo, la capacidad económica de las personas que deben satisfacerlas»*. En esta misma línea se disponía en la redacción original del artículo 24.3 de la LHL que *«para la determinación de la cuantía de las tasas deberán tenerse en cuenta criterios genéricos de capacidad económica de los sujetos obligados a satisfacerlas»*. E incluso posteriormente, tras la modificación introducida por la Ley 25/1998, de 13 de julio, declara el citado precepto en su apartado 4.º que *«para la determinación de la cuantía de las tasas podrán tenerse en cuenta criterios genéricos de capacidad económica de los sujetos obligados a satisfacerlas»*.

En conclusión, dada la significación secundaria y relativa que ostenta el principio de capacidad económica del sujeto pasivo en el ámbito de las tasas, no parece que resulte posible criticar con fundamento la existencia de una eventual desigualdad entre los sujetos pasivos. Y más aún cuando éstos van a ser, a tenor del hecho imponible de la figura tributaria en cuestión, entidades bancarias o financieras.

TRIBUTACIÓN	LAS ACTUACIONES DE LA ADMINISTRACIÓN A EFECTOS DE LA INTERRUPCIÓN INJUSTIFICADA DE LAS ACTUACIONES INSPECTORAS Y DE LA INTERRUPCIÓN DEL CÓMPUTO DE LA PRESCRIPCIÓN	Núm. 74/2005
--------------------	---	-------------------------



MARÍA RODRÍGUEZ-BEREJO LEÓN

Universidad Autónoma de Madrid

(Comentario a la STSJ de Madrid de 8 de abril de 2005, rec. núm. 241/2002) *

Esta reciente sentencia del Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Madrid incide en el polémico tema de la determinación de qué actuaciones materiales de la Administración o de los contribuyentes tienen virtualidad, en vía de gestión tributaria, para interrumpir el cómputo de la prescripción y por tanto para interferir en la prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación. Su interés reside en analizar si en este caso los acontecimientos fácticos que tuvieron lugar durante la sustanciación del procedimiento de Inspección permiten equiparar este supuesto con los que están en la base de otras sentencias, de donde procede la doctrina sobre prescripción que aquí se aplica.

I. SUPUESTO DE HECHO

Tras un procedimiento de Inspección seguido frente a una contribuyente, la Inspección de los tributos procedió a regularizar su situación tributaria en relación con el Impuesto sobre el Patrimonio (IP) mediante un acta previa, que es suscrita en disconformidad el 17 de abril de 1998, fecha en la que también se suscribe el informe ampliatorio por parte de la Inspección. El 6 de mayo de 1998 hay un escrito de la contribuyente solicitando la ampliación del plazo para hacer alegaciones y el 14 de mayo de 1998 la Inspección dicta un acuerdo concediendo dicha ampliación, tras lo cual la interesada formula su escrito de alegaciones el 25 de mayo de 1998. El acto definitivo de la liquidación derivada del acta se dicta el 28 de octubre de 1998, notificándose a la contribuyente el 30 de octubre del mismo año. Contra este acto, la contribuyente presentó reclamación económico-administrativa, que fue estimada en parte por el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) en su

* Véase el texto íntegro de esta Sentencia en la *Revista de Contabilidad y Tributación (Legislación, Consultas, Jurisprudencia)*. CEF. Núms. 269-270 (Agosto-Septiembre 2005).

resolución de 30 de noviembre de 2001. Posteriormente, contra esta resolución se interpone recurso contencioso-administrativo por la contribuyente, que es estimado en esta sentencia de la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ de Madrid.

La recurrente alega, como motivo sustancial que es acogido por el Tribunal, la prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda mediante la oportuna liquidación, prescripción que se habría producido como consecuencia de haberse interrumpido injustificadamente las actuaciones inspectoras por más de seis meses ya que entre la fecha de levantamiento del acta, el 17 de abril de 1998, y la notificación de la liquidación, el 30 de octubre de 1998, transcurren más de seis meses, sin que en dicho lapso de tiempo haya acto alguno que sirva para interrumpir la prescripción, porque el escrito de alegaciones presentado por la contribuyente no interrumpe la prescripción. Como consecuencia, pues, de esa paralización injustificada de las actuaciones inspectoras se habría producido el efecto previsto por el artículo 31.4 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos (RGIT), que para esos supuestos ordena tener por no producida la interrupción del cómputo de la prescripción, que se produce como consecuencia del inicio de tales actuaciones.

Hay pues, en este supuesto, una imbricación de dos figuras tributarias: la prescripción y la interrupción o paralización injustificada de las actuaciones inspectoras, que actúa enervando la interrupción del cómputo de la prescripción, pero para que el juego de estos dos institutos se produzca es preciso que efectivamente haya existido una auténtica inactividad material por parte de la Administración, injustificada y por causas no imputables al obligado tributario, durante más de seis meses. Ésta es, precisamente, la cuestión clave que plantea la sentencia.

II. LA SUSTANTIVIDAD DE LAS ACTUACIONES ADMINISTRATIVAS O PARTICULARES PARA INCIDIR EN LA INTERRUPCIÓN DE LA PRESCRIPCIÓN O PARA DETERMINAR LA EXISTENCIA DE UNA INTERRUPCIÓN INJUSTIFICADA DE LAS ACTUACIONES INSPECTORAS

La actora sostiene que entre el 17 de abril de 1998 y la notificación de la liquidación definitiva el 30 de octubre de 1998 «no hay acto que sirva para interrumpir la prescripción porque el escrito de alegaciones no interrumpe la prescripción»¹, tesis que es acogida por el Tribunal en aplicación de la doctrina reiterada y consolidada del Tribunal Supremo (TS) sobre la virtualidad interruptiva del escrito de alegaciones en vía de gestión tributaria. Sin embargo, no parece que éste sea un punto de partida acertado en este supuesto por dos razones: en primer lugar, porque el escrito de alegaciones de la contribuyente no es el único acto que se produce en el lapso de tiempo que transcurre entre el levantamiento del acta y el acto definitivo de liquidación; en segundo lugar, porque sería procedente deslindar los actos administrativos y actuaciones materiales con virtualidad suficiente para interrumpir el cómputo de la prescripción, de la que pueda requerirse a efectos de entender si ha existido o no una paralización completa de las actuaciones inspectoras por más de seis meses.

¹ Vid., Fundamento de Derecho Octavo.

En efecto, el TS ha reiterado ya en numerosas de sus sentencias, en lo que cabe considerar como una doctrina completamente consolidada, que si bien en la vía de reclamación económico-administrativa la presentación del escrito de alegaciones sí interrumpe la prescripción ², en cambio, «en la vía de gestión y más concretamente en la resolución de los expedientes contradictorios, iniciados por actas de la Inspección de los Tributos, con disconformidad de los contribuyentes, quien, en principio, interrumpe la prescripción es la Inspección de Hacienda, como representante orgánico de la Administración Tributaria, sin que, por tanto, el escrito de alegaciones presentado por los contribuyentes inspeccionados, interrumpa la prescripción, pues se trata de un trámite propio de un expediente iniciado de oficio por la Administración, supuesto completamente distinto al de los recursos y reclamaciones económico-administrativos interpuestos por los propios contribuyentes» ³.

Esta doctrina, rígidamente entendida, puede suscitar algunas dudas en la medida en que hace depender la virtualidad interruptiva de los actos de que éstos provengan de la Administración o del contribuyente, pudiendo darse supuestos en que por las condiciones en que se presenta y tiene lugar el citado escrito fuese más acorde mantener una postura distinta ⁴. En este supuesto, aunque no hay particularidades que concurran en cuanto al escrito de alegaciones en sí, lo cierto es que la existencia de algunas actuaciones previas a la presentación de este escrito pueden hacernos dudar, al menos, de la aplicación mecánica de la citada doctrina.

En efecto, a pesar de que la recurrente sostiene que entre la fecha de levantamiento del acta y la fecha de la notificación de la liquidación definitiva no existió ningún acto que sirva para interrumpir la prescripción, lo cierto es que en dicho lapso temporal, antes incluso de la presentación del escrito de alegaciones, también se produjo un escrito del contribuyente solicitando una ampliación del plazo para hacer alegaciones, el día 6 de mayo de 1998, y un Acuerdo de la Administración Tributaria concediendo la ampliación de ese plazo, el 14 de mayo de 1998. La tesis del Tribunal, escasamente argumentada, es que ambas actuaciones son, a efectos de interrupción de la prescripción, lo mismo que la presentación del escrito de alegaciones porque «se trata de actuaciones dependientes de las alegaciones». Es decir, que ambas actuaciones, a pesar de que una proceda del contribuyente y otra de la Administración Tributaria forman, a juicio del Tribunal, un «todo» con el escrito de alegaciones y puesto que éste en vía de gestión no interrumpe la prescripción, tampoco estas actuaciones «sirven para interrumpir la prescripción».

² SSTs de 14 de diciembre de 1996, rec. núm. 1024/1994; de 23 de octubre de 1997, rec. núm. 12926/1991; 22 de julio de 1999; 24 de septiembre de 1999.

³ Vid., STS de 4 de junio de 2002, rec. núm. 2349/1997, Fundamento de Derecho Segundo. En este sentido también, vid., SSTs de 15 de abril de 2004 (rec. núm. 414/1999); de 18 de noviembre de 2002 (rec. núm. 5812/1997); de 29 de octubre de 2002; de 23 de octubre de 1997 (rec. núm. 1296/1991); de 14 de diciembre de 1996 (rec. núm. 1024/1994).

⁴ Como hizo, por ejemplo, el TSJ de Valencia en su Sentencia de 29 de julio de 1994, en un caso donde constaba la existencia de un escrito en el que los interesados manifestaban haber formulado con anterioridad sus alegaciones. De acuerdo con esta interpretación del TSJ de Valencia se muestra la profesora M. FERNÁNDEZ JUNQUERA, «La prescripción de la obligación tributaria. Un estudio jurisprudencial», *Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria* 18, Ed. Aranzadi, Navarra, 2001, pág. 85.

¿Son efectivamente estas actuaciones un «todo» junto con el escrito de alegaciones a efectos del cómputo o la interrupción de la prescripción? En mi opinión, el razonamiento del Tribunal simplifica en exceso esta cuestión, pues aquí hay que distinguir entre el motivo u origen de las actuaciones y su carácter y contenido dentro del procedimiento. Ciertamente, el motivo de ambas actuaciones, tanto la del contribuyente solicitando una ampliación del plazo para presentar sus alegaciones como la del órgano inspector concediendo una ampliación de ese plazo, está ligado a la existencia del escrito de alegaciones que debe presentar el contribuyente, pero no por ello tienen el mismo carácter en el plano material.

Si acaso, con respecto a la actuación del contribuyente solicitando una ampliación del plazo para hacer alegaciones, se podría decir que ésta es una actuación ligada y dependiente del escrito de alegaciones, pues carece de contenido material más allá del escrito de alegaciones en sí y además su iniciativa corresponde también al contribuyente. Es lógico que si se niega eficacia interruptiva del plazo de prescripción al escrito de alegaciones en el marco de los expedientes contradictorios iniciados por actuaciones inspectoras, se propugne el mismo efecto respecto de este mero escrito de solicitud de ampliación del plazo realizado por el contribuyente. En definitiva, no se corresponde con ninguna actuación sustantiva con respecto al reconocimiento de la procedencia del gravamen, ni con la interposición de un recurso o reclamación contra la exigencia de la deuda tributaria.

Sin embargo, con respecto al Acuerdo emanado de los órganos inspectores concediendo la ampliación del plazo solicitada, la escasa argumentación vertida por el Tribunal resulta ya bastante más discutible, por varias razones:

Por un lado, porque si la teoría jurisprudencial acerca de la virtualidad interruptiva del escrito de alegaciones en vía de gestión está ligada a quién es el sujeto del que proceden las actuaciones ⁵, en este caso la teoría no se está aplicando. Se trata de una actuación llevada a cabo por un órgano inspector y el TS ha señalado que: *«en la vía de gestión y más concretamente en la resolución de los expedientes contradictorios, iniciados por actas de la Inspección de los Tributos, con disconformidad de los contribuyentes, quien, en principio, interrumpe la prescripción es la Inspección de Hacienda, como representante orgánico de la Administración Tributaria»* ⁶. A pesar de ello, en este supuesto la actuación de la Inspección no tiene esta virtualidad y ello merecería al menos una fundamentación algo más detallada por parte del Tribunal.

Por otro lado, no acaba de resultarme evidente que esta actuación administrativa pueda equipararse sin más al escrito de alegaciones del contribuyente y que por tanto carezca de toda virtualidad para enervar la inactividad o paralización de las actuaciones inspectoras por más de seis meses. En todo caso, si la recurrente alegó la prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria por interrupción de las actuaciones inspectoras al amparo del artículo 31.4 del RGIT, al entender que se había superado el plazo de seis meses allí previsto y puesto que en este supuesto

⁵ Véase la transcripción de esta doctrina que hacíamos más arriba contenida en la STS de 4 de junio de 2002, rec. núm. 2349/1997 (NFJ014858) y en la jurisprudencia citada en la nota 2 a pie de página.

⁶ STS de 4 de junio de 2002, rec. núm. 2349/1997, FJ Segundo (NFJ014858).

existían actuaciones inspectoras, el Tribunal debía haber examinado con mayor detenimiento, a mi juicio, si estas actuaciones carecían efectivamente de todo valor a ese respecto por su carácter y contenido ⁷. Pues bien, examinando precisamente el relato que de estas actuaciones se contiene en la sentencia comentada, no puedo compartir la tesis sustentada por la recurrente y acogida por el Tribunal.

La Inspección inició sus actuaciones y procedió a regularizar la situación tributaria de la recurrente en relación con su IP del ejercicio de 1992 mediante acta levantada el 17 de abril de 1998, por tanto, cuando todavía no había transcurrido el plazo de prescripción de cinco años que era exigible y cuyo cómputo finalizaba el 21 de junio de 1998. Tras el levantamiento del acta la actora solicita una ampliación del plazo para hacer alegaciones, a lo que la Inspección contesta mediante un Acuerdo en donde se concede dicha ampliación, emitido el 14 de mayo de 1998. Este Acuerdo tiene por objeto el cumplimiento por parte de la Administración de su obligación legal de resolver y el pronunciamiento expreso sobre la cuestión de la ampliación del plazo planteada por el contribuyente. A mi juicio, este acto de la Administración no puede equipararse sin más al escrito de alegaciones y calificarse como *trámite propio de los expedientes contradictorios iniciados de oficio* por la Administración. Es una actuación necesaria de la Administración Tributaria dentro del procedimiento de comprobación e investigación ⁸, cuya omisión hubiera provocado la indefensión del contribuyente, pues de no poder cumplir con el plazo que tenía para hacer sus alegaciones y no habérsele concedido una ampliación, no hubiese podido hacer sus alegaciones, con las graves consecuencias que ello le puede reportar ⁹. Esta actuación administrativa, que debe ser notificada a los interesados tiene, por lo demás, perfecta cobertura normativa en el artículo 49 de la Ley 30/1992, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (LRJAP y PAC) ¹⁰, de cuya incidencia y aplicación supletoria a los procedimientos tributarios no cabe dudar ya a estas alturas ¹¹. Además, este mismo artículo 49 de la LRJAP y PAC señala la obligación para la Administración de pronunciarse sobre esta cuestión, en todo caso, antes del vencimiento del plazo de que se trate. Por lo demás, ni que decir tiene que con la postura mantenida en esta sentencia la Administración no tendrá ningún estímulo para conceder una ampliación del plazo de alegaciones a los contribuyentes, a la vista de que la dilación del procedimiento en esos casos sólo corre en su perjuicio. Una postura que, de producirse, no podrá ya calificarse de infundada, pero que claramente es contraria a los intereses de los administrados contribuyentes.

⁷ Como se ha hecho, por ejemplo, en otros supuestos, como el de la Sentencia de la Audiencia Nacional (SAN) de 13 de noviembre de 2003, rec. núm. 1227/2001(NFJ016279).

⁸ Aunque en vía económico-administrativa, la STS de 14 de diciembre de 1996, rec. núm. 1024/1994, califica la «petición de prórroga para alegaciones» de «trámite esencial de la citada vía».

⁹ Este criterio de la necesidad sirvió también al Tribunal para valorar la cualificación de unas diligencias extendidas por la Inspección para interrumpir la prescripción y la inexistencia de una paralización injustificada de las actuaciones inspectoras por tiempo superior a seis meses en la SAN de 13 de noviembre de 2003, rec. núm. 1227/2001 (NFJ016279), FJ Sexto.

¹⁰ Este artículo, bajo la rúbrica «Ampliación», dispone: «La Administración, salvo precepto en contrario, podrá conceder de oficio o a petición de los interesados, una ampliación de los plazos establecidos, que no exceda de la mitad de los mismos, si las circunstancias lo aconsejan y con ello no se perjudican los derechos de tercero. El acuerdo de ampliación deberá ser notificado a los interesados».

¹¹ En este sentido y, en particular, con respecto al procedimiento de Inspección, véase M. PONT MESTRES (Coord.), *Incidencia en los procedimientos tributarios de la Ley 30/1992 de régimen jurídico de las Administraciones Públicas y del procedimiento administrativo común*, Ed. Marcial Pons, Madrid, 1995, págs. 92 y ss.

III. INTERRUPCIÓN INJUSTIFICADA DE LAS ACTUACIONES INSPECTORAS E INTERRUPCIÓN DE LOS PLAZOS LEGALES DE PRESCRIPCIÓN

Por estas consideraciones, no puedo compartir la postura de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ de Madrid en relación con el examen de las actuaciones inspectoras desarrolladas en este procedimiento, pues entiendo que aquí no ha existido una paralización injustificada de las actuaciones inspectoras por tiempo superior a seis meses, al haber existido una actuación administrativa necesaria y justificada, resolviendo sobre una cuestión planteada por el contribuyente.

Como es sabido, el fundamento de la norma reglamentaria sobre los efectos de la interrupción injustificada de las actuaciones inspectoras producida por causas no imputables al obligado tributario, artículo 31 RGIT, apartados 3 y 4, se encuentra en la protección de la seguridad jurídica de los contribuyentes administrados y tiende a evitar que una vez que se ha producido el efecto de interrumpir el cómputo de la prescripción con el inicio de las actuaciones inspectoras, pueda congelarse este efecto a pesar de que el procedimiento de inspección no prosiga convenientemente ¹². De ahí que cuando sin motivo alguno por parte de la Inspección y sin que ello sea imputable a maniobras dilatorias por parte del contribuyente, las actuaciones inspectoras se suspendan por más de seis meses, se ordene tener por no interrumpido el cómputo de la prescripción ¹³. No creo que en este supuesto pueda hablarse de verdadera suspensión de actuaciones, porque hay una actuación administrativa no buscada o querida artificialmente por la Administración, que se produce a instancia del contribuyente y que es tendente a dilatar el plazo para contestar del contribuyente.

Propiamente, el efecto de esa actuación administrativa concediendo una ampliación del plazo para hacer alegaciones que se produce el 14 de mayo de 1998 lo que hace es romper la inactividad de la Administración y por tanto romper ese plazo de seis meses que tiene la Administración Tributaria para permanecer inactiva. Al mismo tiempo, sin embargo, a partir de esa actuación administrativa se debería contar de nuevo el plazo de los seis meses hasta el momento en que finalicen las propias actuaciones inspectoras con la notificación de la liquidación definitiva ¹⁴. En el supuesto de hecho que se analiza en la sentencia comentada puesto que desde la fecha de esta última actuación administrativa, el Acuerdo de concesión de ampliación del plazo de alegaciones de 14 de mayo de 1998, hasta la fecha de notificación de la liquidación definitiva resultante del acta, el 30 de octubre de 1998, no transcurren más de seis meses no debería considerarse prescrito el derecho de la Administración

¹² De ahí también la razón por la cual el acto de liquidación definitiva debe quedar amparado bajo la misma cobertura de esta interdicción de paralización injustificada por más de seis meses, pues de lo contrario la liquidación de un tributo derivada de un acta quedaría sin límite en el tiempo, inhabilitando la posible prescripción que se hubiera ganado. *Vid.*, J. J. HIJAS FERNÁNDEZ, «La interrupción de las actuaciones inspectoras en las actas de disconformidad y sus efectos prescriptivos», *Impuestos*, n.º 1/1995.

¹³ *Lo que se prohíbe, en definitiva, son las prácticas morosas, infundadas e injustificadas para liquidar y las dilaciones innecesarias que mantengan al sujeto tributario, objeto de una inspección, en un incierto y prolongado estado de inseguridad, sin que conozca a fecha cierta cuándo se va a finalizar el procedimiento inspector en su conjunto.* *Vid.*, J. J. HIJAS FERNÁNDEZ, «La interrupción de las actuaciones inspectoras...», *cit.*, pág. 83.

¹⁴ Aunque evidentemente ello abre la puerta para que se puedan producir sucesivas rupturas y reaperturas de ese plazo de los seis meses, en una sucesión que podría llegar a ser infinita y absurda.

a determinar la deuda mediante la oportuna liquidación. Pues las actuaciones inspectoras habrían producido su efecto normal de interrupción del cómputo de la prescripción, con lo que la fecha que inicialmente se tenía en cuenta como de finalización del cómputo de la prescripción, el 21 de junio de 1998, ya no sería la fecha de prescripción de la deuda a tener en cuenta.

Nótese que para llegar a esta conclusión no hace falta acudir a las causas de interrupción de la prescripción del artículo 66 de la Ley General Tributaria (LGT) de 1963 ¹⁵, pues en este supuesto de lo que se trata es de determinar si ha existido una paralización injustificada de las actuaciones inspectoras que enerve el efecto interruptivo de la prescripción que va asociado al inicio de actuaciones inspectoras.

Ahora bien, si la conclusión de este análisis es negativa cabe todavía examinar si en el caso concreto el cómputo de la prescripción se ha interrumpido por alguna de las causas señaladas en el artículo 66.1, apartados a), b) y c) de la LGT 1963. Lo que ocurre es que frecuentemente ambos análisis se suelen solapar, introduciendo una mayor confusión sobre estas cuestiones. A menudo para determinar si las actuaciones administrativas o particulares desarrolladas sirven para mantener una interrupción injustificada de las actuaciones inspectoras por más de seis meses, se analizan las actuaciones desde el punto de vista de su eficacia interruptiva del plazo de prescripción, de acuerdo con las causas genéricas de interrupción de la prescripción previstas en el artículo 66 LGT 1963 ¹⁶.

Esto viene también favorecido por los pronunciamientos que, a propósito de la interpretación de este artículo 66.1, ha hecho la jurisprudencia a propósito de los actos y actuaciones con eficacia interruptiva, en donde ambas cuestiones aparecen ligadas, al igual que las condiciones de la interrupción de los plazos prescriptivos a la idea de inactividad de los órganos actuantes o partes reclamantes ¹⁷. Así también, la jurisprudencia del TS ha declarado que *«no cualquier acto tendrá la eficacia interruptiva que en dicho precepto se indica, 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 del Impuesto controvertido»* ¹⁸. Esta interpretación se opone a

¹⁵ Como es de sobra conocido, en este artículo de la ya derogada LGT de 1963 se recogían tres causas genéricas de interrupción de los plazos de prescripción previstos en el artículo 64 de la misma ley, al señalar que éstos se interrumpen:
«a) Por cualquier acción administrativa, realizada con conocimiento formal del sujeto pasivo, conducente al reconocimiento, regulación, inspección, aseguramiento, comprobación, liquidación y recaudación del impuesto devengado por cada hecho imponible. (...)
b) Por la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase.
c) Por cualquier actuación del sujeto pasivo conducente al pago o liquidación de la deuda.»

¹⁶ Son ejemplos de ello, entre otras, la SAN de 13 de noviembre de 2003, rec. núm. 1227/2001 (NFJ016279) o la propia sentencia comentada, STSJ de Madrid de 8 de abril de 2005, rec. núm. 241/2002.

¹⁷ Vid., por ejemplo, la SAN de 18 de diciembre de 2003, rec. núm. 964/2001 (NFJ017037). «Es por ello —señala esta sentencia— que el TS ha considerado como causa de interrupción de la prescripción la existencia de una serie de diligencias de ordenación y un conjunto de actuaciones alegatorias de las partes (...) de suyo contrarias a la idea de inactividad (...).»

¹⁸ STS de 6 de noviembre de 1993, Sala Tercera.

las llamadas «*diligencias argucia*», con la idea esencial de conceptuar como «*acción administrativa*» tan sólo «*aquella que realmente tiene el propósito de determinar la deuda tributaria en una relación de causa a efecto, y que en cuanto a la interrupción exige una voluntad clara, exteriorizada por actuaciones cuyo fin es la regularización tributaria*»¹⁹.

Por ello, una cosa es que una determinada actuación administrativa, como la que se analiza en este comentario, tenga virtualidad suficiente como para entender que no ha existido una completa paralización de las actuaciones inspectoras, por reputarse una actuación necesaria, justificada y con fundamento normativo y otra distinta que quepa atribuir a dicha actuación administrativa eficacia interruptiva del plazo de prescripción, conforme a las causas de interrupción mencionadas en el artículo 66 LGT 1963.

IV. CONCLUSIÓN

La doctrina jurisprudencial negando eficacia a la presentación del escrito de alegaciones en vía de gestión para interrumpir el cómputo de la prescripción no puede servir para extender esta conclusión sobre otras actuaciones administrativas o particulares de contenido diverso al propio escrito de alegaciones. Tampoco para, al amparo de esa tesis, privar de virtualidad alguna a actuaciones administrativas necesarias, legales y justificadas en un caso en el que de lo que se trata es de analizar si ha existido efectivamente una paralización injustificada de las actuaciones inspectoras. En expedientes iniciados de oficio por la Administración, la idea de interrupción injustificada de las actuaciones inspectoras por tiempo superior a seis meses exige una inactividad completa de la Administración o la realización de actuaciones carentes de fundamento y que no encajan en ningún trámite procedimental. El análisis de esta interrupción injustificada y sus efectos en relación con la prescripción no tiene por qué ir unido en todo caso a la existencia de una de las causas genéricas de interrupción de la prescripción.

¹⁹ Vid., SAN de 13 de noviembre de 2003, rec. núm. 1227/2001 (NFJ016279). Lo que se prohíbe, en definitiva, son las prácticas morosas, infundadas e injustificadas para liquidar y las dilaciones innecesarias que mantengan al sujeto tributario, objeto de una inspección, en un incierto y prolongado estado de inseguridad.