

- **Responsabilidad tributaria de los administradores concursales.** *Pilar Álvarez Barbeito*
- **Control jurisdiccional de las normas forales fiscales.** *Carlos Palao Taboada*
- **La necesaria superación del principio de estanqueidad tributaria.** *Javier Eugenio López Candela*
- **Análisis del proceso competitivo en el mercado de auditoría español.** *Paula Rodríguez y Emiliano Ruiz*
- **Aspectos contables de la Ley de apoyo a los emprendedores y su internacionalización.** *Javier Romano Aparicio*
- **Consultas planteadas al ICAC:**
 - **Fusión y escisión de elementos patrimoniales que no constituyen un negocio.** *Juan del Busto Méndez*
 - **UTE. Integración en la contabilidad de los partícipes.** *Javier Romano Aparicio*

REVISTA DE CONTABILIDAD Y TRIBUTACIÓN

Enero 2014 – Número 370

DIRECTOR

Roque de las Heras Miguel (*Presidente del CEF*)

COORDINADORES

M.^a José Leza Angulo (*Profesora del Área Tributaria del CEF*)

Javier Romano Aparicio (*Profesor del Área Contable del CEF*)

CONSEJO ASESOR

María José Aguiló García (*Socia Responsable de KPMG Abogados*)

Sotero Amador Fernández (*Profesor de Contabilidad del CEF*)

Carlos Barroso Rodríguez (*Director Departamento de Auditoría KPMG*)

Alejandro Blázquez Lidoy (*Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario*)

José Manuel Calderón Carrero (*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario*)

Inocencio Carazo González (*Socio Director de Insesa Concursal Abogados*)

Juan Corberá Martínez (*Socio en Deloitte, SL*)

Lorenzo de las Heras Miguel (*Inspector de Entidades de Crédito. Banco de España*)

María Antonia García Benau (*Catedrática de Economía Financiera y Contabilidad*)

Francisco Alfredo García Prats (*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario*)

Begoña Giner Inchausti (*Catedrática de Economía Financiera y Contabilidad*)

José Antonio Gonzalo Angulo (*Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad*)

Alejandro Larriba Díaz-Zorita (*Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad*)

Francisco Magraner Moreno (*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario*)

Miguel Ángel Martínez Lago (*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario*)

Ana María Martínez Pina (*Presidenta del ICAC*)

Juan Mestre Chesa (*Socio-Director de Pwc*)

Carlos Palao Taboada (*Abogado Montero-Aramburu*)

María Amparo Ruiz Genovés (*Socia en Ernst & Young Auditoría*)

José Andrés Sánchez Pedroche (*Profesor de Derecho Financiero y Tributario. Rector de la UDIMA*)

Javier Sancho Sebastián (*Socio de Garrigues*)

Eduardo Sanz Gadea (*Inspector de Hacienda del Estado. Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas*)

Correo electrónico: revistacef@cef.es **Edición electrónica:** www.ceflegal.com



P.º Gral. Martínez Campos, 5
Gran de Gràcia, 171
Alboraya, 23
Ponzano, 15

28010 MADRID
08012 BARCELONA
46010 VALENCIA
28010 MADRID

Tel. 914 444 920
Tel. 934 150 988
Tel. 963 614 199
Tel. 914 444 920

www.cef.es

info@cef.es

902 88 89 90

REDACCIÓN, ADMINISTRACIÓN Y SUSCRIPCIONES:

P.º Gral. Martínez Campos, 5 - 28010 MADRID

Tel. 914 444 920

Fax 915 938 861

Correo electrónico: info@cef.es

EDITA:

Centro de Estudios Financieros, S.L.

IMPRIME:

Artes Gráficas Coyve, S.A.

C/ Destreza, 7

Polígono Industrial «Los Olivos»

28906 Getafe (Madrid)

DEPÓSITO LEGAL: M-1947-1981

- SUSCRIPCIÓN ANUAL A LOS DOS VOLÚMENES (2014) ... 142,31 € (IVA no incluido)

1.º Comentarios y casos prácticos (en papel e internet)

2.º Legislación, Consultas, Jurisprudencia (quincenalmente envío por internet)

(No incluye tomos anuales de recopilación de Legislación y Jurisprudencia)

- SOLICITUD DE NÚMEROS SUELTOS (de Comentarios y casos prácticos):

– Suscriptores 16,35 € (IVA no incluido)

– No suscriptores 19,23 € (IVA no incluido)

En la página www.ceflegal.com encontrará publicados todos los artículos de la *Revista de Contabilidad y Tributación* desde el número 100. Aquellos artículos que se correspondan con su periodo de suscripción los podrá obtener de forma gratuita; los anteriores a su fecha de alta en el producto tendrán un coste de 5 € + IVA por artículo, teniendo los suscriptores un descuento del 50%.

© CENTRO DE ESTUDIOS FINANCIEROS

La Editorial a los efectos previstos en el artículo 32.1 párrafo segundo del vigente TRLPI, se opone expresamente a que cualquiera de las páginas de esta obra o partes de ella sean utilizadas para la realización de resúmenes de prensa. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización de sus titulares, salvo excepción prevista por la ley. Dirijase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47).

SUMARIO

Página

TRIBUTACIÓN

- 1/2014** Responsabilidad tributaria de los administradores concursales: incidencia de las últimas modificaciones legales 5
ACCÉSIT PREMIO ESTUDIOS FINANCIEROS 2013
(Pilar Álvarez Barbeito)
- 2/2014** La constitucionalidad del régimen de control jurisdiccional de las normas forales fiscales 51
(Carlos Palao Taboada)
- 3/2014** La necesaria superación del principio de estanqueidad tributaria 97
(Javier Eugenio López Candela)

CONTABILIDAD

- 4/2014** Análisis del proceso competitivo en el mercado de auditoría español 143
(Paula Rodríguez Castro y Emiliano Ruiz Barbadillo)
- 5/2014** Aspectos contables de la Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización 171
(Javier Romano Aparicio)
- 6/2014** Consultas planteadas al ICAC 183
(Juan del Busto Méndez y Javier Romano Aparicio)

RECENSIONES BIBLIOGRÁFICAS 201

Las referencias aparecidas en los artículos de esta Revista (NFJXXXXX y NFCXXXXX) son los códigos que identifican los documentos en la base de datos Normacef Fiscal y Contable (<http://www.ceflegal.com/fiscal-contable.htm>)

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.

SUMMARY

Page

TAXATION

1/2014	The secondary liability of insolvency administrator: the last legislative changes	5
	ACCESIT PRIZE ESTUDIOS FINANCIEROS 2013	
	<i>(Pilar Álvarez Barbeito)</i>	
2/2014	The constitutionality of the judicial review regime of the basque «foral norms» on tax matters	51
	<i>(Carlos Palao Taboada)</i>	
3/2014	The necessary overcoming of the principle of compartmentalization tax	97
	<i>(Javier Eugenio López Candela)</i>	

ACCOUNTING

4/2014	Analysis of the competitive process in the Spanish audit market	143
	<i>(Paula Rodríguez Castro y Emiliano Ruiz Barbadillo)</i>	
5/2014	Accounting aspects of Law 14/2013, of 27 September, on support for entrepreneurs and their internationalization	171
	<i>(Javier Romano Aparicio)</i>	
6/2014	Questions formulated to ICAC	183
	<i>(Juan del Busto Méndez y Javier Romano Aparicio)</i>	

BIBLIOGRAPHIC REVIEWS	201
------------------------------------	-----

RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA DE LOS ADMINISTRADORES CONCURSALES: INCIDENCIA DE LAS ÚLTIMAS MODIFICACIONES LEGALES

Pilar Álvarez Barbeito

*Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad de A Coruña*

Este trabajo ha obtenido el **Accésit Premio Estudios Financieros 2013** en la modalidad de **Tributación**.

El Jurado ha estado compuesto por: don José Andrés SÁNCHEZ PEDROCHE, don Francisco Alfredo GARCÍA PRATS, don Francisco MAGRANER MORENO, don Juan MESTRE CHESA y don Javier SANCHO SEBASTIÁN.

Los trabajos se presentan con seudónimo y la selección se efectúa garantizando el anonimato del autor.

EXTRACTO

La responsabilidad prevista respecto de los administradores concursales aparece recogida en el artículo 43.1 c) de la LGT de 2003, ya en su redacción original. Sin embargo, el interés suscitado por el contenido de dicho precepto ha ido ganando relevancia de la mano de la crisis económica que afecta a nuestro país. En el presente trabajo se analizan las principales cuestiones que se suscitan al hilo de la aplicación práctica de ese precepto, problemas en muchos casos derivados de los conflictos surgidos entre normas tributarias y concursales. Algunos de estos conflictos se han solventado a través de importantes modificaciones normativas realizadas en los últimos años, aunque otros siguen existiendo. Muestra de ello son las diferentes opiniones que, respecto de temas muy relevantes, se vienen sosteniendo por la Administración Tributaria, de una parte, y la doctrina y jurisprudencia, de otra.

Palabras claves: responsabilidad subsidiaria, concurso de acreedores y administrador concursal.

Fecha de entrada: 03-05-2013 / Fecha de aceptación: 09-07-2013

THE SECONDARY LIABILITY OF INSOLVENCY ADMINISTRATOR: THE LAST LEGISLATIVE CHANGES

Pilar Álvarez Barbeito

ABSTRACT

The secondary liability of insolvency administrator is regulated by article 43.1 c) of LGT 2003, since its original version. However, the interest in the content of that provision has grown by the economic crisis in our country. In this paper we analyze the main problems arising from the practical application of this provision. These problems arise, in many cases, by the joint application of tax and insolvency regulations. Some of these conflicts have been resolved through the last legislative changes about this issue. However, other problems remain like those resulting from the different opinions on some issues advocated by the Tax Administration, on one hand, and the doctrine and jurisprudence, on the other.

Keywords: secondary liability, insolvency administrator and insolvency proceedings.

Sumario

- I. Cuestiones introductorias
- II. Principales aspectos de la configuración legal de la responsabilidad de los administradores concursales
 - 1. Presupuestos necesarios para la exigencia de la responsabilidad
 - 2. Elementos subjetivos de la responsabilidad
 - 3. Cuestiones relativas al alcance de la responsabilidad
 - 4. Aspectos procedimentales de la responsabilidad: matices a la aplicación del beneficio de excusión
- III. Diferenciación entre créditos tributarios concursales y contra la masa
 - 1. Consideraciones generales
 - 2. Análisis de supuestos controvertidos: especial relevancia del criterio del devengo como elemento diferenciador
- IV. Principales presupuestos generadores de responsabilidad subsidiaria para los administradores concursales
 - 1. Incumplimiento de las nuevas obligaciones de comunicación telemática con la Agencia Tributaria
 - 2. Incumplimientos relacionados con la formación e inventario de la masa activa: especial atención al ejercicio de acciones de reintegración respecto de acuerdos de refinanciación
 - 3. Irregularidades cometidas en la determinación de la masa pasiva
 - 4. Otras irregularidades susceptibles de generar responsabilidad

Bibliografía

I. CUESTIONES INTRODUCTORIAS

La responsabilidad específicamente prevista respecto de los administradores concursales aparece recogida en el artículo 43.1 c) de la Ley General Tributaria (LGT) de 2003, ya en su redacción original. No obstante lo anterior, lo cierto es que el interés por la misma ha crecido en los últimos años, debido al incremento sustancial de los concursos de acreedores ocasionados por la situación económica por la que atraviesa nuestro país. Evidentemente, la Administración Tributaria no es ajena a esta realidad y ese es el motivo de que en los últimos años haya incrementado su interés por controlar de una forma más exhaustiva tanto las distintas fases de los procesos concursales, como a los sujetos que intervienen en los mismos.

La toma de posición de la Hacienda Pública en ese sentido es evidente a la vista de los Planes de Control Tributario de los últimos años. Así, aunque ya desde 2005 es posible encontrar referencias a la necesidad de controlar los citados aspectos, es sobre todo desde 2011 cuando la Administración Tributaria muestra una posición más beligerante respecto de estas cuestiones. En ese sentido, la Resolución de 8 de marzo de 2013, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), por la que se aprueban las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2013¹, en la misma línea que los dos anteriores, dedica un apartado específico al «control de procesos concursales», señalando las pautas que deben marcar el quehacer los órganos de gestión e inspección en la lucha contra el fraude fiscal en ese ámbito. Pues bien, entre ellas se alude expresamente a la necesidad de intensificar el control de la «responsabilidad de los administradores concursales», materia objeto de análisis en las siguientes páginas.

Así las cosas, los administradores concursales deberán atender a las consecuencias que de su actuación pueden derivarse, no solo en el plano civil y penal, sino también desde la perspectiva específicamente tributaria. En ese sentido, cuando el acreedor afectado por una conducta irregular del administrador concursal sea la Hacienda Pública, la LGT [art. 43.1 c)] le ofrece un instrumento de garantía adicional para exigir de aquel una responsabilidad cuya finalidad no es otra que la de lograr la efectividad de la función recaudatoria que la Administración Tributaria tiene encomendada.

En ese contexto han de enmarcarse las consecuencias que desde la óptica tributaria pueden desencadenarse en el curso de un proceso concursal para el sujeto que haya sido designado como administrador concursal de una entidad afectada por esa situación.

¹ Vid. BOE, n.º 61, de 12 de marzo de 2013, págs. 19.134 a 19.152.

II. PRINCIPALES ASPECTOS DE LA CONFIGURACIÓN LEGAL DE LA RESPONSABILIDAD DE LOS ADMINISTRADORES CONCURSALES

Como se ha señalado, es el artículo 43.1 c) de la LGT de 2003 el que contempla la responsabilidad específica de este tipo de sujetos, calificando concretamente como responsables subsidiarios a «Los integrantes de la administración concursal y los liquidadores de sociedades y entidades en general que no hubiesen realizado las gestiones necesarias para el íntegro cumplimiento de las obligaciones tributarias devengadas con anterioridad a dichas situaciones e imputables a los respectivos obligados tributarios. De las obligaciones tributarias y sanciones posteriores a dichas situaciones responderán como administradores cuando tengan atribuidas funciones de administración».

Así pues, en este precepto se alude a una responsabilidad similar a la que hacía referencia el artículo 40.2 de la LGT de 1963, que calificaba del mismo modo la responsabilidad que entonces era exigible a «los síndicos, interventores o liquidadores de quiebras, concurso, sociedades y Entidades en general». No obstante lo anterior, entre ambos preceptos hay algunas diferencias reseñables que han de ser tenidas en cuenta a la hora de determinar los elementos que configuran actualmente la responsabilidad de los administradores concursales.

1. PRESUPUESTOS NECESARIOS PARA LA EXIGENCIA DE LA RESPONSABILIDAD

Con relación a las aludidas diferencias ha de destacarse, en primer lugar, el hecho de que mientras el referido precepto de la LGT de 1963 anudaba la responsabilidad de tales sujetos al hecho de que pudiera apreciarse «negligencia o mala fe» en la realización de las gestiones necesarias para el íntegro cumplimiento de sus obligaciones tributarias, el actual artículo 43.1 c) de la LGT ha prescindido de tal exigencia. Esta modificación, como ha señalado la doctrina², no debe interpretarse en ningún caso como sinónimo de una responsabilidad de corte objetivo para los administradores concursales³. Antes al contrario, y en una primera aproximación a esta cuestión, la aludida modificación debe entenderse como un intento por acercar la diligencia que se exigirá a estos sujetos en el desempeño de las gestiones necesarias para lograr el cumplimiento de las obligaciones tributarias generadas en relación con la persona o entidad concursa-

² Vid. ROZAS VALDÉS, J. A.: *La responsabilidad fiscal de los administradores*, CEU, Barcelona, 2009, pág. 15; VARONA ALABERN, J. E. y ARRANZ DE ANDRÉS, C.: «La responsabilidad tributaria de los administradores concursales», *Anuario de Derecho Concursal*, n.º 8, 2006, págs. 163 y ss.

³ En contra de esta posición se manifestó CHECA GONZÁLEZ, C.: «Notas sobre la nueva regulación de los responsables tributarios en el anteproyecto de LGT», *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, n.º 5, 2003, pág. 23, afirmando que la responsabilidad subsidiaria «va a pasar a ser de carácter objetivo, sin necesidad, por tanto, de la concurrencia de elemento culposo alguno, en el obrar de las personas mencionadas, para que la citada responsabilidad se declare».

da, a la diligencia que en el ámbito mercantil se viene entendiendo como exigible al común de los administradores⁴.

Por tanto, solo cuando pueda apreciarse desatención o conducta irregular en la actuación del administrador concursal, podrá generarse una responsabilidad de corte tributario para estos sujetos, extremos que habrán de valorarse también a la vista del nivel de participación o intervención que el administrador concursal tenga atribuido en relación con la actividad del concursado⁵. Ahora bien, evidentemente ello será así cuando se den el resto de las condiciones que necesariamente deben concurrir para que proceda dicha exigencia. En ese sentido, ha de poder constatarse la existencia de un daño para la Administración Tributaria, traducido en la falta de cobro de su crédito frente al concursado ya que, de forma similar a lo que ocurre con la responsabilidad de carácter civil contemplada en el artículo 36 de la Ley Concursal (LC), sin daño no hay responsabilidad, aun cuando pudiera constatarse la existencia de conducta irregular en la gestión del administrador concursal⁶. A mayor abundamiento, y teniendo en cuenta que el artículo 43.1 c) de la LGT condiciona la existencia de la responsabilidad al hecho de que las conductas causantes del daño sean «imputables a los respectivos obligados tributarios», debe existir siempre un nexo causal entre las referidas situaciones que permita apreciar con claridad la relación entre la concreta conducta del administrador concursal y el daño provocado a consecuencia de la misma (causa-efecto), relación o nexo cuya prueba incumbe a la Administración Tributaria.

En ese sentido, el acto administrativo en el que se declare la responsabilidad subsidiaria de un administrador concursal debe incluir una motivación de las razones que han conducido a la Administración a dictar tal acto administrativo, con expresa referencia a la conducta concreta de ese sujeto y su relación con el daño causado a la Hacienda Pública, no siendo suficiente para cumplir tal requisito que la Administración se limite a incluir en el aludido acto administrativo una referencia a «expresiones estereotipadas y genéricas»⁷.

⁴ Entre otros, MORRAL SOLDEVILLA, R.: «Comentario al artículo 35 LC», en VV. AA.: *Comentarios a la Ley Concursal*, T. I, Bosch, Barcelona, 2004, págs. 391; ZUMAQUERO GIL, L.: «La responsabilidad civil de los administradores concursales», *In Dret*, n.º 1, 2013, págs. 11 a 15.

⁵ ZUMAQUERO GIL, L.: «La responsabilidad civil de los administradores concursales», *op. cit.*, pág. 24, señala: «Parece claro que los posibles supuestos de falta de diligencia variarán dependiendo de si la labor del administrador concursal es de intervención o de sustitución de la persona del deudor, teniendo en cuenta que los deberes a desempeñar son distintos, siendo en el primer caso el de vigilar la administración que otro realiza de un patrimonio, y en el segundo, la propia administración de un patrimonio».

⁶ En ese sentido resulta interesante la STS de 21 de mayo de 2012 (RJ 2012/6537), así como el voto particular del Magistrado Ignacio Sánchez Gargallo, en torno a las condiciones que deben concurrir en la conducta del administrador para que pueda exigírsele responsabilidad en aquellos casos en los que el concurso se califique como culpable.

⁷ En ese sentido, y a partir de la STC de 27 de marzo de 2006 (RTC 2006, 85), nuestros tribunales vienen manteniendo respecto de los liquidadores, cuya responsabilidad se regula conjuntamente con la de los administradores concursales, «que no puede considerarse suficiente la mera indicación de su condición de liquidador en un determinado momento y la referencia genérica a las obligaciones de diligencia propias de los liquidadores, ni tampoco puede considerarse suficiente la mera expresión del hecho que se atribuye a la sociedad, consistente en no haber ingresado las cuotas

Además de lo anterior, en ese contexto habrá que atender a aspectos tales como, por ejemplo, el «efecto convalidatorio que la intervención o aprobación judicial puede tener respecto de la conducta de estos administradores (...) y también a la posible imputación del perjuicio fiscal a la propia Hacienda Pública, por falta de diligencia en el ejercicio de sus derechos y acciones»⁸. Compartimos aquí la opinión manifestada por la doctrina mercantilista en virtud de la cual, cuando la actuación del administrador concursal de la cual se haya derivado un daño esté precedida y avalada por la correspondiente autorización judicial en ese sentido, «esta autorización previa por el juez del concurso, en los casos en que deba tener lugar, debe ser entendida como una presunción de que el administrador concursal ha actuado diligentemente»⁹.

Por otra parte, y en relación con el segundo de los supuestos mencionados, ha de tenerse en cuenta que la Administración Tributaria no podrá exigir responsabilidad al administrador concursal por un daño que ella misma pudiera haber provocado al no ejercitar en tiempo y forma sus acciones en alguna de las fases del desarrollo del concurso, extremo que desarrollaremos más adelante al hilo del comentario de algunos supuestos concretos que en este sentido se han planteado en la práctica.

2. ELEMENTOS SUBJETIVOS DE LA RESPONSABILIDAD

Analizados los presupuestos para la viabilidad de la exigencia de responsabilidad a los administradores concursales, es necesario hacer una referencia al elemento subjetivo de la misma centrado en lo que el artículo 43.1 c) de la LGT denomina «integrantes de la administración concursal», a los que se limita el objeto de nuestro estudio.

En ese sentido, el análisis de la referencia que la LGT hace a los «integrantes de la administración concursal» ha de examinarse ahora a la vista de las novedades introducidas por la Ley 38/2011¹⁰, en virtud de la cual se modificó la LC y a tenor de la cual, como regla general, la ad-

devengadas en un determinado momento» (STSJ de Madrid, de 29 noviembre de 2012 (JT 2012/1349). En el mismo sentido, la STSJ de Cataluña de 14 de abril de 2005, JUR 2005/123080, señalaba que «todo ello debe estar presente en la motivación del acto de declaración de responsabilidad, motivación que no es otra cosa que la exteriorización de las causas del acto concreto y que deviene siempre obligatoria en los actos y resoluciones que limiten derechos o intereses legítimos y alcanza su fundamento en los principios constitucionales de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos y tutela judicial efectiva, pues solo así se procederá adecuadamente a la revisión de los actos administrativos».

⁸ ZABALA RODRÍGUEZ FORNOS, A.: «Comentarios al artículo 43 de la LGT: Los responsables subsidiarios», *Grandes Tratados*, Aranzadi, 2008 (BIB 2008/3390), pág. 331. Sobre esta cuestión *vid.*, FONSECA CAPDEVILLA, E.: «Efectos de la declaración del concurso: efectos fiscales», en VV. AA.: *Comentarios a la Ley Concursal*, Marcial Pons, Madrid, 2004, pág. 421.

⁹ ZUMAQUERO GIL, L.: «La responsabilidad civil de los administradores concursales», *op. cit.*, pág. 20. La misma conclusión se desprende de las palabras de VARONA, J. E. y ARRANZ, C.: «La responsabilidad tributaria de los administradores concursales», *Anuario de Derecho Concursal*, n.º 8, 2006, pág. 172.

¹⁰ Ley 38/2011, de 10 de octubre, de reforma de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal.

ministración concursal ya no estará integrada por tres miembros, como sucedía antes, sino por un único sujeto que debe reunir los requisitos establecidos al efecto en la legislación concursal¹¹.

De acuerdo con lo anterior podría pensarse que el legislador tributario podría haber modificado el tenor literal del artículo 43.1 c) de la LGT para introducir una referencia, en singular, al administrador concursal. No obstante lo anterior, lo cierto es que, aun constituyendo la aludida modificación la regla general, existen supuestos en los que, por diferentes motivos, como es el caso de que el concurso tenga una «especial trascendencia» (art. 27 LC), pueda designarse a otro administrador concursal. En esos casos no parece que pueda plantearse duda alguna de que a ambos sujetos les alcanzaría la responsabilidad prevista en el artículo 43.1 c) de la LGT.

Ahora bien, más complicaciones plantea resolver si la responsabilidad recogida en tal precepto podrá alcanzar también a los llamados auxiliares delegados. Estos sujetos, de acuerdo con la LC, serán designados en la mayoría de los casos directamente por administrador concursal que requiere su ayuda (aunque en ocasiones su nombramiento lo realice el juez), siendo aquel, además, quien le retribuya por sus servicios¹².

En el ámbito de la responsabilidad civil, y a la vista del artículo 36 de la LC, la cuestión, en principio, se resuelve de forma clara, al señalar que «Los administradores concursales y los auxiliares delegados responderán frente al deudor y frente a los acreedores de los daños y perjuicios causados a la masa por los actos y omisiones contrarios a la Ley o realizados sin la debida diligencia». Así pues, se menciona expresamente la posibilidad de que los auxiliares delegados sean considerados responsables, responsabilidad que compartirán de forma solidaria con los administradores concursales, salvo que estos últimos puedan probar que han empleado toda la diligencia debida para prevenir o evitar el daño.

Sin embargo, desde el punto de vista estrictamente tributario, la cuestión no está resuelta, inclinándose la mayor parte de la doctrina que se ha manifestado a este respecto en el sentido de excluir a los auxiliares delegados de la responsabilidad prevista en el artículo 43.1 c) de la LGT¹³.

En defensa de esa posición pueden barajarse varios argumentos. Así, en primer lugar, no hay que olvidar la relación que usualmente une al administrador concursal y el auxiliar delegado que este pueda haber designado, relación basada, en principio, en la confianza y en un deber del delegante (administrador concursal) de vigilar las actuaciones que realice la persona en la que ha

¹¹ Vid. VÉLEZ NOGUERUELA, J. L.: «La administración concursal», *Revista Aranzadi Doctrinal*, n.º 3, 2012 (BIB 2012/954).

¹² ZUMAQUERO GIL, L.: «La responsabilidad civil de los administradores concursales», *op. cit.*, pág. 8.

¹³ En ese sentido VALERO LOZANO, N.: *El régimen jurídico del crédito público en la Ley Concursal*, La Ley, Madrid, 2007, págs. 11-112, considera que de acuerdo con el tenor literal de la LGT los auxiliares delegados quedarán extramuros de la responsabilidad que nos ocupa, aun cuando el autor considera que ello es consecuencia de una deficiencia legislativa heredada de la LGT anterior.

delegado funciones (auxiliar delegado)¹⁴. Pues bien, teniendo esto en cuenta y, por otro lado, las especiales características de la responsabilidad tributaria, en cuanto prerrogativa en manos de la Administración en virtud de la cual esta podrá exigir el pago de una deuda tributaria a una persona diferente a la que manifiesta la capacidad económica de la que deriva tal obligación, la mayor parte de la doctrina tributarista se inclina por negar la extensión de la responsabilidad tributaria más allá de lo que estrictamente ha de entenderse por «administración concursal» que, en la actualidad, y a tenor del artículo 27 de la LC, está integrada como regla general por un «único miembro», el administrador concursal¹⁵.

De esta forma, la responsabilidad que desde la óptica tributaria pudiera corresponderse con el perjuicio causado a la Hacienda Pública por acciones u omisiones del auxiliar delegado, será asumida por el administrador concursal, que tiene sobre él un deber de vigilancia derivado de la relación de «delegación» que media entre ambos. Lo que no parece que pueda negarse es la posibilidad de que este pueda iniciar por vía civil las acciones necesarias para resarcirse frente a aquel, por las circunstancias ya señaladas¹⁶.

3. CUESTIONES RELATIVAS AL ALCANCE DE LA RESPONSABILIDAD

3.A. Incidencia del momento del devengo de las obligaciones tributarias objeto de la responsabilidad

Fruto también de la comparativa entre el actual artículo 43.1 c) de la LGT y el artículo 40.2 de la Ley de 1963, es fácil apreciar otra modificación relevante que incide directamente sobre el alcance de la responsabilidad que habrán de asumir los administradores concursales. Así, mientras ese último precepto se refería únicamente a la posible exigencia de responsabilidad respecto de las obligaciones tributarias devengadas «antes» del concurso o quiebra, la responsabilidad actualmente prevista para los administradores concursales alcanza a aquellas obligaciones tributarias, pero ahora también, además, a las devengadas posteriormente a tales situaciones.

¹⁴ Vid. TIRADO, I.: «Auxiliares delegados», en la obra colectiva VV. AA. *Comentario a la Ley Concursal I*, Thomson-Cívitas, Madrid, 2004, pág. 659.

¹⁵ BLÁZQUEZ LIDOY, A.: «Novedades de la Ley General Tributaria 58/2003 en la regulación de la responsabilidad tributaria y de la sucesión», *RCyT*, CEF, n.º 255, 2004, pág. 43; VARONA ALABERN, J. E. y ARRANZ DE ANDRÉS, C.: «La responsabilidad tributaria de los administradores concursales», *op. cit.*, pág. 170; IÑIGUEZ, P.: «La responsabilidad de los administradores concursales», *Revista Jurídica de la Comunidad Valenciana*, 2006, pág. 19; MUÑOZ VILLAREAL, A.: «La responsabilidad tributaria de los síndicos, liquidadores, administradores concursales y auxiliares delegados», *RJUAM*, n.º 23, 2011-I, pág. 50; MUÑOZ VILLAREAL, A.: «La responsabilidad tributaria de la administración concursal», *Anuario de Derecho Concursal*, n.º 25, 2012, págs. 260 y ss.

¹⁶ Vid. VARONA ALABERN, J. E. y ARRANZ DE ANDRÉS, C.: «La responsabilidad tributaria de los administradores concursales», *op. cit.*, pág. 170.

A ambos tipos de obligaciones se refiere expresamente el legislador, y lo hace de forma separada, estipulando diferencias relevantes en cuanto al alcance de la responsabilidad exigible en cada caso a los administradores concursales. En ese sentido, mientras que respecto de las obligaciones tributarias devengadas antes del auto declarativo del concurso el administrador concursal podrá acabar respondiendo con carácter subsidiario, sin que dicha responsabilidad alcance a las sanciones, para el caso de que las citadas obligaciones se devengasen tras el inicio del proceso concursal el legislador fiscal prevé un plus de responsabilidad. En ese sentido, el segundo inciso del artículo 43.1 c) de la LGT les atribuye en esos casos, y siempre que el administrador concursal realice funciones propias de un administrador social, la misma responsabilidad que la LGT prevé para estos, extremo que, como veremos seguidamente, puede traducirse, entre otras cuestiones, en la posibilidad de exigir al administrador concursal también el abono de las sanciones que correspondan.

Ciertamente, el tenor literal del artículo 43.1 c) de la LGT, estableciendo la aludida diferenciación, guarda un paralelismo evidente con la clasificación que el artículo 84 de la LC realiza entre los créditos concursales (surgidos antes del concurso), y aquellos otros que tendrán la calificación de créditos contra la masa (originados tras el inicio del concurso).

Pues bien, al alcance de la responsabilidad en ambos casos nos referimos a continuación, comenzando por el análisis de la más gravosa de ellas, esto es, la que podrán asumir respecto de los créditos contra la masa. La razón de que hayamos invertido el orden establecido en el artículo 43.1 c) de la LGT a la hora de analizar los dos presupuestos de responsabilidad allí establecidos, no es otra, como veremos, que evitar reiteraciones.

a) Responsabilidad respecto de obligaciones tributarias devengadas tras la declaración de concurso: créditos contra la masa

La derivación de responsabilidad respecto de los aludidos créditos contra la masa devengados, por tanto, tras la apertura del proceso concursal, tiene por objeto garantizar el cobro de aquellas obligaciones tributarias que puedan surgir tanto como consecuencia de la gestión del mismo como de la continuidad de la actividad propia del concursado mientras dura esa situación. Ciertamente, si se repara en el hecho de que la existencia de una actividad económica genera siempre obligaciones de carácter tributario, no será difícil pensar, durante el concurso, en el devengo de tributos como el IBI; el IVTM; el IVA, tanto respecto de operaciones propias de la actividad económica del concursado como de aquellas realizadas con el fin de satisfacer los créditos concursales, como puede ser el caso de las transmisiones de inmuebles; o el devengo de obligaciones generadas por las retenciones practicadas, por ejemplo, a los trabajadores de la entidad de que se trate.

Pues bien, respecto de esas obligaciones tributarias pueden terminar respondiendo los administradores concursales, de forma subsidiaria, por las acciones u omisiones que puedan atribuírseles y en virtud de las cuales la Administración Tributaria haya experimentado un perjuicio traducido en la falta de cobro de los referidos créditos detentados frente a la entidad concursada.

No obstante lo anterior, el 43.1 c) de la LGT introduce un plus de responsabilidad respecto de los administradores concursales con referencia expresa a los créditos contra la masa, prevista para aquellos casos en los que tales sujetos tengan atribuidas funciones de administración. Así pues, cuando la entidad concursada no esté meramente intervenida, sino que se halle suspendida en sus funciones de administración, que en ese caso asume el administrador concursal, la LGT prevé que la Administración pueda exigir de estos, siempre que concurran los presupuestos para ello, una responsabilidad similar a la que se contempla en el citado texto legal para los administradores sociales con inclusión, en el caso de que la entidad continúe desarrollando su actividad, de las sanciones.

Así pues, presuponiendo que la concursada prosiga con su actividad, los administradores concursales pueden terminar asumiendo la responsabilidad prevista en el artículo 43.1 a) de la LGT, precepto en el que el legislador contempla una responsabilidad subsidiaria, que alcanza a las sanciones, para administradores de hecho o de derecho de personas jurídicas infractoras¹⁷. En este caso la responsabilidad tampoco se establece con carácter objetivo, toda vez que su exigencia se anuda a una serie de comportamientos activos u omisivos que, al menos de forma indirecta, han provocado o, si se prefiere, no han impedido pudiendo hacerlo, la comisión de la infracción imputable a la persona jurídica. En ese sentido el legislador se refiere al hecho de que los administradores sociales «no hubiesen realizado los actos necesarios que sean de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios», «hubiesen consentido el incumplimiento por quienes de ellos dependan», o «hubiesen adoptado acuerdos que posibilitasen las infracciones». Pues bien, en esa situación, la responsabilidad que podría exigirse al administrador concursal sería, por tanto, de carácter subsidiario con inclusión de las sanciones.

Ahora bien, el artículo 43.1 a) de la LGT, al que acabamos de referirnos, comienza señalando que la responsabilidad exigible será la anteriormente descrita, «sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo a) del apartado 1 del artículo 42 de esta ley», precepto en el que se establece la responsabilidad, en esta ocasión de carácter solidario, alcanzando también a las sanciones, para aquellos sujetos que «sean causantes o colaboren activamente en la realización de una infracción tributaria». De acuerdo con lo anterior, cuando el administrador concursal haya de responder por un crédito contra la masa, y siempre que desarrolle las funciones de administración social, podrá llegar a comunicársele un acto de derivación de responsabilidad de carácter solidario, extremo que será posible cuando la Administración Tributaria aprecie, y pueda motivar, que dicho sujeto ha realizado las conductas previstas en el artículo 43.1 a) colaborando de forma «activa» en la comisión de la infracciones imputables a la entidad concursada.

Ciertamente, el deslinde entre ambos tipos de responsabilidad respecto de los administradores sociales y, por ende, también respecto de los concursales cuando asumen las funciones de aquellos, radicará en la identificación de la conducta «activa» que debe concurrir para que proceda derivar

¹⁷ Entre otros, FERNANDO AMOR, J. A.: *La responsabilidad fiscal de los administradores y sucesores de personas jurídicas*, Bosch, 2005, págs. 58 y ss.; MARTÍNEZ MICÓ, J. G.: «El alcance de la responsabilidad tributaria de los administradores de sociedades: su extensión a las sanciones», *Quincena Fiscal*, n.º 22, 2009 (BIB 2009/1839).

responsabilidad de carácter solidario. Tal y como ha señalado la doctrina, parece que la diferenciación debe centrarse en dilucidar si se está ante una conducta omisiva, de dejación de funciones, que acarrearía una responsabilidad de corte subsidiario, o si del quehacer del administrador se infiere una participación activa en la comisión de la infracción por ejemplo, a través de la deducción de facturas falsas por la entidad¹⁸. Como ya puede intuirse, y así se desprende de la jurisprudencia existente sobre esta cuestión, el deslinde entre ambos tipos de actuación y, por tanto, entre las dos clases de responsabilidad tributaria mencionadas, no es, ni muchos menos, una tarea sencilla¹⁹.

b) Responsabilidad respecto de obligaciones tributarias devengadas antes de la declaración de concurso: créditos concursales

Más sencilla se plantea la cuestión cuando la responsabilidad exigida a los administradores concursales se anuda a una obligación tributaria devengada antes de la declaración de concurso en cuyo caso, como ya señalamos, el alcance de la misma no se extiende a las sanciones. Se tratará, por tanto, de un supuesto general de responsabilidad subsidiaria.

No obstante lo anterior, cuando hablamos de créditos concursales, y por tanto devengados antes del inicio del concurso, ha de plantearse la posible compatibilidad de la responsabilidad que proceda derivar al administrador concursal, con la responsabilidad que pudiera corresponder a los administradores sociales por las irregularidades cometidas en tanto estuvieron al frente de la entidad. De estas irregularidades, traducidas en acciones u omisiones generadoras de infracciones tributarias imputables a la entidad por ellos representada, pueden derivarse obligaciones tributarias incumplidas respecto de las cuales el administrador concursal puede actuar, igualmente, de forma irregular, extremo que podrá conllevar la exigencia de responsabilidad también para él.

En realidad, se trata de dos responsabilidades que, aun pudiendo tener el mismo origen, cuentan con diferentes presupuestos de hecho generadores de responsabilidad y, por supuesto, afectan a sujetos distintos.

Por lo que respecta a la responsabilidad exigible a los administradores sociales ex artículo 43.1 a) de la LGT, ya hemos visto que los mismos responderán, generalmente, de forma subsidiaria por aquellas acciones u omisiones que pudieran provocar la comisión de una infracción tributaria imputable a la persona jurídica a la que representen, alcanzando en ese caso la responsabilidad a las sanciones.

Además, y como también se ha puesto ya de manifiesto en el apartado anterior, puede darse el caso de que esos administradores sociales terminen siendo considerados responsables solida-

¹⁸ Vid. SÁNCHEZ PEDROCHE, J. A.; BAS SORIA, J. y MOYA CALATAYUD, F.: *Estudio concordado y sistemático de la Ley General Tributaria y su normativa de desarrollo*, Tomo I, Tirant lo Blanch, 2012, pág. 491.

¹⁹ Véase el razonamiento esgrimido al respecto en la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Foral de 22 de septiembre de 2010 (JUR 2010/401198).

rios, de acuerdo con lo previsto en el artículo 42.1 a) de la LGT, en aquellos casos en los que se considere que su colaboración en la comisión de la infracción es activa y no consecuencia de una mera dejación de funciones.

Pues bien, en ambos supuestos la concurrencia de la responsabilidad del administrador concursal, con la que pueda exigirse a los administradores sociales, tendrá consecuencias relevantes para el primero.

Así, en el caso de que la responsabilidad que se exija al administrador social sea subsidiaria, enmarcada en el apartado a) del artículo 43.1 de la LGT, estaríamos antes dos responsables subsidiarios a los que no resulta de aplicación la regla de la solidaridad prevista en el artículo 35.6 de la LGT, ya que no responderían por el mismo presupuesto de hecho. Pues bien, en este caso la LGT no establece un orden para dirigirse primero frente a uno u otro, con el inconveniente de que si la Administración optase por exigir responsabilidad al administrador concursal en primer término, este solo tiene derecho a repetir frente al deudor principal (entidad concursada), y no frente al administrador social (responsable subsidiario)²⁰.

Por otro lado, si a la administración social se le exige responsabilidad solidaria, en los términos ya expuestos, ello podría beneficiar al concursal, toda vez que el carácter subsidiario de su responsabilidad respecto de los créditos concursales implica que tenga que existir declaración de fallido, no solo frente al deudor principal, sino también frente a sus responsables solidarios.

3.B. El alcance objetivo de la responsabilidad del administrador concursal

Tal y como se desprende de todo lo anterior, en función de la calificación que haya de otorgarse al crédito tributario que la Administración Tributaria pudiera dejar de cobrar, provocada por una conducta irregular del administrador concursal, aquella podría requerir de este una responsabilidad que, según los casos, puede ser subsidiaria, incluyendo o no las sanciones de acuerdo con los requisitos previstos para ambos supuestos, e incluso llegar a tener carácter solidario.

Pues bien, aclarada esta cuestión es necesario hacer referencia a otro aspecto relativo al alcance de la responsabilidad de los administradores concursales, en su vertiente objetiva, análisis este que debe realizarse partiendo de una diferencia importante existente en ese sentido entre el tenor literal del artículo 43.1 c) y el artículo 41, ambos de la LGT. En ese sentido, mientras que en este último precepto, encargado de regular los aspectos generales de los responsables tributarios, se señala que «la responsabilidad alcanzará a la totalidad de la deuda tributaria exigida en periodo voluntario», extremo que excluiría la exigencia de obligaciones como las generadas por intereses o recargos, como el de apremio, el artículo 43.1 c) de la LGT relaciona la responsabi-

²⁰ CRUZ AMORÓS, M.: «Sucesores, responsables, capacidad de obrar y domicilio tributarios», en la obra colectiva VV. AA.: *Estudios de la Ley General Tributaria*, Lex Nova, Valladolid, 2006, pág. 203.

lidad de los administradores concursales con las «obligaciones tributarias devengadas», antes o tras la apertura del concurso.

La utilización de la expresión «obligaciones tributarias devengadas», más amplia que la empleada por el legislador con carácter general en el artículo 41 de la LGT, consideramos que abre la puerta a la posibilidad de exigir al administrador concursal responsabilidad por posibles obligaciones accesorias que puedan haberse generado junto con las obligaciones principales del concursado, como es el caso de los mencionados recargos e intereses²¹. En esa línea y respecto de los liquidadores, a los que también se aplica la responsabilidad que comentamos, sentencias como la del TSJ de Galicia de 14 de octubre de 2010²², señalan que el «artículo 43.1 c) de la LGT 2003 no impide que se incorpore a la responsabilidad del liquidador los recargos e intereses de obligaciones anteriores».

En ese sentido, si el administrador concursal deja de incluir en la lista de acreedores un crédito tributario por intereses o recargos devengados antes del inicio del concurso, siempre y cuando la Administración haya hecho valer en tiempo y forma su condición de acreedora respecto de esas partidas presentando la oportuna certificación administrativa, no parece que pueda dudarse de que se den las condiciones para exigir responsabilidad tributaria al administrador concursal, siempre que ese sea el motivo del perjuicio económico experimentado por la Hacienda Pública. De igual modo, cuando tales obligaciones de carácter accesorio se generen respecto de un crédito contra la masa no abonado a su vencimiento debido a una actuación irregular del administrador concursal, consideramos que también en ese caso podría derivarse para él responsabilidad si a su quehacer se debe la falta de cobro por parte de la Administración.

A mayor abundamiento ha de repararse en otro elemento diferencial relativo al alcance de la responsabilidad de los administradores concursales respecto de la regla general establecida en la LGT en ese sentido. Nos referimos a la posibilidad de que tales sujetos puedan tener que hacerse cargo no solo de obligaciones materiales del deudor principal, como sucede generalmente con los supuestos de responsabilidad tributaria previstos en la LGT, sino también de obligaciones formales de aquel.

Es decir, por regla general, el hecho de que el legislador prevea la responsabilidad respecto de «la totalidad de la deuda tributaria (...)» ha sido interpretado tradicionalmente como sinónimo de que el alcance de la misma se limita al cumplimiento de obligaciones materiales quedando al margen, por tanto, las de carácter formal²³. No obstante lo anterior, cuando la responsabilidad se exija de quien tiene la condición de administrador concursal este extremo ha de matizarse, y ello a la luz de las exigencias que tanto la normativa tributaria como la legislación concursal han

²¹ BLÁZQUEZ LIDOY, A.: «Novedades de la Ley General Tributaria 58/2003 en la regulación de la responsabilidad tributaria y de la sucesión», *op. cit.*, pág. 7.

²² JUR/2010/413640.

²³ GALÁN RUIZ, J.: *La responsabilidad tributaria*, Thomson-Aranzadi, Navarra, 2005, págs. 67-68.

introducido al respecto. En ese sentido, y aun cuando estos extremos serán analizados más detenidamente en apartados posteriores de este trabajo, podemos reparar, a modo de ejemplo, en algunas de las exigencias de carácter formal que podrán exigirse directamente del administrador concursal y que afectan a obligaciones formales de carácter tributario exigibles a la entidad concursada²⁴. Así se desprende, v. gr., de preceptos como el artículo 99.3 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA), introduciendo la obligación para la administración concursal de rectificar declaraciones-liquidaciones con el fin de aplicar las nuevas exigencias que afectan a la deducción de cuotas de IVA soportadas por entidades concursadas; o en la previsión introducida en el artículo 86.3 de la LC por la Ley 38/2011, estableciendo que cuando «no se hubiera presentado alguna declaración o autoliquidación que sea precisa para la determinación de un crédito de Derecho Público o de los trabajadores, deberá cumplimentarse por el concursado en caso de intervención o, en su caso, por la administración concursal cuando no lo realice el concursado o en el supuesto de suspensión de facultades de administración y disposición».

Aunque, insistimos, aspectos como los relacionados serán desarrollados más adelante, son una muestra de los matices con los que debe interpretarse el alcance de la responsabilidad cuando su destinatario es un administrador concursal.

4. ASPECTOS PROCEDIMENTALES DE LA RESPONSABILIDAD: MATICES A LA APLICACIÓN DEL BENEFICIO DE EXCUSIÓN

Analizados los principales aspectos objetivos y subjetivos de la responsabilidad de los administradores concursales, resta hacer una referencia al procedimiento para que la Hacienda Pública pueda declararla, extremo en principio común al resto de los supuestos de responsabilidad subsidiaria previstos en la LGT y contemplado con carácter general en el artículo 41.5 de la LGT, en el que se incluye la expresa remisión a los preceptos legales que regulan tal procedimiento. Como es sabido, de la lectura conjunta de todos ellos se desprende que la exigencia de responsabilidad implica siempre la derivación de un acto administrativo en el que, previa audiencia del interesado, se determine la responsabilidad y el alcance de la misma, acto administrativo que en los supuestos de responsabilidad subsidiaria exige la previa declaración de fallido o insolvencia del deudor principal y, en su caso, de sus responsables solidarios.

Es precisamente respecto de ese último aspecto donde se plantean cuestiones relevantes respecto de la aplicación práctica del llamado beneficio de excusión cuando los responsables subsidiarios tienen la condición de administradores concursales, dudas que se generan, especialmente, como consecuencia de la interacción en este caso de las normas tributarias que prevén dicho beneficio con algunos preceptos de la LC.

²⁴ ORDIZ FUENTES, M. C.: «Fiscalidad y Concurso», en la obra colectiva VV. AA.: *El concurso de acreedores. Adaptado a la Ley 38/2011, de 10 de octubre, de reforma de la Ley Concursal*, La Ley, Madrid, 2012, págs. 761-762.

Esto es, siguiendo las reglas generales por las que se rige el procedimiento para declarar la responsabilidad tributaria, cuando la misma tiene carácter subsidiario, como es este caso, la Administración solo podrá dictar acto de derivación de responsabilidad cuando haya declarado fallidos o insolventes a los deudores principales (el concursado en este caso), y a los responsables solidarios de estos, si los hubiere. En este orden de cosas, desde el punto de vista del Derecho tributario lo anterior exige, generalmente, la puesta en marcha de un procedimiento de apremio frente a los deudores principales o, en su caso, sus responsables solidarios, que habrá de terminar con una declaración de insolvencia para que quepa la aludida derivación de responsabilidad.

Pues bien, cuando el responsable subsidiario lo es de una entidad concursada se plantean dudas, derivadas fundamentalmente de la forma en la que debe conjugarse dicha exigencia con la regulación que del proceso concursal se realiza en la LC. En ese sentido y prescindiendo de regulaciones anteriores²⁵, hemos de centrar la atención en el artículo 55 de la LC, dedicado a regular las «ejecuciones y apremios» en el desarrollo de un concurso de acreedores y cuya redacción actual responde a las modificaciones introducidas como consecuencia de la entrada en vigor de la Ley 38/2011.

En ese sentido, y por lo que respecta a los apremios de carácter tributario, cabe deducir del artículo 55 de la LC que, declarado el concurso, aquellos no podrán iniciarse con carácter general, pudiendo continuar, hasta la aprobación del plan de liquidación, únicamente los procedimientos administrativos de ejecución en los que se hubiera dictado diligencia de embargo con anterioridad a la fecha de declaración del concurso²⁶, y siempre que se cumplan determinadas exigencias legales²⁷.

²⁵ Vid. SÁNCHEZ PINO, A. J.: «La concurrencia del procedimiento de apremio con el procedimiento concursal», *Quincena Fiscal*, n.º 8, 2004.

²⁶ En este sentido, y como consecuencia de la modificación operada al respecto por la Ley 38/2011, la fecha a tener en cuenta para que sea posible continuar con los apremios administrativos una vez iniciado el concurso será la de la diligencia de embargo, retomando así el criterio anterior a la entrada en vigor de la LC, norma esta última que había sustituido la referencia a la diligencia de embargo por la de la providencia de apremio. Para analizar la evolución de esta cuestión pueden consultarse, SÁNCHEZ PINO, «La concurrencia del procedimiento de apremio con el procedimiento concursal», *op. cit.*, págs. 16 y ss.; VILLAR EZCURRA, M.: «La reforma concursal y los créditos tributarios», *Quincena Fiscal* n.º 4, 2012 (BIB 2012/262); ARGENTE ÁLVAREZ, J.; BERTRÁN GIRÓN, F. y MELLADO BENAVENTE, F.: *Fiscalidad y recaudación en el concurso de acreedores*, Wolters Kluwer, 2012, págs. 171 y ss. Sin embargo, incluso antes de esta modificación, alguna sentencia, como la del Juzgado Mercantil de Madrid, de 15 de febrero de 2010 (AC 2010/1307), venía exigiendo el embargo de bienes, y no solo la providencia de apremio, para decidir sobre la preferencia de la ejecución administrativa.

²⁷ En ese sentido, la LC señala que ello será posible «siempre que los bienes objeto de embargo no resulten necesarios para la continuidad de la actividad profesional o empresarial del deudor». Así pues, durante la fase común del concurso podrá seguirse la «ejecución separada» de los bienes del concursado sobre los que se hubiera dictado diligencia de embargo antes del auto declarativo de concurso, pero ello siempre que la Administración Tributaria cumpla con la obligación de dirigirse necesariamente al órgano jurisdiccional del concurso a fin de que decida si los bienes o derechos específicos que van a ser objeto del embargo resultan necesarios para la continuidad de la actividad profesional o empresarial del deudor. [Vid. LÓPEZ DÍAZ, A.: «Sobre la necesidad de pronunciamiento del juez del concurso para la prosecución de los apremios preferentes», *Quincena Fiscal*, n.º 13, 2010 (BIB 2010/1297)].

De acuerdo con lo anterior se plantea una cuestión obvia, esto es, la derivación de responsabilidad subsidiaria debe ir precedida de un procedimiento de apremio seguido frente al concursado con resultado de insolvencia o fallido, pero en virtud de la LC tal procedimiento no puede iniciarse declarado el concurso, bien es cierto que con alguna excepción.

Ante las dudas que genera esta situación la solución propuesta por la doctrina no ha sido unánime. Así, se ha defendido que en estos casos no sería necesario iniciar un apremio frente al deudor principal, toda vez que la declaración de concurso es presupuesto suficiente para que se declare un crédito como fallido y, a su deudor, como insolvente, siendo procedente entonces la derivación de responsabilidad frente al administrador concursal cuando pueda constatare el daño para la Hacienda Pública provocado por la conducta irregular de aquel.

A nuestro juicio, esta posición es perfectamente defendible en algunos casos, bien es cierto que matizada, ya que no siempre que se abre un concurso ha de presuponerse que los créditos de los acreedores quedarán finalmente insatisfechos, debiendo esperarse en muchos casos a la finalización del mismo para saber si esa situación se producirá. Y es que no puede olvidarse que sin daño, traducido en la ausencia de cobro por parte de la Administración Tributaria, no hay responsabilidad, aun cuando pueda apreciarse alguna irregularidad en el quehacer del administrador concursal.

Así pues, a nuestro entender, tal posición doctrinal podrá defenderse y aplicarse desde el momento en que puede constatare la aludida conducta unida al perjuicio económico para la Hacienda Pública, extremo que en algunos casos puede conocerse ya en fases previas a la finalización propiamente dicha del concurso²⁸. En estos casos consideramos que defender la puesta en marcha y finalización de un apremio frente al concursado no hará más que incrementar la cantidad adeudada por este y retrasar, sin razón, la entrada del responsable en el ámbito de los obligados tributarios.

En apoyo de la postura mencionada puede traerse a colación el tenor literal del artículo 61 del Reglamento General de Recaudación (RGR) en el que, si bien es cierto que se alude al crédito incobrable como aquel que no se ha hecho efectivo tras un procedimiento de apremio, también se hace referencia al concepto de deudor fallido, definición en este caso referida a «aquellos obligados al pago respecto de los cuales se ignore la existencia de bienes o derechos embargables o realizables para el cobro del crédito»²⁹. Pues bien, precisamente consideramos que este extremo podrá constatare, en algunos casos, sin la necesidad de instar y finalizar un procedimiento de apremio frente al deudor. Así, por lo que respecta a los deudores en concurso podría defenderse la opinión propuesta por el aludido sector doctrinal en los casos en que, por ejemplo, del informe de la Administración concursal se infiera inexistencia o insuficiencia clara de masa activa del concursado.

²⁸ En esa línea, GALÁN RUIZ, J.: *La responsabilidad tributaria*, op. cit., 2005, pág. 185.

²⁹ En ese sentido, ORDIZ FUENTES, M. C.: «Fiscalidad y Concurso», op. cit., pág. 753, considera que el concepto de fallido del artículo 61 del RGR posibilita que «la derivación de responsabilidad se inicie, aun cuando el concurso del principal obligado (...) no hubiese concluido, siendo suficiente (...) que resulte evidente que el crédito tributario, que sirve de base para la derivación de responsabilidad no vaya a ser satisfecho».

Esta fue, precisamente, la línea argumental seguida en Sentencias como la del TSJ de La Rioja, de 10 de marzo de 2009, en la que se consideró ya innecesaria la puesta en marcha de un procedimiento de apremio porque la insolvencia de la entidad, que en el caso enjuiciado se hallaba en suspensión de pagos, se desprendía con claridad del informe que en ese supuesto habían elaborado los interventores judiciales de la suspensión.

En ese orden de cosas, si del citado informe, estructurado conforme a lo dispuesto en el artículo 75 de la LC, la Administración Tributaria puede deducir con claridad que su crédito resultará fallido, y siempre que dicho daño vaya unido a una conducta irregular detectada por la Hacienda Pública respecto del administrador concursal, consideramos que la exigencia de responsabilidad a este sujeto podrá derivarse sin necesidad de instar un procedimiento de apremio frente al deudor concursado, proceso que a tenor del artículo 55 de la LC solo podrá abrirse, respecto de los créditos concursales, cuando el concurso haya finalizado, por cualquiera de las circunstancias previstas al efecto en la LC. Mantener una posición contraria en esos casos retrasaría en exceso y sin fundamento la derivación de responsabilidad, a la vez que incrementaría la deuda del concursado con las obligaciones generadas como consecuencia del procedimiento de apremio extremo que, en esas circunstancias, entendemos que carece de sentido.

Pues bien, la defensa de esa tesis por un sector doctrinal³⁰ encuentra su contrapunto en la opinión sostenida por quienes³¹ entienden como imprescindible la puesta en marcha de dicho procedimiento administrativo frente al concursado para que los responsables, en este caso administradores concursales, puedan recibir el acto administrativo en virtud del cual pasan a ocupar la posición de tales. Mantener esta postura implica, como ya se señaló, tener en cuenta lo dispuesto en el artículo 55 de la LC, en virtud del cual, iniciado el concurso, la apertura de apremios tributarios únicamente podrá producirse con la finalización de tal situación, al menos por lo que respecta a los créditos calificados como concursales. Bien es cierto que, como excepción a lo previsto en ese precepto, del artículo 84.4 de la LC, modificado por la Ley 38/2011, cabe deducir que respecto a los créditos contra la masa podrán iniciarse apremios cuando dichos créditos no se abonen a su vencimiento, llegando incluso a la fase de ejecución una vez aprobado el convenio, abierta la liquidación, o transcurrido un año desde la declaración de concurso sin que se hubieran producido ninguno de esos dos actos³².

³⁰ A favor de entender que la declaración de fallido del deudor puede obtenerse no solo instando un procedimiento de apremio tributario, sino también a través de otros procedimientos de carácter no administrativo que permitan inferir la inexistencia de bienes del sujeto, se manifestaron, entre otros, en aras del «principio de economía procesal y las garantías que concurren en los procesos judiciales» (CASADO OLLERO, G.; FALCÓN Y TELLA, R.; LOZANO SERRANO, C. y SIMÓN ACOSTA, E.: *Cuestiones Tributarias Prácticas*, La Ley, Madrid, 1990, pág. 225). En la misma línea SÁNCHEZ GALIANA, en la obra colectiva VV. AA.: *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, en homenaje a Fernando Sainz de Bujanda, vol. I, IEF, Madrid, 1991, pág. 639.

³¹ *Vid.*, en este sentido, MAZORRA MANRIQUE DE LARA, S.: «La obligación de los responsables tributarios en el Reglamento General de Recaudación: nacimiento y exigibilidad», *Crónica Tributaria*, n.º 62, 1992, pág. 84.

³² DE MIGUEL ARIAS, S.: «La concurrencia del procedimiento de apremio con el concurso de acreedores tras la reforma de la Ley Concursal», *RCyT. CEF*, n.º 344, 2011, pág. 183.

Por tanto, en línea con la postura aquí defendida, cuando pueda saberse con certeza el hecho de que un crédito tributario quedará finalmente insatisfecho durante el desarrollo del proceso concursal, lo cierto es que si concluido el mismo se confirma esa situación, consideramos que tampoco en ese caso tendría mucho sentido instar entonces un apremio frente al concursado como presupuesto para derivar responsabilidad al administrador concursal, lógicamente, cuando se den los presupuestos para ello. Esto es, no acertamos a ver el sentido que tendría en ese caso la exigencia del cumplimiento de un requisito que, a la vista de lo expuesto, únicamente concurriría, por aplicación de la legislación concursal, en aquellos casos en los que se hubiera iniciado un apremio, constante concurso, respecto de los créditos contra la masa no abonados en la fecha de vencimiento, posibilidad hoy expresamente reconocida en el artículo 84 de la LC.

No obstante todo lo anterior, lo cierto es que prescindir de la citada condición procedimental para derivar responsabilidad al administrador concursal no es una posibilidad expresamente prevista en la legislación tributaria, por lo que sería deseable que el legislador se manifestase al respecto, en la línea ya iniciada por algunos de nuestros tribunales.

III. DIFERENCIACIÓN ENTRE CRÉDITOS TRIBUTARIOS CONCURSALES Y CONTRA LA MASA

1. CONSIDERACIONES GENERALES

Tal y como ya se ha señalado, la LGT establece una diferenciación entre la responsabilidad que será exigible a los administradores concursales por obligaciones tributarias devengadas antes del auto declarativo de concurso, y la que puede exigírseles por aquellas obligaciones de carácter fiscal que hubieran surgido durante el desarrollo del mismo, en sintonía con la clasificación que el artículo 84 de la LC realiza entre los créditos concursales, de un lado, y los créditos contra la masa, de otro.

Ciertamente, la adecuada clasificación de los mismos, tarea que corre a cargo de los administradores concursales, tiene una evidente relevancia para estos, toda vez que su responsabilidad podrá ser diferente y, por tanto, más gravosa, respecto a los créditos contra la masa que frente a los concursales, siempre que se den las condiciones expuestas al respecto. Ahora bien, las diferentes consecuencias derivadas de la catalogación de un crédito en uno u otro sentido también se ponen de manifiesto desde el punto de vista de la Administración Tributaria, cuyas expectativas de cobro mejorarán sensiblemente si sus créditos son incluidos entre los créditos contra la masa.

En ese sentido, y como analizaremos con mayor detenimiento a continuación, ha de tenerse en cuenta que los créditos contra la masa se pagarán a su vencimiento, estando la administración concursal obligada a deducir de la masa activa los bienes y derechos necesarios para el abono de los mismos, que se producirá con anterioridad al pago de los créditos concursales (art. 154 LC). Por otra parte, y aunque en determinados supuestos se permite a la Administración concursal al-

terar dicha regla general de pago de los créditos contra la masa a su vencimiento, esta alteración está vetada entre otros, en el caso de los créditos tributarios (art. 84.3 LC). Además, y como consecuencia de las novedades introducidas por la Ley 7/2012, de 29 de octubre³³, en casos de concurso no podrán aplazarse o fraccionarse las obligaciones tributarias que tengan la condición de créditos contra la masa, cuyas solicitudes serán objeto de inadmisión por parte de la Administración³⁴. A mayor abundamiento, y para el caso de que los créditos a la masa no sean satisfechos a su vencimiento, la LC regula ahora con más detalle y precisión las consecuencias que se van a derivar de ello, traducidas en las que serían propias de los créditos administrativos, es decir, providencia de apremio, devengo de recargos e intereses, pudiendo incluso iniciarse ejecuciones administrativas cuando el concurso se encuentre en fase de convenio, liquidación, o haya transcurrido más de un año desde la declaración del concurso, sin que se haya producido ninguna de estas dos circunstancias.

Estos son algunos de los aspectos que, sin duda, han pesado en la actitud beligerante que ha mantenido en muchos casos la Administración Tributaria en su intento de que se reconozca el carácter de crédito contra la masa respecto de aquellas obligaciones tributarias cuya calificación, en uno u otro sentido, no siempre ha estado todo lo clara que sería deseable en aras de procurar una mayor seguridad jurídica respecto de esta cuestión, situación que, como veremos, ha mejorado parcialmente con alguna de las últimas modificaciones legales introducidas al respecto.

2. ANÁLISIS DE SUPUESTOS CONTROVERTIDOS: ESPECIAL RELEVANCIA DEL CRITERIO DEL DEVENGO COMO ELEMENTO DIFERENCIADOR

Teniendo en cuenta la relevancia de la diferenciación entre los créditos tributarios concursales, de un lado, y los créditos tributarios contra la masa, de otro, es necesario precisar cuál es el elemento diferenciador entre ambos, extremo cuyo análisis debe partir del tenor literal del propio artículo 43.1 c) de la LGT, en el que se establece la responsabilidad de los administradores concursales. Tal y como hemos visto, en una primera aproximación cabe deducir que el carácter de créditos concursales se relaciona con los derivados de «obligaciones tributarias devengadas» con anterioridad a la situación de concurso, en tanto que las «devengadas» posteriormente generarán créditos contra la masa.

Pues bien, pese a que la cuestión pudiera parecer clara en principio, toda vez que el devengo de los tributos se define tanto en la LGT desde una perspectiva general, como respecto de los diferentes tributos en particular por parte de sus respectivas normativas reguladoras, la cuestión

³³ Cfr. Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude.

³⁴ Criticado en ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J.: «Crédito tributario y proceso concursal: análisis jurídico de las novedades contenidas en las últimas reformas normativas», *Quincena Fiscal*, n.º 22, 2012 (BIB 2012/3463).

ha planteado importantes problemas de interpretación entre la Administración Tributaria, de un lado, y la jurisprudencia, de otro. La razón de dicha tensión interpretativa estriba en la diferencia temporal que, en muchos tributos, existe entre el momento en el que los mismos han de entenderse devengados y aquel otro *iter* en el que debe procederse a la declaración-liquidación de los mismos.

Abordaremos a continuación los supuestos en los que se ha generado tal problemática con más frecuencia en la práctica, como ha sucedido, señaladamente, en el contexto del IVA.

2.A. Los créditos por IVA: especial referencia a las modificaciones introducidas por la Ley 7/2012

a) La obligación de presentar dos declaraciones-liquidaciones de IVA

Los problemas generados en el contexto del IVA arrancan del hecho de que estemos ante un tributo instantáneo, pero de liquidación periódica. En ese sentido, para determinar el momento en el que se devenga este tributo, su normativa reguladora atiende a los diferentes aspectos que conforman su hecho imponible, fijando así dicho instante en función del tipo de operación que se realiza, esto es, una entrega de bienes, una prestación de servicios, una adquisición intracomunitaria de bienes o, en su caso, una importación.

Así pues, y a los efectos que aquí interesan, cuando se entiendan realizadas tales operaciones se producirá el devengo del IVA correspondiente. No obstante lo anterior, y aun identificándose en ese instante el nacimiento de la obligación tributaria, no será ese el momento de realizar el pago de la deuda tributaria generada por dicho impuesto. A ese respecto su normativa reguladora contempla la figura de la liquidación periódica para este tributo, establecida en términos generales con carácter trimestral con la intención de recoger en cada una de esas declaraciones-liquidaciones todos los hechos imponibles devengados durante ese intervalo temporal.

Por tanto, estamos ante un impuesto instantáneo pero de liquidación periódica, extremo que ha planteado no pocos problemas en los casos en los que el deudor tributario sea declarado en concurso de acreedores después de haberse devengado el tributo como consecuencia de la realización de uno de los presupuestos que constituyen su hecho imponible, pero antes de que el contribuyente haya de presentar su declaración-liquidación.

Respecto de esta cuestión ha sido reiterada la diferencia de criterios mantenidos por la Administración Tributaria, de una parte, y por la mayoría de la doctrina y jurisprudencia, de otra.

Así, la primera sostuvo que los créditos generados por IVA tendrían la condición de créditos a la masa cuando el auto declarativo de concurso fuese anterior a la fecha de declaración-liquidación en la que se incluyan todos los hechos imponibles realizados en el periodo abarcado por aquella, normalmente el trimestre natural, con lo que se venía atendiendo a la fecha de la liquidación como momento decisivo para la clasificación de los créditos en uno u otro sentido.

Por el contrario, doctrina y jurisprudencia³⁵ sostuvieron de manera reiterada que el momento del devengo debería ser el elemento temporal de referencia a esos efectos. Así, por ejemplo, en el caso de producirse una entrega de bienes habrá que atender, de acuerdo con la configuración de este elemento del hecho imponible del IVA, a la fecha de la puesta a disposición de los mismos en la persona del adquirente, momento en el que se produce el devengo. En ese contexto, si dicho elemento objetivo del hecho imponible se realiza en un momento anterior al auto declarativo de concurso estaríamos ante un crédito concursal, independientemente de que sea con carácter posterior a tal circunstancia cuando deba presentarse la declaración-liquidación que incluya tal operación.

En apoyo de esta posición el TS, en Sentencias como la de 20 de septiembre de 2009³⁶, fijó los argumentos que sentaron su parecer en defensa de dicha tesis. En ese sentido, el alto tribunal, partió de la consideración de que el nacimiento del crédito tributario por IVA tiene lugar con la realización del hecho imponible, que coincide con el momento del devengo. Por tanto, esa será la fecha en la que debe considerarse nacida la obligación tributaria, aunque la ley pueda establecer la exigibilidad de la cuota o cantidad a ingresar o parte de la misma en un momento distinto del devengo del tributo, esto es, el de liquidación. Esta, como apuntó el tribunal, constituye un acto encuadrado en el procedimiento de gestión, apto para la cuantificación provisional o definitiva de la deuda tributaria, pero que no altera en absoluto el momento del devengo. De acuerdo con tal diferenciación, el TS concluye que debe entenderse que el momento del nacimiento del crédito a favor de la Hacienda Pública por el IVA es el de la realización del hecho imponible, lo que determina que el crédito tenga carácter concursal si se ha producido con anterioridad a la declaración del concurso aunque el plazo para la liquidación haya concluido con posterioridad.

Todo lo señalado por el TS es, a nuestro juicio, perfectamente acorde con la redacción del artículo 43.1 c) de la LGT, que se refiere a las «obligaciones tributarias devengadas» antes del auto declarativo de concurso para exigir la responsabilidad subsidiaria de los administradores del concurso por deudas que hayan de catalogarse como concursales, y a las «devengadas» tras el referido auto, para que pueda exigirse el plus de responsabilidad previsto en el último inciso de ese precepto.

No obstante lo anterior, lo cierto es que dicha tesis no estaba exenta de problemas, sobre todo de carácter técnico, debido especialmente al hecho de que la cantidad repercutida no es igual a la deuda tributaria que se calculará en la declaración-liquidación ya que, además de otros aspectos, ha de tenerse en cuenta que en ese momento no se tendrá en cuenta únicamente el impuesto repercutido, sino también el IVA soportado³⁷. Y, por otra parte, un mismo periodo de liquidación puede alcanzar a hechos imponibles realizados tanto antes como después de declaración del con-

³⁵ Vid. SSTs de 1 de septiembre de 2009 (RJ 2009/4583); de 3 de marzo de 2011 (RJ 2011/2624); o la de 6 de abril de 2011 (RJ 2011/5706). En esa línea, vid. GARCÍA GÓMEZ, A. J.: «Los créditos por IVA contra el deudor por hechos imponibles anteriores a la declaración de concurso (SSTS 1.9.2009 y 20.9.2009)», *Anuario de Derecho Concursal*, n.º 20, 2010.

³⁶ RJ 2009/5482.

³⁷ GARCÍA GÓMEZ, A. J.: «La posición de las Administraciones Tributarias en el concurso a propósito de la reforma de la Ley 38/2011», *op. cit.* (BIB 2012/1236).

curso abarcando, por tanto, créditos que el TS considera como concursales junto con otros que habrían de calificarse como créditos contra la masa.

Ciertamente estos problemas no pasaron inadvertidos para el TS que, al respecto, adujo que la existencia de los mismos no era razón suficiente para alterar su conclusión, toda vez que el respeto a los principios plasmados en la LC, como es el caso del que proclama la igualdad entre los acreedores del concursado, no debe ceder ni alterarse en función de la mejor adaptación a los principios del Derecho tributario en torno a la regularidad temporal y efectividad de la liquidación. En la misma línea se manifestó una parte de la doctrina, señalando que «lo ideal sería tomar el auto de declaración de concurso y considerar que toda cuota devengada posterior menos toda cuota deducible posterior arrojará un resultado que será un crédito contra masa o una devolución a favor de la masa, y lo mismo sucedería con las cuotas anteriores (en este caso sería crédito concursal), pero evidentemente esta solución sí que estaría suponiendo realmente dos nuevos periodos de liquidación de IVA no previstos en norma alguna y que darían lugar a cuotas distintas e independientes»³⁸.

Pues bien, esta ha sido precisamente la solución por la que finalmente se ha decantado el legislador, viniendo a salvar así las aludidas dificultades técnicas de aplicación de la doctrina del TS respecto de esos supuestos. Ha sido concretamente la Ley 7/2012, de 29 de octubre, ya citada, la que introdujo una modificación al respecto, estableciendo que, en los supuestos en los que el auto de declaración de concurso se dicte durante el transcurso de un concreto periodo de liquidación del Impuesto, existirá la obligación de presentar en ese caso dos declaraciones-liquidaciones, una por los hechos imponible anteriores a la declaración de concurso y otra por los posteriores, diferenciando así la declaración-liquidación de los créditos que son concursales, de la relativa a los créditos contra la masa.

b) La aplicación de los saldos a compensar por las entidades en concurso

Fruto de esa relevante modificación se han producido otras, directamente relacionadas con la liquidación del IVA respecto de deudores concursados, aspectos que en muchos casos se traducen en auténticas obligaciones de carácter formal para el administrador concursal cuyo incumplimiento puede acarrear la exigencia de la correspondiente responsabilidad tributaria si, a consecuencia de ello, la Hacienda pública experimenta un perjuicio económico.

En ese sentido, y respecto de los saldos de IVA pendientes de compensar por el concursado, la aludida Ley 7/2012 introdujo también una modificación relevante en el artículo 99 de la LIVA, cuyo apartado 5 establece ahora la obligación del citado sujeto de aplicar a la primera de las declaraciones-liquidaciones citadas la totalidad de los saldos a compensar correspondientes a periodos de liquidación anteriores a la declaración de concurso, teniendo la deuda resultante

³⁸ GARCÍA GÓMEZ, A.: «La posición de las Administraciones Tributarias en el concurso a propósito de la reforma de la Ley 38/2011», *op. cit.* (BIB 2012/1236).

de dicha liquidación tendrá el carácter de crédito concursal. Así pues, y contrariamente a lo que constituye la regla general respecto de este supuesto³⁹, las cuotas soportadas de IVA antes del concurso no podrán compensarse en liquidaciones posteriores.

c) El derecho a deducir de las entidades concursadas

También con la finalidad de adecuar la gestión del impuesto a la doctrina jurisprudencial sentada por el TS, se ha introducido, por parte del citado texto legal, una modificación respecto del ejercicio del derecho a deducir de las entidades concursadas. Así, el artículo 99.Tres de la LIVA, después de señalar que el derecho a la deducción solo podrá ejercitarse en la declaración-liquidación relativa al periodo de liquidación en que su titular haya soportado las cuotas deducibles o en las de los sucesivos, siempre que no hubiera transcurrido el plazo de cuatro años, contados a partir del nacimiento del mencionado derecho, limita esa posibilidad en los casos de declaración de concurso⁴⁰. A esos efectos introduce una salvedad señalando que, pese a lo anterior, «en caso de declaración de concurso, el derecho a la deducción de las cuotas soportadas con anterioridad a la misma, que estuvieran pendientes de deducir, deberá ejercitarse en la declaración-liquidación correspondiente al periodo de liquidación en el que se hubieran soportado», debiendo deducirse «mediante la rectificación de la declaración-liquidación relativa al periodo en que fueron soportadas», rectificación que habrá de realizar el concursado o la administración concursal, según los casos.

d) La rectificación de la base imponible del IVA como consecuencia de facturas modificadas a la baja

A mayor abundamiento, y también de la mano de la Ley 7/2012, se introdujo una novedad relevante respecto a la modificación de la base imponible de IVA a consecuencia de la existencia de facturas previamente rectificadas a la baja.

Ello deriva del beneficio previsto para los acreedores de aquellos deudores concursados que no les abonan las cantidades que han sido objeto de repercusión. Esto es, en los casos en que una empresa-cliente solicita de otra un determinado bien o servicio, entrando posteriormente aquella en concurso de acreedores y dejando de abonar al proveedor-acreedor la cantidad que este le repercutió en concepto de IVA debiendo incluirla, sin embargo, en su declaración-liquidación, el legislador ha articulado una solución orientada a reparar el perjuicio experimentado por este último sujeto. Dicho beneficio se traduce en la posibilidad de que tales proveedores puedan modificar a la baja las facturas impagadas por el deudor-concursado, emitiendo las correspondientes facturas rectificativas con el fin de recuperar de la AEAT el IVA ingresado y no cobrado. De ese

³⁹ *Vid.*, por ejemplo, SSTs de 29 de noviembre de 2012 (RJ 2013/502) o la de 29 de noviembre de 2011 (RJ 2012/2515).

⁴⁰ *Vid.*, sobre esta cuestión, STS de 29 de noviembre de 2011 (RJ 2012/2515).

modo, se produce una novación en la persona del acreedor, condición que a partir de dicho reintegro pasará a ocupar la Administración Tributaria frente al deudor concursado⁴¹.

De acuerdo con lo anterior, y a tenor de los artículos 80.Tres y 114.2 de la LIVA, el concursado⁴², cuando reciba las facturas modificadas a la baja, debe proceder a rectificar las cuotas deducidas en la autoliquidación correspondiente al periodo de declaración-liquidación en el que se ejerció el derecho a la deducción pese a no abonar las cantidades repercutidas. Esta exigencia, que debe llevarse a cabo en los plazos previstos en la ley concursal⁴³, representa una novedad respecto a la regulación anterior a la entrada en vigor de la Ley 7/2012, ya que entonces lo que se rectificaba era la declaración-liquidación del periodo en el que se recibían las facturas modificadas, independientemente del periodo en el que se hubiera practicado dicha deducción.

Sin duda, la nueva regulación contribuye a aclarar la calificación que, en esos casos, ha de otorgarse al crédito tributario derivado de la rectificación de las bases imponible de IVA, cuestión ampliamente debatida en el pasado⁴⁴. La duda que surgía en ese caso tenía que ver con el instante al que debía atenderse, como momento de devengo, para calificar los aludidos créditos. Esto es, si habría de considerarse que el crédito se devengaba en la fecha de la operación que dio lugar a la repercusión inicial, postura defendida por el TS conllevando la calificación de esos créditos como concursales o, por el contrario, si habría que estar a la fecha en la que surgía el derecho a la modificación, al recibir la factura rectificativa, postura que implicaba considerar a las cantidades resultantes de la modificación de las liquidaciones de IVA como créditos contra la masa, tal y como pretendía la AEAT⁴⁵. Como se ha señalado, antes de la entrada en vigor de la Ley 7/2012 era preceptivo modificar la declaración-liquidación correspondiente al periodo de recepción de dichas facturas, momento ubicado, por tanto, dentro ya del proceso concursal, extremo que condujo a la Administración Tributaria a considerar que la cantidad resultante de las nuevas cuotas de IVA tendría la consideración de crédito contra la masa.

⁴¹ A esa «novación modificativa parcial en la persona del acreedor» a la que aludió el TS en Sentencias como la de 3 de marzo de 2011 (RJ 2011/2624), se refieren también la AP como la de Burgos en Sentencia de 26 de mayo de 2011 (JUR 2011/257603), o la de Cuenca, en Sentencia de 25 de septiembre de 2009 (AC 2009/2046).

⁴² Para los casos en los que el concursado no realice la aludida rectificación el TEAC estima que podrá hacerlo la propia Administración (Resolución TEAC de 27 de marzo de 2012, JT 2012/376).

⁴³ Respecto del plazo para la citada modificación el TEAC, en Resolución de 17 de enero de 2012, ha entendido recientemente que dependerá del tipo de procedimiento a través del que se tramite el concurso. Esto es, un mes con carácter general (art. 21.1.5 LC), o el reducido a la mitad cuando el concurso se tramite por procedimiento abreviado (art. 19.1 LC). Así pues, considera que no siempre se aplicará el general de un mes como parece deducirse, en principio, de la lectura del primero de esos preceptos (JT 2012/166).

⁴⁴ Sobre esta cuestión *vid.* MALVÁREZ PASCUAL, L. A.: «El crédito derivado de la modificación de la base imponible del IVA por la declaración de concurso del deudor: Naturaleza, clasificación y procedimiento para su liquidación», *Quincena Fiscal*, n.º 15, 2011 (BIB 2011/1229).

⁴⁵ A favor de esta postura, defendida por la AEAT, se posicionaron autores como ORDIZ FUENTES, C.: «La calificación en sede concursal de los créditos resultantes de la modificación de la base imponible de los acreedores del concursado (art. 80.Tres LIVA)», *Tribuna Fiscal*, n.º 208, 2008, págs. 141 y ss.

En la actualidad, y teniendo en cuenta los cambios realizados en ese sentido por el citado texto legal, consideramos que no existirá ahora duda en torno a la naturaleza de los mismos como créditos de naturaleza concursal, debiendo atenderse así, para fijar la fecha de devengo, al momento en el que se realizó la operación que generó la repercusión que, sin embargo, no fue atendida por el deudor tras entrar en concurso de acreedores. Esta es la postura que venía defendiendo el TS⁴⁶ incluso antes de la modificación legal apuntada, apoyando así las pretensiones de los administradores concursales y ello, sobre la base de varios argumentos. Se esgrimió así, de una parte, la inexistencia de realización de un nuevo hecho imponible por parte del concursado, por lo que carecía de sentido pensar en la obligación tributaria surgida de la rectificación como una obligación diferente de la inicial. En esa línea el tribunal defendió que en esos casos lo único que se producía era una modificación subjetiva acaecida en la persona del acreedor, en línea con pronunciamientos anteriores como algunos de los emitidos respecto de este tema por distintas Audiencias Provinciales⁴⁷.

En la misma línea se ha manifestado recientemente el TS, en Sentencia de 18 de febrero de 2013⁴⁸, para resolver si procedía la compensación realizada por la AEAT, proceso en el que estaban implicados créditos por IVA derivados de la rectificación de una declaración-liquidación por la emisión de facturas rectificativas. A tenor del artículo 58 de la LC, la extinción de la obligación tributaria por compensación no podrá realizarse iniciado el concurso, con la excepción de aquellos supuestos en los que las condiciones objetivas de los créditos y deudas a compensar se cumplan con carácter previo al auto declarativo de concurso, independientemente de que la resolución en la que se reconozca dicha posibilidad se emita más tarde por la Administración Tributaria. Pues bien, en el caso analizado en la referida sentencia el TS llega a la conclusión de que en el caso enjuiciado no se infringe la regla general de prohibición de compensación, ya que se cumplen los requisitos de la excepción al considerarse que «la rectificación se ha hecho sobre la liquidación-declaración correspondiente al periodo en que se ejerció el derecho de deducción a las cuotas soportadas, (...)» periodo este anterior al inicio del proceso de concurso.

e) La inversión del sujeto pasivo en las entregas de inmuebles

También con respecto al IVA es necesario traer a colación un caso singular en relación con los problemas que se han derivado de la aplicación de este impuesto en los concursos y para el

⁴⁶ En ese sentido, *vid.* STS de 3 de marzo de 2011 (RJ 2011/2624), o la de 3 de octubre de 2011 (RJ 2011/6696). Entre la doctrina, en la misma línea, RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J.: «La Hacienda Pública y los procesos concursales», *Cuadernos Aranzadi de Jurisprudencia Tributaria*, n.º 43, 2006 (BIB 2006/1423), pág. 73.

⁴⁷ *Vid.* SAP de La Coruña, 28 de octubre de 2010 (AC 2010/1831), donde señaló que «en la práctica, el efecto del sistema de rectificación establecido por la Ley del IVA en el contexto concursal, es, y esto es indiscutido, que de este crédito, identificado con el IVA repercutido en su día, del que antes era titular el acreedor, lo es ahora, tras la rectificación, la Agencia Tributaria». En el mismo sentido, SAP de Valencia de 23 de diciembre de 2010 (AC 2010/ 801), o la SAP de León de 4 de diciembre de 2009 (AC 2010/688).

⁴⁸ RJ 2013/2021.

cual el legislador ha incorporado también una solución, en esta ocasión a través de la Ley 38/2011, de modificación de la LC, primero, y de la Ley 7/2012, posteriormente. La cuestión a la que nos estamos refiriendo guardaba relación con las enajenaciones de bienes que pueden producirse durante el concurso, sobre todo en los casos en los que esas operaciones se realizan con la finalidad de obtener la liquidez necesaria para realizar los pagos a los acreedores de los créditos contra la masa que deben satisfacerse, como sabemos, en la fecha de su vencimiento.

En estos casos, y aplicando la dinámica general del impuesto, el transmitente concursado, sujeto pasivo del IVA, debería proceder a repercutir el impuesto a la persona del adquirente, debiendo incluirla en la correspondiente declaración-liquidación de IVA. Esta operación generaría para el concursado un crédito contra la masa a favor de la Administración Tributaria debiendo pagarse, por tanto, en la fecha de su vencimiento. Pues bien, hasta ese momento, y si no se hubiera adoptado ninguna medida al respecto, el concursado dispondría de un dinero que podía utilizar, y así venía sucediendo, para afrontar el pago del resto de los créditos que tuvieran la misma calificación y cuyo vencimiento se produjese antes que el generado por IVA. De ese modo, el IVA generado por esas operaciones llegó a convertirse en una especie de vía de «financiación» para el concursado con el agravante de que, llegado el vencimiento del crédito por IVA, la entidad podía carecer entonces para afrontar el pago del mismo.

Ante esta realidad se postularon diversas soluciones, terminando por imponerse una al amparo de lo dispuesto en la Directiva 2006/112/CE, de 28 de noviembre⁴⁹, relativa al sistema común del IVA, que permite introducir en esos casos un supuesto de inversión del sujeto pasivo. En ese sentido, la Ley 38/2011 modificó la LIVA [art. 84 e) LIVA] para que, en los supuestos de enajenaciones de inmuebles por parte de sujetos en situación de concurso, se invierta el sujeto pasivo de manera que el IVA devengado con la enajenación de un inmueble no entre en el concurso, sino que sea directamente calculado e ingresado en la Hacienda Pública por el comprador del bien.

Pues bien, el mismo objetivo perseguido en ese caso por la citada modificación legal, ha inspirado también los dos nuevos supuestos de inversión del sujeto pasivo incorporados a la LIVA⁵⁰, en esta ocasión, a través de la Ley 7/2012⁵¹, con incidencia en los casos de concursos de acreedores. Así, en primer lugar, se introduce dicho mecanismo respecto de las entregas exentas a las que se refieren los apartados 20.º y 22.º del artículo 20.Uno de la LIVA, referidos a la entrega de terrenos no edificables y a las segundas y ulteriores entregas de edificaciones, siempre que el sujeto pasivo hubiera renunciado a la exención. Por otra parte, la inversión se aplicará también en los supuestos de entregas realizadas en ejecución de la garantía constituida sobre inmuebles, esto es, a las daciones en pago de inmuebles.

⁴⁹ Vid. artículo 199 de la Directiva 2006/112/CE, de 28 de noviembre de 2006 (LCEur 2006/3252).

⁵⁰ Vid. letra e) del número 2.º del apartado uno del artículo 84 de la LIVA.

⁵¹ Vid. CALVO VÉRGEZ, C.: «La nueva inversión del sujeto pasivo en el IVA», *Revista Aranzadi Doctrinal*, n.º 11, 2013, (BIB 2013/423), y la Consulta de la DGT de 11 de mayo de 2012, citada por el autor.

De ese modo, tal y como lo justifica la propia Exposición de Motivos de la Ley 7/2012, la incorporación de estos nuevos supuestos de inversión del sujeto pasivo responde a la necesidad de «evitar el perjuicio que se produce a la Hacienda Pública cuando el IVA no se ingresa en el Tesoro y, a continuación, se solicita el aplazamiento o se declara el concurso de la entidad transmitente. El daño a la Hacienda Pública es doble, pues el IVA no ingresado es deducido por el adquirente. Con el mecanismo de la inversión del sujeto pasivo se garantiza el ingreso del IVA en la Hacienda Pública».

2.B. Los créditos por retenciones en el IRPF

Un debate similar al planteado en relación con el IVA, cuando una operación se devenga antes del auto declarativo de concurso pero ha de liquidarse e ingresarse posteriormente, se ha suscitado también en el ámbito del IRPF. Nos referimos concretamente a los problemas que de nuevo se han puesto de manifiesto entre la Administración Tributaria, de una parte, y la jurisprudencia del TS, de otra, con respecto a la calificación que haya de otorgarse a los créditos que surjan como consecuencia del abono de rentas sometidas a retención por parte de un pagador que posteriormente entra en concurso de acreedores, siendo después del auto declarativo de concurso cuando este debe realizar el ingreso de tales cantidades en la Hacienda Pública.

Sobre este aspecto la Administración ha sostenido en multitud de ocasiones que dichos créditos deben calificarse como créditos contra la masa, conclusión a la que ha llegado atendiendo, no ya únicamente al momento en el que las retenciones debieron ser ingresadas en la Hacienda Pública, sino incluso a la fecha de devengo del IRPF, en cuyo contexto se practican y que, como es sabido, por regla general se produce cada 31 de diciembre. De acuerdo con esta argumentación llegó a defenderse desde la AEAT que todas las deudas por retenciones correspondientes a la anualidad en la que se declara el concurso serán consideradas como créditos contra masa, toda vez que el devengo del impuesto, el último día del ejercicio, será siempre posterior a la fecha del auto de concurso.

Pues bien, sobre esta cuestión el TS, en Sentencias como la ya citada de 20 de septiembre de 2009⁵², ha fijado como doctrina que los créditos por retenciones por IRPF contra el deudor correspondientes a rentas o salarios abonados con anterioridad a la declaración del concurso, con independencia del momento de conclusión del plazo para su ingreso, son créditos concursales, doctrina mayoritariamente seguida por diversas Audiencias Provinciales⁵³ sobre la base de diferentes argumentos.

Así, en primer lugar, y tomando en consideración el momento del devengo de la obligación, como ya hemos visto concepto fundamental para la calificación de los créditos tributarios como concursales o, en su caso, como créditos contra la masa, el TS, con buen criterio a nuestro juicio,

⁵² En el mismo sentido, por ejemplo, STS de 31 de enero de 2011 (RJ 2011/437).

⁵³ En ese sentido, entre otras, SAP de Madrid de 30 de abril de 2009 (AC 2009, 2060) o SAP de Burgos de 25 mayo de 2010 (AC 2010/1239) o la SAP de Pontevedra de 13 de enero de 2011 (AC 2011/283).

repara en el hecho de que la obligación del retenedor es una obligación tributaria autónoma respecto de la obligación tributaria principal por IRPF. Ello, reconocido mayoritariamente por la doctrina científica y la jurisprudencia administrativa, se apoya en el tenor literal del *artículo 78 del RIRPF*, que señala que la obligación de retener «nacerá en el momento en que se satisfagan o abonen las rentas correspondientes». Así pues, no cabe sino deducir que la obligación del retenedor nace en el momento en el que se abonen las rentas o salarios sometidos a retención, independientemente de que la retención se realice o no y del momento en que proceda efectuar el ingreso, por lo que si ello se ha producido antes del auto de concurso, el crédito que detente la Administración Tributaria frente al concursado tendrá naturaleza concursal.

No obstante lo anterior, compartimos con FALCÓN Y TELLA la salvedad que hace a la conclusión anterior, señalando que en aquellos casos en los que, pese a no haberse efectuado la retención, pero habiéndose realizado «el ingreso de la deuda sin deducir las retenciones no practicadas (...), las retenciones omitidas no pueden computarse ni como crédito concursal ni como crédito contra la masa. Y ello tanto si el contribuyente ha ingresado su cuota antes de la declaración del concurso (en cuyo caso la administración concursal no debe incluir las retenciones en la lista de acreedores), como si el ingreso de la deuda por el contribuyente se produce después, en cuyo caso la obligación debe entenderse pagada por un tercero y darse de baja en dicha lista (dando de baja también, en su caso, los créditos frente al perceptor del rendimiento incluidos en la masa activa)»⁵⁴.

2.C. Los créditos por sanciones impuestas después de la declaración del concurso por infracciones cometidas con anterioridad al mismo

Tal y como hemos visto, los problemas planteados para dirimir la calificación de los créditos en el ámbito del IVA y del IRPF, se han resuelto atendiendo al nacimiento de las respectivas obligaciones tributarias e identificando ese momento con el de su devengo, en consonancia con lo dispuesto tanto en la LC como en la LGT.

Pues bien, en el ámbito de las infracciones y sanciones tributarias la cuestión sobre la que se ha generado controversia gira, una vez más, en torno al momento que ha de considerarse determinante para calificar los créditos como concursales o, en su caso, contra la masa. Esto es, si aquel ha de identificarse con el momento de la comisión de la infracción o, por el contrario, si debe atenderse al momento en el que se dicte resolución sancionadora por parte de la Administración, en el caso de que entre ambas circunstancias medie un auto declarativo de concurso.

La cuestión relativa a la calificación que habrá de otorgarse al crédito detentado por la Administración Tributaria como consecuencia de la resolución sancionadora no puede resolverse

⁵⁴ FALCÓN Y TELLA, R.: «La declaración de concurso y las deudas tributarias pendientes por recargos, IVA y retenciones: su consideración como créditos concursales, y no contra la masa, según la STS (Sala 1.ª) 20 septiembre 2009 (RJ 2009, 5482)», *Quincena Fiscal*, n.º 1-2, 2010 (BIB 2010/22).

estableciendo un paralelismo sin matices con los casos anteriores porque, en primer lugar, la comisión de una infracción tributaria no se corresponde con el devengo de una obligación tributaria, ya que las infracciones no se devengan, sino que se comenten y, por otra, el momento de imposición de la sanción tampoco puede equipararse con un acto de liquidación tributaria.

Pues bien, una vez más se han derivado de tal disyuntiva numerosos conflictos entre la Administración Tributaria, defensora de la pretensión de incluir entre los créditos contra la masa aquellos derivados de sanciones impuestas una vez declarado el concurso, aun cuando se correspondan con infracciones cometidas con anterioridad, y nuestra jurisprudencia, que ha venido sosteniendo la posición contraria apoyando así las pretensiones esgrimidas en estos casos por los administradores concursales.

Los argumentos en los que el TS⁵⁵ ha sustentado tal parecer son, sustancialmente, los siguientes. En primer lugar, y atendiendo al hecho de que la LC se refiere a los créditos «que resulten de obligaciones nacidas de la ley», el TS interpreta dicho inciso señalando que, en puridad, las obligaciones no surgen directamente de la ley, sino de los presupuestos previstos por esta para hacer derivar, de los mismos, el nacimiento de la obligación. Atendiendo a este matiz el tribunal concluye que «no hay duda de que en el caso de sanciones por irregularidades tributarias, es el comportamiento del sujeto el que da lugar a la infracción merecedora de sanción». De acuerdo con lo anterior, si ese comportamiento, considerado fuente de la obligación, se produce antes de la declaración de concurso, el crédito merecerá la calificación de concursal, independientemente de cuándo se dicte la resolución sancionadora.

En segundo lugar, y partiendo también del artículo 84.2.10.º de la LC, en el que se hace referencia a «Los (créditos) que resulten de obligaciones nacidas de la Ley o de responsabilidad extracontractual del concursado», el tribunal⁵⁶ establece un paralelismo entre ambas situaciones para concluir que la fecha decisiva no es la de la «resolución administrativa que impone la sanción, como no lo sería la resolución judicial que declarase la existencia de una responsabilidad extracontractual (que figura en el mismo apartado del precepto legal)», sino «la fecha en que se produce el acaecimiento del que nace la obligación», esto es, en el caso que nos interesa, el momento en el que se comete la infracción.

Por otro lado, el TS apela a los principios inspiradores de la legislación concursal, y entre ellos, al principio de igualdad entre acreedores, de donde el tribunal deduce que, para salvaguardarlo, ha de sostenerse siempre una interpretación restrictiva de los créditos contra la masa.

A mayor abundamiento, el tribunal parte del hecho de que en el ejercicio de la potestad sancionada de la Administración han de respetarse los principios comunes a todo el Derecho sancio-

⁵⁵ Vid. SSTs de 21 de enero de 2009 (RJ 2009/398), de 22 de junio de 2009 (RJ 2009/5105), de 30 de septiembre de 2010 (RJ 2010/7300), de 25 de marzo de 2011 (RJ 2010/3015), o la de 4 de abril de 2011 (RJ 2011/3144).

⁵⁶ Cfr., por ejemplo, en STS de 23 de febrero de 2011 (RJ 2011/453).

nador, tales como legalidad, tipicidad, presunción de inocencia y, entre otros, el de irretroactividad. Aplicando este último, entiende el tribunal que no podrían sancionarse conductas que no estuvieran ya tipificadas en el momento de su comisión, instante, por tanto, al que debe atenderse para saber cuándo surge la infracción de la que se podrá derivar, en el futuro, la correspondiente sanción⁵⁷.

Así pues, a la vista de los razonamientos anteriores, deberá concluirse que los créditos tributarios por sanciones merecerán la calificación de concursales siempre que la comisión de la infracción tributaria de la que deriven se hubiera generado antes de la apertura del concurso de acreedores. Por tanto, su consideración como créditos contra la masa quedará reducida a los supuestos en que dichas infracciones se hubiesen cometido por la entidad concursada tras el auto declarativo de tal situación⁵⁸.

2.D. Los créditos por intereses y recargos

El devengo de intereses exigible en algunos casos por la Administración Tributaria debido al retraso en el pago de las deudas tributarias constituye una obligación accesoria de la principal a partir de la cual se derivan. Por ello, para proceder a la calificación de los créditos que por ese motivo pueda ostentar la Hacienda Pública frente al deudor en concurso, como concursales o contra la masa, habrá que atender a la naturaleza que en tal sentido se haya atribuido a la obligación principal a partir de la cual se han originado tales intereses.

De acuerdo con lo anterior, y atendiendo al artículo 59.1 de la LC, en virtud del cual la declaración de concurso provoca la suspensión del devengo de intereses, parece que la regla general será la calificación de los mismos como créditos concursales, habida cuenta de que, en principio, solo pueden generarse respecto de una obligación tributaria devengada antes del concurso, y hasta el momento en el que el mismo sea declarado.

Por tanto, si antes de que se haya declarado el concurso no se había producido todavía un retraso en el pago, por estar transcurriendo el periodo voluntario para el mismo, no cabe considerar respecto de tal obligación tributaria que, pasado ese plazo, se devengue un crédito concursal por tales intereses a incluir en la lista de acreedores. Por otra parte, en aquellos casos en los que el

⁵⁷ Además no puede obviarse la posibilidad de que la Administración pueda retrasar intencionadamente la fecha de la resolución sancionadora para alterar la calificación de sus créditos. En ese sentido, señala la Sentencia de 4 de junio de 2007 la AP de Asturias... «lo contrario implicaría hacer depender la calificación de un crédito, no de un elemento objetivo, sino puramente subjetivo como la mayor o menor agilidad de la Administración de Justicia o, incluso, el interés de la AEAT, a quién bastaría con retrasar la imposición de la sanción para alterar la calificación del crédito y con ello las posibilidades de cobro».

⁵⁸ En línea con los pronunciamientos del TS se situaban ya las Audiencias Provinciales. Así, la de Pontevedra, de 24 de enero de 2008 (JUR 2008/124743), la de Asturias, de 31 de enero de 2008 (JUR 2008/131852) o la de Teruel, que en Sentencia de 14 de abril de 2010 (AC 2010/1178), señaló que, «solo el importe de aquellas sanciones que tengan lugar como consecuencia de hechos ilícitos acaecidos después de la declaración de concurso, podrán ser calificadas como créditos contra la masa».

retraso en el pago pudo constatarse ya antes de la declaración de concurso, se habrán podido generar intereses de demora que, en ese caso, dejarán de devengarse a partir de la fecha del auto de concurso. Ello es lógico si se piensa que, por los efectos propios del concurso, una vez declarado este el concursado no puede proceder a pagar las deudas o créditos concursales, por lo que es razonable que no se le exijan unos intereses por la demora por un pago que la ley le impide realizar.

No obstante lo anterior, existe también la posibilidad de que los intereses puedan integrar un crédito de la Administración Tributaria calificado como crédito contra la masa. En ese sentido, y como excepción a la regla general, el artículo 59 de la LC señala que los intereses «correspondientes a los créditos con garantía real», devengados tras la declaración de concurso «serán exigibles hasta donde alcance la respectiva garantía».

Por otra parte, ha de tenerse en cuenta que las limitaciones al devengo de intereses respecto de obligaciones devengadas antes del concurso se han eliminado expresamente respecto de los créditos contra la masa, fruto de la modificación operada por Ley 38/2011 sobre el tenor literal del artículo 84 de la LC. En ese sentido, el nuevo apartado 4 de ese precepto señala que «la paralización de las ejecuciones administrativas para lograr la efectividad de los créditos contra la masa no impedirán el devengo de intereses, además de recargos y demás obligaciones vinculadas a la falta de pago del crédito a su vencimiento», de donde cabe deducir que la prohibición establecida como regla general en el artículo 59 de la LC ha de entenderse referida a los créditos concursales⁵⁹.

En ese caso, por tanto, cuando un crédito tributario contra la masa, pagadero a su vencimiento, no sea satisfecho en tiempo y forma, podrá la Administración Tributaria dictar providencia de apremio respecto del mismo devengándose todas las consecuencias económicas que dicho título ejecutivo lleva aparejadas, sin perjuicio de que la fase de ejecución solo pueda iniciarse cuando el concurso se halle en fase de convenio, liquidación, o haya transcurrido más de un año desde que se inició sin haberse producido ninguna de esas circunstancias. En ese caso los intereses tendrán, por tanto, la naturaleza de créditos contra la masa, ya que, en principio, tanto desde la Agencia Tributaria como por parte de nuestros tribunales se considera que, toda vez que se trata de prestaciones accesorias a una principal, debe otorgárseles el mismo carácter que a esta última⁶⁰.

Por lo que atañe a los recargos de naturaleza tributaria y en función de la aplicación del criterio de accesoriedad por el que también se ven afectadas dichas prestaciones respecto de la obligación principal a partir de la cual se generan, su calificación como créditos concursales, o la masa, dependerá del carácter que se haya atribuido a aquella obligación de la cual son accesorios⁶¹.

⁵⁹ Se han resuelto así las dudas que esta cuestión planteaba antes de la citada modificación. Sobre esta cuestión *vid.* ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J.: «Crédito tributario y proceso concursal: análisis jurídico de las novedades contenidas en las últimas reformas normativas», *op. cit.* (BIB 2012/3463).

⁶⁰ *Vid.* SAP de Teruel, de 14 de diciembre de 2010.

⁶¹ ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J.: «Concurso de acreedores y créditos tributarios. La calificación de los mismos como créditos concursales o contra la masa: estado de la cuestión», *Quincena Fiscal*, n.º 21, 2012 (BIB 2012/3402).

IV. PRINCIPALES PRESUPUESTOS GENERADORES DE RESPONSABILIDAD SUBSIDIARIA PARA LOS ADMINISTRADORES CONCURSALES

De todo lo señalado hasta el momento se infiere que la responsabilidad que finalmente puedan tener que asumir los administradores concursales varía sensiblemente si la misma se deriva de un crédito concursal o, en su caso, de uno calificado como crédito contra la masa, especialmente cuando respecto de estos últimos el administrador concursal tiene asignadas funciones propias de un administrador social, por hallarse suspendida la entidad concursada en sus facultades de administración y disposición.

Pues bien, obviamente en ambos supuestos la labor del administrador concursal puede derivar en una exigencia de responsabilidad por parte de la Administración Tributaria, si bien es cierto que en el último supuesto apuntado el análisis de los presupuestos de la responsabilidad han de analizarse a la vista de las obligaciones propias de los administradores sociales, análisis que excede de los límites de este trabajo. Por ese motivo, trataremos a continuación de sintetizar las principales obligaciones que afectan a estos sujetos respecto de las obligaciones tributarias generadas antes del auto declarativo de concurso y cuya irregularidad puede desembocar en la exigencia de una responsabilidad subsidiaria propia de los mismos y no asimilada, por tanto, a la de un administrador social.

Por otra parte, ha sido precisamente en torno a las obligaciones del administrador concursal respecto a los créditos concursales, donde últimamente se han producido algunas de las modificaciones legales más relevantes al respecto, sobre las cuales centraremos el análisis.

1. INCUMPLIMIENTO DE LAS NUEVAS OBLIGACIONES DE COMUNICACIÓN TELEMÁTICA CON LA AGENCIA TRIBUTARIA

En primer lugar, la Ley 38/2011, a través de la modificación del artículo 21.4 de la LC, ha impuesto a los administradores concursales la obligación de comunicar telemáticamente a la AEAT todos los concursos declarados a partir del 1 de enero de 2012 y ello, le conste o no la condición de acreedora de la Administración Tributaria⁶². Con ese objetivo la AEAT ha introducido en su sede electrónica un formulario que deberá cumplimentar el administrador concursal incluyendo los mismos datos que, a tenor del artículo 23.1 de la LC, deban figurar en el extracto de publicación del concurso que se realiza en el Boletín Oficial del Estado.

Obviamente el objetivo del legislador no es otro que salvaguardar los intereses de la Hacienda Pública, en el sentido de permitirle el pleno conocimiento de todos los concursos que se

⁶² ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J.: «Crédito tributario y proceso concursal: análisis jurídico de las novedades contenidas en las últimas reformas normativas», *op. cit.* (BIB 2012/3463).

estén tramitando, pudiendo así comunicar sus créditos en tiempo y forma evitando, por tanto, la calificación de los mismos como subordinados por su comunicación tardía⁶³.

2. INCUMPLIMIENTOS RELACIONADOS CON LA FORMACIÓN E INVENTARIO DE LA MASA ACTIVA: ESPECIAL ATENCIÓN AL EJERCICIO DE ACCIONES DE REINTEGRACIÓN RESPECTO DE ACUERDOS DE REFINANCIACIÓN

A la vista de los preceptos incluidos en el Título IV de la LC, dedicados a regular los aspectos más relevantes del informe que debe presentar el administrador concursal, al que se unirá, entre otros documentos, el inventario de la masa activa del concursado, varias son las obligaciones a las que deben atender tales sujetos cuyo incumplimiento, siempre que se produzca a consecuencia de ello un resultado dañoso para la Administración Tributaria, puede derivar en la exigencia de la responsabilidad prevista en el artículo 43.1 c) de la LGT.

Desde este punto de vista existen algunas actuaciones del administrador concursal que, de forma más obvia, pueden generar la aludida responsabilidad, como puede suceder en aquellos casos en los que se excluyan intencionadamente del inventario bienes o derechos del deudor perjudicando los intereses de la Hacienda Pública o, por ejemplo, cuando los administradores enajenen o gravan elementos integrantes de la masa activa sin la preceptiva autorización del juez.

Pues bien, además de aspectos como los citados han de tenerse en cuenta las consecuencias que, sobre la responsabilidad de los administradores concursales, pudiera tener una conducta omisiva respecto del ejercicio de una legítima acción rescisoria cuando ello hubiera sido la causa de un perjuicio económico para la Administración Tributaria. Sobre este extremo se produjeron cambios relevantes de la mano, una vez más, de la Ley 38/2011, modificaciones que en este caso estuvieron precedidas de otras introducidas por el Real Decreto-Ley 3/2009, de 31 de marzo⁶⁴. Esta norma, entre otros aspectos, pretendió facilitar las operaciones de refinanciación de las empresas que atravesasen dificultades económicas, cuyo buen fin se encontraba amenazado por la regulación de las acciones de reintegración que, declarado el concurso, pudieran ejercitarse frente a los actos perjudiciales para la masa activa⁶⁵, acciones reguladas en el artículo 71 de la LC.

⁶³ Ibidem.

⁶⁴ Real Decreto-Ley 3/2009, de 27 de marzo, de medidas urgentes en materia tributaria, financiera y concursal ante la evolución de la situación económica (RCL 2009/682).

⁶⁵ Sobre este aspecto ha incido el TS en Sentencia de 26 de octubre de 2012 (RJ 2012/10415), señalando que «el perjuicio de la rescisión concursal tiene en común con el perjuicio pauliano que comporta una lesión patrimonial del derecho de crédito, en este caso, no de un determinado acreedor, sino de la totalidad englobada en la masa pasiva, y esta lesión se ocasiona por un acto de disposición que comporta un sacrificio patrimonial para el deudor, injustificado desde las legítimas expectativas de cobro de sus acreedores, una vez declarado en concurso».

De este precepto se infiere, entre otras cosas, que declarado el concurso serán rescindibles los actos perjudiciales para la masa activa realizados por el deudor dentro de los dos años anteriores a la fecha de la declaración de aquel, presumiéndose el perjuicio patrimonial, bien es cierto que con admisión de prueba en contrario, en concreto, de las operaciones que impliquen «la constitución de garantías reales a favor de obligaciones preexistentes o de las nuevas contraídas en sustitución de aquellas».

Pues bien, en eso consisten precisamente, en muchos casos, los acuerdos de refinanciación que, de ser anulados si finalmente prospera la acción rescisoria, acarrearán consecuencias de carácter negativo derivadas, no solo por la propia anulación de la operación en sí para el deudor, sino respecto del acreedor que pudiera haber llegado a dicho acuerdo con un sujeto posteriormente declarado en concurso. Así, de producirse esa situación, el acreedor vería como sus créditos habrían de calificarse como subordinados con la consiguiente pérdida de los privilegios que su crédito inicial hubiera tenido de acuerdo con la clasificación de los créditos concursales recogida en la LC, y a la que haremos referencia posteriormente. Lógicamente, de no adoptarse ninguna medida al respecto, los acuerdos entre acreedores y deudores adoptados con la finalidad de renegociar determinados aspectos de los créditos/deudas, se realizarían en un contexto de evidente inseguridad jurídica, situación que precisamente ha tratado de corregir el legislador⁶⁶.

Esa es la intención que subyace en la modificación operada sobre el artículo 71 de la LC, otorgando una protección especial para determinados acuerdos de refinanciación. Se señala así la imposibilidad de rescindir dichos acuerdos cuando los mismos se hayan realizado con los requisitos y garantías previstos en el apartado 6 de dicho precepto⁶⁷. Estos son, de un lado, que el objeto de los mismos haya sido la ampliación significativa del crédito disponible o la modificación de las obligaciones de este, bien mediante prórroga de su plazo de vencimiento o con el establecimiento de otras contraídas en sustitución de aquellas. Por otra parte, cuando dichos acuerdos tengan por objeto tales aspectos, siempre que respondan a un plan de viabilidad que permita la continuidad de la actividad profesional o empresarial en el corto y medio plazo y que con anterioridad a la declaración del concurso el acuerdo reúna los requisitos previstos en el citado artículo, tales acuerdos no podrán ser objeto de rescisión.

De acuerdo con lo anterior, la Administración Tributaria no podrá exigir responsabilidad a los administradores concursales por no ejercitar una acción de reintegración respecto de un acuerdo de refinanciación cuyas condiciones se ajusten a lo dispuesto en el artículo 71.6 de la LC⁶⁸. Esa posibilidad quedaría reducida, por tanto, a los casos en los que dichos acuerdos de refinanciación incumplan tales requisitos y los administradores concursales, únicos legitimados para hacerlo en

⁶⁶ Sobre este aspecto se manifestó OLIVENCIA BRUGGER, L. M.: «La reforma de la ley concursal. Entre la precipitación y la conveniencia», *Revista Aranzadi Doctrinal*, n.º 5, 2009 (BIB 2009/760).

⁶⁷ Dichos requisitos han sido analizados por MOYA YOLDI, J.: «Los acuerdos de refinanciación de la nueva disposición adicional cuarta de la ley concursal», *Revista Aranzadi Doctrinal*, n.º 8, 2009 (BIB 2009/1826).

⁶⁸ Este precepto ha sido modificado, en su apartado número 2, por la Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización.

esos casos a tenor del artículo 72.2 de la LC, omitan el ejercicio de la correspondiente acción de reintegración. Todo ello, evidentemente, cuando de esa situación se derive como consecuencia un perjuicio económico para la Hacienda Pública.

3. IRREGULARIDADES COMETIDAS EN LA DETERMINACIÓN DE LA MASA PASIVA

3.A. Respetto de la composición de la masa pasiva y el reconocimiento de los créditos

Es el Capítulo III del mencionado Título IV de la LC, el dedicado a regular los deberes de los administradores concursales respecto de la determinación de la masa pasiva del concursado, obligaciones que, de incumplirse con resultado dañoso para la Administración Tributaria, se configuran como presupuestos de una posible exigencia de responsabilidad tributaria respecto de tales sujetos.

Desde este punto de vista, y partiendo del hecho de que la masa pasiva estará constituida por «los créditos contra el deudor común que conforme a esta Ley no tengan la consideración de créditos contra la masa» (art. 84.1 LC), limitándose, por tanto, a los créditos concursales, los acreedores de los mismos serán los sujetos que deben figurar en la lista de acreedores elaborada por el administrador concursal, siempre y cuando aquellos hayan comunicado en tiempo y forma sus créditos y los mismos se hayan reconocido como tales, tarea a cargo del administrador concursal.

Así pues, en esta fase del proceso concursal, y respecto de los créditos de carácter tributario, el administrador concursal podría incurrir en responsabilidad tanto al incluir en la lista créditos inexistentes, a consecuencia de lo cual los de la Hacienda Pública quedasen total o parcialmente desplazados, como al excluir los créditos que la Administración Tributaria detente legítimamente frente al deudor concursado, y así lo haya hecho valer.

a) Los créditos tributarios reconocidos por certificación administrativa

Respetto de esta última cuestión interesa prestar atención a varios aspectos. Así en primer lugar, ha de repararse en la previsión del artículo 86.2 de la LC, a tenor de la cual los créditos tributarios reconocidos por certificación administrativa han de ser «necesariamente» incluidos en la lista de acreedores. Esta afirmación categórica del legislador conduce a pensar que, en aquellos casos en los que dichos créditos estén documentados de tal modo, el administrador concursal no debería plantearse en ningún caso la pertinencia de su inclusión en la lista de acreedores, siendo suficiente con la existencia de la aludida certificación administrativa.

No obstante lo anterior, la afirmación anterior debe ser matizada en algunos supuestos, y es que si bien es cierto que ese precepto ordena la inclusión «necesaria» de los créditos tributarios certificados, no es menos cierto que esa regla tiene unos límites, impuestos por exigencias tales

como la comunicación de los mismos en plazo por parte de la Administración⁶⁹, así como el hecho de que dichas certificaciones plasmen realmente de créditos concursales⁷⁰. En este sentido, resultan interesantes Sentencias como la de la AP de Murcia, de 9 de febrero de 2012⁷¹, en la que la AEAT cuestiona la decisión de la administración concursal de excluir de la lista de acreedores un crédito correspondiente a los intereses de demora supuestamente devengados por el impago de una deuda tributaria cuyo plazo de ingreso no había transcurrido aún cuando se declaró el concurso.

En este caso la AP, en línea con la postura de la administración concursal, considera que no debe incluirse dicho crédito como subordinado, aun cuando el mismo está reconocido por certificación administrativa. Ello se debe a que, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 86.2 de la LC, ha de considerarse también el tenor literal del 59.1 de la LC, en el que se señala que la declaración del concurso produce la suspensión del devengo de intereses respecto de los créditos concursales. De ese modo, si en la fecha de declaración del concurso no había transcurrido el periodo voluntario de pago de la deuda tributaria, difícilmente pudieron devengarse intereses de demora antes de esa fecha, lo que impide considerar tales partidas como créditos concursales a incluir en la lista de acreedores.

Así pues, pese a lo dispuesto por la LC respecto de la cuestión abordada en este epígrafe, y tal y como se han manifestado nuestros tribunales, «las certificaciones administrativas de reconocimiento de créditos pueden ser privadas de eficacia por el Juez del concurso cuando infringen de manera manifiesta un principio de Derecho Concursal»⁷².

b) Supuestos de reconocimientos especiales

Por otra parte, y también respecto de la cuestión relativa a la fase de reconocimiento de los créditos, los administradores concursales han de tener muy presentes los supuestos de reconocimientos especiales contemplados en el artículo 87 de la LC, precepto que fue objeto de modificación por el Real Decreto-Ley 3/2009, con el fin de disipar algunas de las dudas que se venían planteando respecto de los supuestos allí enumerados. No obstante lo anterior, y como veremos a continuación, la posible exigencia de responsabilidad tributaria al administrador concursal cuando no atienda a las especialidades que rodean a los créditos que allí se mencionan debe ser interpretada teniendo en cuenta los efectos que puede tener la actitud de la propia Administración Tributaria, que debe obrar de una forma diligente en cuanto al ejercicio de sus derechos, ya que, en caso de no hacerlo así, diluiría los presupuestos que le habilitan para tal exigencia de responsabilidad.

⁶⁹ En este sentido se manifiesta SÁNCHEZ PINO, J. A.: «El derecho de abstención de la Hacienda Pública en el concurso de acreedores», *Quincena Fiscal*, n.º 20, 2012 (BIB 2012/3324), al señalar que «este reconocimiento necesario de créditos del que goza la Administración tributaria, no le exime de su deber de comunicar sus créditos a la administración concursal».

⁷⁰ *Vid.* SSAP de Barcelona, de 23 de mayo de 2008 (JUR 2008/267084) y la de 10 de noviembre de 2008 (JUR 2009/76004).

⁷¹ AC 2012/333.

⁷² Cfr. SAP de Alicante de 15 de diciembre de 2011 (JUR 2012/45257).

Pues bien, de entre los supuestos de reconocimientos especiales contemplados en el citado precepto interesa reparar ahora en aquellos que puedan tener una particular incidencia que en los intereses de la Hacienda Pública. En ese sentido, la LC se refiere a los *créditos recurridos en vía administrativa o judicial*, entre los que pueden incluirse los de carácter tributario, atribuyéndoles la calificación de condicionales, extremo que implica la obligación del administrador concursal de atribuirles, en tanto no se resuelvan los recursos, la calificación que les corresponda, de acuerdo con la clasificación de los créditos concursales a la que aludiremos posteriormente⁷³.

Especial interés reviste también la alusión que el artículo 87.2 de la LC realiza a los *créditos que resulten de un procedimiento de comprobación o inspección*, ya que, por la especial situación económica de un sujeto que finalmente es declarado en concurso es muy probable que, con carácter previo a tal situación, la Administración Tributaria hubiera iniciado uno de esos procedimientos respecto del mismo cuya finalización, en su caso, con un acto de liquidación regularizando la situación tributaria de ese sujeto, puede producirse después del auto de concurso e incluso tras la fase de reconocimiento de créditos⁷⁴.

Los problemas que esta situación suscitaba en la práctica⁷⁵ condujeron a incorporar en la LC una previsión específica al respecto, señalando la obligación para la administración concursal de reconocerlos como créditos contingentes en la fase de reconocimiento de créditos. Así pues, se tratará de créditos caracterizados por la incertidumbre tanto sobre su propia existencia real, que solo se conocerá cuando termine la comprobación o inspección, como sobre su cuantía, que únicamente será revelada cuando exista finalmente acto de liquidación. En el momento en el que esto suceda, por aplicación tanto del artículo 87.2 como del artículo 92.1 de la LC, el crédito, entonces ya cuantificado, se calificará en función de la naturaleza que le corresponda sin que pueda considerarse en ningún caso como subordinado por comunicación tardía del mismo.

A mayor abundamiento, y en relación con lo anterior, ha de tenerse también en cuenta el tenor literal del artículo 97 bis de la LC, introducido por la Ley 38/2011, en virtud del cual se permite instar la modificación del texto definitivo de la lista de acreedores hasta que se apruebe el convenio, o la administración concursal presente informe final de liquidación o de insuficiencia de masa activa. Ello es aplicable, entre otros supuestos, a aquellos casos en los que, tras los informes que ha de presentar el administrador concursal, se inicie un procedimiento administrativo de comprobación o inspección del que puedan resultar créditos de naturaleza tributaria⁷⁶.

⁷³ Vid. ARRIBAS HERNÁNDEZ, A.: *Derecho Concursal. El concurso tras la reforma operada por la Ley 38/2011*, El Derecho, Madrid, 2012, pág. 255; VEIGA COPO, A.: *Créditos e insolvencia*, Universidad del Rosario, Bogotá, 2009, pág. 152.

⁷⁴ Sobre esta cuestión vid. GARCÍA GÓMEZ, A. J.: «La posición de las Administraciones Tributarias en el concurso a propósito de la reforma de la Ley 38/2011», *op. cit.* (BIB 2012/1236).

⁷⁵ LÓPEZ SENOVILLA, A.: «Incidencia de la reforma de la Ley Concursal en el crédito tributario», *Diario La Ley*, n.º 7.762, 2011, pág. 3.

⁷⁶ Se solventan así los problemas planteados por esta situación antes de la reforma. Vid., en ese sentido, SAP de Murcia de 23 de febrero de 2012 (AC 2012/699).

Todas esas medidas favorecen los intereses de la Administración, que contará con un periodo de tiempo más dilatado para concluir los procedimientos de regularización tributaria seguidos frente a deudores concursados. Ahora bien, ese beneficio debe interpretarse conjuntamente con la obligación de la Administración Tributaria de hacer valer su derecho en la fase de reconocimiento de créditos, comunicando a la administración concursal, en tiempo y forma, la existencia de tales procedimientos en marcha y, por tanto, la existencia de lo que, en un principio, debe incluirse como crédito contingente a su favor. En ese sentido nuestros tribunales vienen desestimando las pretensiones de la Hacienda Pública a que se reconozcan estos créditos cuando finalicen las comprobaciones o inspecciones si, en la fase de insinuación o reconocimiento de créditos, aquella no comunicó las características de los posibles futuros créditos y, a ser posible, su cuantía determinada⁷⁷.

c) Reconocimiento de créditos por obligaciones tributarias devengadas y no cuantificadas antes del concurso

En relación con la tarea que incumbe al administrador concursal en orden a la elaboración de la lista de acreedores incluyendo los créditos previamente reconocidos a esos efectos, interesa destacar ahora la incidencia que puede tener la redacción que la Ley 38/2011 ha dado al artículo 86.3 de la LC. En este precepto se apunta que «cuando no se hubiera presentado alguna declaración o autoliquidación que sea precisa para la determinación de un crédito de Derecho Público o de los trabajadores, deberá cumplimentarse por el concursado en caso de intervención o, en su caso, por la administración concursal cuando no lo realice el concursado o en el supuesto de suspensión de facultades de administración y disposición. Para el caso que, por ausencia de datos, no fuera posible la determinación de su cuantía deberá reconocerse como crédito contingente».

Así pues, en este precepto se recogen dos deberes a cargo del administrador concursal en los aludidos supuestos, cuyo incumplimiento puede habilitar a la Administración Tributaria para exigir a aquellos la correspondiente responsabilidad tributaria. Así, en primer lugar, el administrador concursal, cuando el concursado no lo haga en casos de mera intervención, y en todo caso en los supuestos en los que aquel esté suspendido en sus facultades de administración, tendrá la obligación formal de presentar las declaraciones o las autoliquidaciones correspondientes a las obligaciones derivadas de hechos imponibles realizados por el concursado y no cuantificadas previamente⁷⁸.

Por otra parte, del citado precepto se deduce también la obligación, esta vez para el administrador concursal en todo caso, de incluir dichos créditos, una vez cuantificados, en la lista de acreedores, extremo que se hará teniendo en cuenta la previsión del artículo 92.1 de la LC, a tenor del cual estos no quedarán subordinados por su comunicación tardía. No obstante lo anterior, y como aclara también el aludido artículo 86.3 de la LC, en aquellos casos en los que, en ausencia

⁷⁷ SAP de Burgos, 270/2010, de 10 de junio (JUR 2010/249814). En el mismo sentido, Sentencia del Juzgado de lo Mercantil, n.º 6, de Madrid, de 19 de abril de 2010 (JUR 2010/261760).

⁷⁸ GARCÍA GÓMEZ, A.: «La posición de las Administraciones Tributarias en el concurso a propósito de la reforma de la Ley 38/2011», *op. cit.* (BIB 2012/1236).

de datos, no fuera posible la determinación de su cuantía, el administrador concursal debe reconocerlo como contingente, extremo que parece lógico y concuerda con las previsiones del artículo 87.2 de la LC, toda vez que ante esa situación el crédito tributario se concretará después de las actuaciones administrativas tendentes a la regularización de la situación fiscal del concursado.

A nuestro juicio, y respecto del tema que nos ocupa, la modificación legal del precepto analizado en este apartado se ha convertido en un aspecto especialmente relevante a tener en cuenta por los administradores concursales, debido a las consecuencias que para ellos pueden derivarse en materia de responsabilidad por el incumplimiento de tales obligaciones⁷⁹.

3.B. Respetto de la clasificación de los créditos concursales

Es cierto que, de todo lo expuesto hasta el momento, se infieren algunos de los privilegios con los que cuenta la Administración Tributaria frente a otros acreedores privados, en el curso del procedimiento concursal. Ahora bien, no es menos cierto que las últimas modificaciones realizadas por el legislador se han situado en la línea emprendida en el seno del derecho concursal en otros países de nuestro entorno como Portugal, Alemania, Reino Unido o Dinamarca, donde han tratado de limitarse al máximo los privilegios de Derecho Público concedidos a las Administraciones Tributarias⁸⁰. Por otra parte, esta es también la finalidad que viene inspirando el contenido de muchos de los pronunciamientos judiciales vertidos sobre esta cuestión en nuestro país⁸¹. Precisamente en ese sentido la Ley 38/2011 introdujo una modificación sobre el contenido del artículo 77 de la LGT, relativo al derecho de prelación de la Administración Tributaria, que ahora establece expresamente en su apartado 2, el sometimiento de los créditos tributarios a lo establecido en la LC, extremo que impide interpretar los preceptos de la LGT al margen de la normativa concursal⁸².

Pues bien, en relación con la clasificación de los créditos concursales que marcará el orden de prioridad en el pago de los mismos, habrá que estar, por tanto, a lo dispuesto en el aludido texto legal, otorgando así a los créditos tributarios que pudieran ponerse de manifiesto en un proceso concursal la calificación de créditos privilegiados; créditos con privilegio especial o general; créditos ordinarios; o créditos subordinados.

⁷⁹ ORDIZ FUENTES, M. C.: «Fiscalidad y Concurso», *op. cit.*, págs. 760-761.

⁸⁰ Han sido muchos los autores que destacaron el menoscabo que la posición de la Administración Tributaria sufrió a raíz de la entrada en vigor de la LC. Así, PÉREZ-CRESPO PAYÁ, F.: «La concurrencia de procedimientos administrativos de apremio y jurisdiccionales universales», *Anuario de Derecho Concursal*, 2004, n.º 1, pág. 228; MARTÍNEZ-CARRASCO PIGNATELLI, J. M.: «Aspectos tributarios de la nueva Ley Concursal», *Quincena Fiscal*, n.º 6, 2005 (BIB 2005/860); THOMAS PUIG, P.: *La posición de la administración tributaria y el crédito tributario en el proceso concursal*, La Ley, Madrid, 2011, págs. 31 y ss.

⁸¹ Las finalidades que inspiran la nueva normativa en materia de clasificación de los créditos han sido resumidas por la AP de A Coruña, de 24 de noviembre de 2006 (AC 2006/2296).

⁸² *Vid.*, en este sentido, SAP de Las Palmas, de 26 de marzo de 2010 (AC 2010/1951) o SAP de Madrid, de 9 de febrero de 2008 (JUR 2008/217865).

En ese sentido, es el artículo 90 de la LC el que enumera los créditos que gozan de *privilegio especial*, entre los que tienen encaje algunos créditos de carácter tributario. En ese sentido, los créditos tributarios protegidos con garantía real encajarían entre ellos, como sucede con el caso de la hipoteca legal tácita regulada en el artículo 78 de la LGT. Ahora bien, el privilegio general en este caso alcanza únicamente a las cuotas derivadas de la aplicación de los «tributos que graven periódicamente los bienes o derechos inscribibles en un registro público o sus productos directos, ciertos o presuntos» y no las prestaciones accesorias que puedan devengarse a partir de aquellas a las que, sin embargo, sí alcanza la garantía que conlleva la hipoteca legal tácita⁸³.

Por lo que atañe a los créditos con *privilegio general*, a los que la LC dedica su artículo 90, también tienen cabida algunos de naturaleza específicamente tributaria. Se mencionan así, los créditos por las «cantidades correspondientes a retenciones tributarias», respecto de las cuales la LC terminó con la pretensión de la Hacienda Pública de hacer valer su derecho de ejercicio de la facultad de separación⁸⁴ sobre la base de que dichas cantidades no corresponden, en sentido estricto, al concursado, que solo las tendría a modo de depósito a favor de la Administración⁸⁵.

Por otra parte, también se incluyen entre los créditos con privilegio general el resto de créditos tributarios (que no gocen de privilegio especial ni del general referido a las retenciones) hasta el 50 % de su importe, porcentaje cuya forma de cálculo ha sido objeto de controversia entre la Hacienda Pública, de un lado, y la jurisprudencia, de otro.

Así, mientras que la AEAT se ha esforzado en defender que la cantidad sobre la que debe aplicarse el citado porcentaje del 50 % debe estar representada por la suma de todos los créditos tributarios, independientemente de su calificación o condición, el TS ha sentado una doctrina contraria a dicha pretensión. En ese sentido, señaló, por un lado, que «para determinar la base a que debe aplicarse el porcentaje del cincuenta por ciento no cabe tomar en cuenta los créditos incardinables en los artículos 90, 91 y 92 de la LC porque los mismos ya están clasificados con una u otra condición, y, por consiguiente, quedan fuera de la categoría genérica de los no clasificados», extremo que evita el «sin sentido de una doble calificación de los créditos ya clasificados»⁸⁶. Por otro

⁸³ Vid., SJM de Asturias, de 30 de mayo de 2007 (AC 2008/407).

⁸⁴ Opinión que no compartía un sector doctrinal. En ese sentido, vid., VARONA ALABERN, J.: *El crédito tributario en la quiebra*, Lex Nova, Valladolid, 2000, pág. 11 y ss.

⁸⁵ AGUILAR RUBIO, M.: *Crédito tributario y concurso de acreedores*, La Ley, Valladolid, 2009, pág. 109. Sobre esta cuestión vid., SJM de Oviedo, de 26 de enero de 2007 (AC 2008/378), en la que se recuerda que «las retenciones por IRPF, a efectos concursales, ya no tiene en la actualidad y tras la reforma concursal la naturaleza de depósito a favor de la Hacienda Pública sujeta al derecho de separación *ex iure dominii* de que gozaba en el régimen anterior».

⁸⁶ Sobre este particular se manifestó la doctrina que, en contra de la postura de la Administración, considera que «si un determinado crédito ya goza de un privilegio concreto este debe excluirse de la cuantificación de otro, puesto que, en caso contrario, aquel se vería doblemente privilegiado» (CARRERAS MANERO, O.: «El derecho de prelación general de la Hacienda Pública para el cobro de los créditos tributarios frente al resto de acreedores concurrentes y sus efectos en el procedimiento concursal», *RCyT*. CEF, n.º 346, 2012, págs. 111-112). En el mismo sentido, PÉREZ ROYO, F.:

lado, y con expresa referencia a la exclusión de los créditos subordinados, el TS considera que su tesis «se refuerza si se advierte, por un lado, que no es razonable que unos créditos que el legislador posterga o discrimina por unas u otras razones subjetivas u objetivas se deban tomar en cuenta para incrementar la cuantía del privilegio general en perjuicio de los acreedores ordinarios»⁸⁷.

Además, y también como créditos con privilegio general, por lo que puede interesar a la Administración Tributaria, se catalogan aquellos que lo sean en concepto de responsabilidad civil derivada de delito contra la Hacienda Pública⁸⁸, así como a aquellos de los que fuera titular el acreedor a instancia del cual se hubiere declarado el concurso (en los casos en los que dicho acreedor fuera la Hacienda Pública) y que no tuvieren el carácter de subordinados hasta el 50 % de su importe».

Como categoría residual, la LC establece la categoría de *créditos ordinarios*, donde incluye a todos aquellos que no tengan la condición de privilegiados ni subordinados. Desde este punto de vista, y respecto de los créditos tributarios, tendrán esta consideración el otro 50 % de aquellos créditos que no se califiquen como con privilegio especial, que no correspondan a retenciones y, por último, que no se consideren subordinados, conforme a lo que dispone el artículo 89.3 de la LC.

Por último, a los *créditos subordinados* se refiere el artículo 92 de la LC, de cuyo tenor literal, a efectos tributarios, hemos de destacar los apartados 3 y 4, en los que se califican como tales, a los créditos por recargos e intereses de cualquier clase, incluidos los moratorios, salvo los correspondientes a créditos con garantía real hasta donde alcance la respectiva garantía y los créditos por multas y demás sanciones pecuniarias.

La expresa referencia a los créditos por recargos se incluyó en la LC fruto de una modificación introducida por la Ley 38/2011, viniendo a solucionar un problema que se planteaba con anterioridad respecto de la calificación que habría de darse a tales partidas, resolviéndolo, una vez más, en la línea del criterio que venían manteniendo nuestros tribunales⁸⁹.

«El privilegio general de los créditos tributarios (según la interpretación auténtica contenida en el Proyecto de Ley de Ejecución Singular», *Quincena Fiscal*, n.º 1, 2007 (BIB 2007, 2).

⁸⁷ *Vid.*, STS de 21 de enero de 2009 (RJ 2009/398 y 399), citadas posteriormente para continuar manteniendo el mismo criterio, entre otras, por las SSTS de 22 de junio de 2009 (RJ 2009/5105) o la de 6 de abril de 2011 (RJ 2011/5706).

⁸⁸ Tal y como afirma ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J.: «Crédito tributario y proceso concursal: análisis jurídico de las novedades contenidas en las últimas reformas normativas», *op. cit.*, la mención expresa de tales créditos entre los que gozan de privilegio general «viene a resolver posibles dudas interpretativas. Ello es obvio, dado que, con anterioridad a la última reforma de la LC, el precepto mencionado en el párrafo precedente ya incluía, de manera general, la mención a los créditos "por responsabilidad civil extracontractual" en su artículo 91.5.º, categoría esta que presenta una incuestionable paridad, en cuanto a su naturaleza, con la responsabilidad civil derivada de un delito, y ello aunque el origen de esta última se sitúe en un crédito de carácter tributario».

⁸⁹ En ese sentido *vid.*, VILLAR EZCURRA, M.: «La reforma concursal y los créditos tributarios», *op. cit.*, así como la jurisprudencia allí citada a esos efectos; CALVO VÉRGEZ, J.: «El crédito tributario en el proceso concursal», *Monografías Carta Tributaria*, n.º 22, 2010, págs. 15 y ss.

De este modo habrá que entender que tanto los intereses como los recargos que se devenguen en el procedimiento de aplicación de los tributos, esto es, por presentación o pago voluntario extemporáneo, recargo ejecutivo, de apremio reducido y de apremio ordinario, tendrán la condición de créditos subordinados, al igual que los aludidos créditos por sanciones tributarias, extremo que, obviamente, se predicará de tales créditos cuando los mismos tengan la naturaleza de créditos concursales.

4. OTRAS IRREGULARIDADES SUSCEPTIBLES DE GENERAR RESPONSABILIDAD

De la lectura de la LC se desprenden las muchas obligaciones que para un sujeto se derivan de su condición de administrador concursal y cuyo incumplimiento puede generar responsabilidad civil, penal o específicamente tributaria cuando, a raíz de las irregularidades detectadas en su proceder, la Administración pública pueda verse perjudicada en sus pretensiones de cobro.

Pues bien, debido al elevado número de deberes que puede atribuirse a esos sujetos, hemos realizado el análisis de aquellos que nos han parecido más relevantes, sobre todo atendiendo a las últimas modificaciones legislativas, agrupándolos en función de las fases del proceso concursal en las que se ponen de manifiesto. Particular atención merecerá también, en ese sentido, y aludiendo a la fase final del concurso, la observancia de las reglas de pago de los créditos, primero de aquellos que tengan la condición de créditos contra la masa, pagaderos a su vencimiento, regla que en algunos casos puede ser alterada por la administración concursal, aunque nunca para los créditos tributarios (art. 84.3 LC), y después de los créditos concursales, por el orden establecido en función de su calificación.

De lo expuesto se desprende que, en cualquier momento de dicho proceso, podría producirse una conducta irregular en materia tributaria por parte de esos sujetos, toda vez que al administrador concursal le corresponderá atender las obligaciones tributarias del concursado en los casos en los que este se halle suspendido en sus potestades de administración, o bien vigilar, detectar e informar al juez de los posibles incumplimientos de tales obligaciones por parte del concursado, en los supuestos en los que este se encuentre únicamente intervenido en sus funciones de administración⁹⁰. Ciertamente, todo ello exige un especial cuidado en la labor que deben desempeñar los administradores concursales so pena de incurrir en la responsabilidad que hemos comentado en este trabajo, pero no es menos cierto, como se ha señalado, que estos son los sujetos que disponen de toda la información precisa para poder cumplir o exigir el cumplimiento de las obligaciones tributarias del concursado, por lo que a ellos atañe velar por su cumplimiento⁹¹.

⁹⁰ PACHECO GUEVARA (2009), *La administración concursal*, Aranzadi, Navarra, 2009, págs. 97 a 127, alude con detalle a las clasificaciones que los distintos autores barajan en torno a las funciones que la administración concursal tiene atribuidas en todas las fases del concurso.

⁹¹ LÓPEZ SENOVILLA, A.: «Incidencia de la reforma de la Ley Concursal en el crédito tributario», *op. cit.*, pág. 2.

Bibliografía

- AGUILAR RUBIO, M. [2009]: *Crédito tributario y concurso de acreedores*, La Ley, Valladolid.
- ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J. [2012]: «Concurso de acreedores y créditos tributarios. La calificación de los mismos como créditos concursales o contra la masa: estado de la cuestión», *Quincena Fiscal*, n.º 21 (BIB 2012/3402).
- [2012]: «Crédito tributario y proceso concursal: análisis jurídico de las novedades contenidas en las últimas reformas normativas», *Quincena Fiscal*, n.º 22 (BIB 2012/3463).
- ARGENTE ÁLVAREZ, J.; BERTRÁN GIRÓN, F. y MELLADO BENAVENTE, F. [2012]: *Fiscalidad y recaudación en el concurso de acreedores*, Wolters Kluwer.
- ARRIBAS HERNÁNDEZ, A. [2012]: *Derecho Concursal. El concurso tras la reforma operada por la Ley 38/2011*, El Derecho, Madrid.
- BLÁZQUEZ LIDOY, A. [2004]: «Novedades de la Ley General Tributaria 58/2003 en la regulación de la responsabilidad tributaria y de la sucesión», *RCyT. CEF*, n.º 255.
- CALVO VÉRGEZ, C. [2013]: «La nueva inversión del sujeto pasivo en el IVA», *Revista Aranzadi Doctrinal*, n.º 11 (BIB 2013/423).
- CALVO VÉRGEZ, J. [2010]: «El crédito tributario en el proceso concursal», *Monografías Carta Tributaria*, n.º 22.
- CARRERAS MANERO, O. [2012]: «El derecho de prelación general de la Hacienda Pública para el cobro de los créditos tributarios frente al resto de acreedores concurrentes y sus efectos en el procedimiento concursal», *RCyT. CEF*, n.º 346.
- CASADO OLLERO, G.; FALCÓN Y TELLA, R.; LOZANO SERRANO, C. y SIMÓN ACOSTA, E. [1990]: *Cuestiones Tributarias Prácticas*, La Ley, Madrid.
- CHECA GONZÁLEZ, C. [2003]: «Notas sobre la nueva regulación de los responsables tributarios en el anteproyecto de LGT», *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, n.º 5.
- CRUZ AMORÓS, M. [2006]: «Sucesores, responsables, capacidad de obrar y domicilio tributarios», en la obra colectiva VV. AA.: *Estudios de la Ley General Tributaria*, Lex Nova, Valladolid.
- DE MIGUEL ARIAS, S. [2011]: «La concurrencia del procedimiento de apremio con el concurso de acreedores tras la reforma de la Ley Concursal», *RCyT. CEF*, n.º 344.
- FALCÓN Y TELLA, R. [2010]: «La declaración de concurso y las deudas tributarias pendientes por recargos, IVA y retenciones: su consideración como créditos concursales, y no contra la masa, según la STS (Sala 1.ª) 20 septiembre 2009 (RJ 2009, 5482)», *Quincena Fiscal*, n.º 1-2 (BIB 2010/22).
- FERNANDO AMOR, J. A. [2005]: *La responsabilidad fiscal de los administradores y sucesores de personas jurídicas*, Bosch.
- FONSECA CAPDEVILLA, E. [2004]: «Efectos de la declaración del concurso: efectos fiscales», en VV. AA.: *Comentarios a la Ley Concursal*, Marcial Pons, Madrid.
- GALÁN RUIZ, J. [2005]: *La responsabilidad tributaria*, Thomson-Aranzadi, Navarra.
- GARCÍA GÓMEZ, A. J. [2012]: «La posición de las Administraciones Tributarias en el concurso a propósito de la reforma de la Ley 38/2011», *Quincena Fiscal*, n.º 14 (BIB 2012/1236).

GARCÍA GÓMEZ, A. J. [2010]: «Los créditos por IVA contra el deudor por hechos impositivos anteriores a la declaración de concurso (SSTS 1-9-2009 y 20-9-2009)», *Anuario de Derecho Concursal*, n.º 20.

IÑIGUEZ, P. [2006]: «La responsabilidad de los administradores concursales», *Revista Jurídica de la Comunidad Valenciana*.

LÓPEZ DÍAZ, A. [2010]: «Sobre la necesidad de pronunciamiento del juez del concurso para la prosecución de los apremios preferentes», *Quincena Fiscal*, n.º 13 (BIB 2010/1297).

LÓPEZ SENOVILLA, A. [2011]: «Incidencia de la reforma de la Ley Concursal en el crédito tributario», *Diario La Ley*, n.º 7762.

MALVÁREZ PASCUAL, L. A. [2011]: «El crédito derivado de la modificación de la base imponible del IVA por la declaración de concurso del deudor: Naturaleza, clasificación y procedimiento para su liquidación», *Quincena Fiscal*, n.º 15 (BIB 2011/1229).

MARTÍNEZ MICÓ, J. G. [2009]: «El alcance de la responsabilidad tributaria de los administradores de sociedades: su extensión a las sanciones», *Quincena Fiscal*, n.º 22 (BIB 2009/1839).

MARTÍNEZ-CARRASCO PIGNATELLI, J. M. [2005]: «Aspectos tributarios de la nueva Ley Concursal», *Quincena Fiscal*, n.º 6 (BIB 2005/860).

MAZORRA MANRIQUE DE LARA, S. [1992]: «La obligación de los responsables tributarios en el Reglamento General de Recaudación: nacimiento y exigibilidad», *Crónica Tributaria*, n.º 62.

MORRAL SOLDEVILLA, R. [2004]: «Comentario al artículo 35 LC», en VV. AA.: *Comentarios a la Ley Concursal*, T. I, Bosch, Barcelona.

MOYA YOLDI, J. [2009]: «Los acuerdos de refinanciación de la nueva disposición adicional cuarta de la ley concursal», *Revista Aranzadi Doctrinal*, n.º 8 (BIB 2009/1826).

MUÑOZ VILLAREAL, A. [2011-I]: «La responsabilidad tributaria de los síndicos, liquidadores, administradores concursales y auxiliares delegados», *RJUAM*, n.º 23.

– [2012]: «La responsabilidad tributaria de la administración concursal», *Anuario de Derecho Concursal*, n.º 25.

OLIVENCIA BRUGGER, L. M. [2009]: «La reforma de la ley concursal. Entre la precipitación y la conveniencia», *Revista Aranzadi Doctrinal*, n.º 5 (BIB 2009/760).

ORDIZ FUENTES, M. C. [2012]: «Fiscalidad y Concurso», en la obra colectiva VV. AA.: *El concurso de acreedores. Adaptado a la Ley 38/2011, de 10 de octubre, de reforma de la Ley Concursal*, La Ley, Madrid.

PACHECO GUEVARA [2009]: *La administración concursal*, Aranzadi, Navarra.

PÉREZ ROYO, F. [2007]: «El privilegio general de los créditos tributarios (según la interpretación auténtica contenida en el Proyecto de Ley de Ejecución Singular», *Quincena Fiscal*, n.º 1 (BIB 2007, 2).

PÉREZ-CRESPO PAYÁ, F. [2004]: «La concurrencia de procedimientos administrativos de apremio y jurisdiccionales universales», *Anuario de Derecho Concursal*, n.º 1.

RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J. [2006]: «La Hacienda Pública y los procesos concursales», *Cuadernos Aranzadi de Jurisprudencia Tributaria*, n.º 43 (BIB 2006/1423).

ROZAS VALDÉS, J. [2009]: *La responsabilidad fiscal de los administradores*, CEU, Barcelona.

SÁNCHEZ GALIANA [1991]: en la obra colectiva, VV. AA.: *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, en homenaje a Fernando Sainz de Bujanda, vol. I, IEF, Madrid.

SÁNCHEZ PEDROCHE, J. A.; BAS SORIA, J. y MOYA CALATAYUD, F. [2012]: *Estudio concordado y sistemático de la Ley General Tributaria y su normativa de desarrollo*, Tomo I, Tirant lo Blanch.

SÁNCHEZ PINO, A. J. [2004]: «La concurrencia del procedimiento de apremio con el procedimiento concursal», *Quincena Fiscal*, n.º 8.

– [2012]: «El derecho de abstención de la Hacienda Pública en el concurso de acreedores», *Quincena Fiscal*, n.º 20 (BIB 2012/3324).

THOMAS PUIG, P. [2011]: *La posición de la administración tributaria y el crédito tributario en el proceso concursal*, La Ley, Madrid.

TIRADO, I. [2004]: «Auxiliares delegados», en VV. AA. *Comentario a la Ley Concursal I*, Thomson-Civitas, Madrid.

VALERO LOZANO, N. [2007]: *El régimen jurídico del crédito público en la Ley Concursal*, La Ley, Madrid.

VARONA ALABERN, J. E. [2000]: *El crédito tributario en la quiebra*, Lex Nova, Valladolid.

VARONA ALABERN, J. E. y ARRANZ DE ANDRÉS, C. [2006]: «La responsabilidad tributaria de los administradores concursales», *Anuario de Derecho Concursal*, n.º 8.

VEIGA COPO, A. [2009]: *Créditos e insolvencia*, Universidad del Rosario, Bogotá.

VÉLEZ NOGUERUELA, J. L. [2012]: «La administración concursal», *Revista Aranzadi Doctrinal*, n.º 3 (BIB 2012/954).

VILLAR EZCURRA, M. [2012]: «La reforma concursal y los créditos tributarios», *Quincena Fiscal* n.º 4 (BIB 2012/262).

ZABALA RODRÍGUEZ FORNOS, A. [2008]: «Comentarios al artículo 43 de la LGT: Los responsables subsidarios», *Grandes Tratados*, Aranzadi (BIB 2008/3390).

ZUMAQUERO GIL, L. [2013]: «La responsabilidad civil de los administradores concursales», *In Dret*, n.º 1.

LA CONSTITUCIONALIDAD DEL RÉGIMEN DE CONTROL JURISDICCIONAL DE LAS NORMAS FORALES FISCALES

Carlos Palao Taboada

*Catedrático emérito de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad Autónoma de Madrid
Abogado (Montero-Aramburu)*

EXTRACTO

La Ley Orgánica 1/2010 llevó a cabo una importante reforma del régimen de control jurisdiccional de las normas forales fiscales de los Territorios Históricos vascos, para lo cual modificó, en primer lugar, la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional y, junto con ella, la Ley Orgánica del Poder Judicial y la Ley reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa. En virtud de esta reforma el control jurisdiccional de dichas normas, que anteriormente correspondía a la jurisdicción contencioso-administrativa, ha pasado al Tribunal Constitucional. La anterior competencia de los Tribunales contencioso-administrativos se basaba en la consideración de reglamentos que se atribuía a las normas forales, si bien amplios sectores doctrinales y la jurisprudencia del Tribunal Supremo y del Tribunal Constitucional reconocían la singularidad de dichas normas, que no encajan cómodamente en esa categoría normativa, como tampoco lo hacen en la de ley. Estas dificultades de caracterización originan problemas de constitucionalidad de la Ley Orgánica 1/2010, en las que se han basado las Comunidades Autónomas de La Rioja y Castilla y León, limítrofes con el País Vasco, para interponer recursos de inconstitucionalidad contra ella. El presente trabajo examina los mencionados problemas y llega a la conclusión de que no ofrecen fundamento suficiente a la tesis de la inconstitucionalidad de dicha Ley.

Palabras claves: normas forales fiscales, Ley Orgánica 1/2010 y constitucionalidad.

Fecha de entrada: 07-11-2013 / Fecha de aceptación: 02-12-2013

THE CONSTITUTIONALITY OF THE JUDICIAL REVIEW REGIME OF THE BASQUE «FORAL NORMS» ON TAX MATTERS

Carlos Palao Taboada

ABSTRACT

Organic Law 1/2010 carried out an important reform of the judicial review regime of «foral» norms of the Basque Historical Territories on fiscal matters, modifying to this purpose, in the first place, the Organic Law of the Constitutional Court, and together with it the Organic Law of the Judiciary and the Law on Administrative Courts. By means of this reform judicial review of those norms, previously assigned to the Administrative Courts, was transferred to the Constitutional Court. The former competence of the Administrative Courts was based on the characterization of «foral» norms as administrative regulations, although numerous authors and the case law of the Supreme Court and the Constitutional Court acknowledge the singularity of those norms, which do not easily fit either into such category or into that of law. These difficulties of characterization raise some questions as to the constitutionality of Organic Law 1/2010, on the grounds of which the Autonomous Communities of La Rioja and Castile and León, neighbors to the Basque Country, have challenged it before the Constitutional Court. The present article examines those questions, coming to the conclusion that they do not provide sufficient basis to the thesis that Organic Law 1/2010 is unconstitutional.

Keywords: foral norms, Organic Law 1/2010 and constitutionality.

Sumario

1. La Ley Orgánica 1/2010, de 19 de febrero
 - 1.1. Introducción
 - 1.2. Antecedentes
 - 1.3. Contenido
 - 1.4. Efectos sobre los recursos pendientes
2. Las tachas de inconstitucionalidad alegadas contra la LO 1/2010
 - 2.1. Enumeración
 - 2.2. Las alegaciones de ausencia de fundamento en la disposición adicional primera y vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva
3. La *vexata quaestio* de la naturaleza jurídica de las normas forales
 - 3.1. Introducción
 - 3.2. La tesis de la norma foral como ley material
 - 3.3. La posición de la norma foral en el sistema de fuentes del País Vasco. La tesis de Jiménez Asensio
 - 3.4. Evolución de la legislación y la jurisprudencia
4. Constitucionalidad de la ampliación de la competencia del Tribunal Constitucional
5. El parámetro de control
 - 5.1. El bloque de la constitucionalidad
 - 5.2. El Derecho comunitario europeo
 - 5.3. Corolarios
6. Palabras finales

NOTA: El presente trabajo se escribió con destino al Libro-homenaje al Profesor Juan RAMALLO MASSANET con motivo de su jubilación.

1. LA LEY ORGÁNICA 1/2010, DE 19 DE FEBRERO

1.1. INTRODUCCIÓN

El vigente régimen del control jurisdiccional de las normas forales fiscales fue establecido por la LO 1/2010, de 29 de febrero, que modificó la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional (LOTIC), la Ley Orgánica del Poder Judicial (LOPJ) y la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (LJC), para atribuir dicho control al Tribunal Constitucional, sustrayéndolo a la jurisdicción contencioso-administrativa, que hasta entonces venía ejerciéndolo. También establece esta LO un nuevo procedimiento de «conflicto en defensa de la autonomía foral» a semejanza del «conflicto en defensa de la autonomía local» introducido en la LOTIC por la LO 7/1999, de 21 de abril. Este procedimiento queda, sin embargo, fuera del ámbito del presente trabajo.

Dichas modificaciones aceptan una posición sostenida por amplios sectores doctrinales y reiteradamente propugnada en el plano político por las instituciones vascas. A la doctrina nos referiremos ampliamente en las páginas siguientes; en el ámbito político la reforma llevada a cabo por la LO 1/2010 se había intentado sin éxito por medio de enmiendas de los Diputados y Senadores vascos a los proyectos de ley que dieron lugar a las Leyes Orgánicas 7/1999, 1/2000 y 6/2007 de modificación de la LOTIC¹. Se ha dado en hablar de «blindaje» de las normas forales o del Concierto Económico para referirse a este nuevo régimen de control de dichas Normas, término que por sus resonancias bélicas no lo sitúa bajo una luz adecuada, en cuanto puede sugerir que la defensa de dicho régimen se basa en consideraciones que no son neutrales, de estricta técnica jurídica, sino sesgadamente políticas². Seguramente por eso es usada con gusto por los adversarios de la reforma.

1.2. ANTECEDENTES

Los antecedentes inmediatos de la LO 1/2010 se encuentran en el acuerdo adoptado por las Juntas Generales de Bizkaia el 31 de mayo de 2005 de aprobar una Proposición de Ley para su ele-

¹ Cfr. detalladamente DUQUE VILLANUEVA, J. C.: «Los procesos constitucionales de control de las Normas Forales fiscales vascas», *REDC*, núm. 90, 2010, págs. 29 y ss. (30 y s.).

² En este sentido, LUCAS MURILLO DE LA CUEVA, E.: «La garantía jurisdiccional del Concierto Económico», *Boletín JADO*, Academia Vasca de Derecho, núm. 17, 2009, págs. 117 y ss. (pág. 120), según el cual el término «blindaje» puede dar a entender que lo que se pretende es sustraer al Concierto y, más en particular, a las normas forales que regulan los tributos concertados, del control jurisdiccional.

vación al Parlamento Vasco³. Este, a su vez, la aprobó en sesión plenaria de 29 de junio de 2007⁴ y la remitió a la Mesa del Congreso de los Diputados, que la admitió a trámite el 10 de julio de 2007 (BOCG, Serie B, núm. 285-1, de 13 de julio). Sin embargo, al terminar la legislatura la iniciativa fue trasladada a la siguiente⁵. En esta la Proposición de Ley fue admitida a trámite el 7 de abril de 2008 (BOCG, Serie B, núm. 11-1, de 11 de abril), reanudándose la tramitación parlamentaria que culminó con la aprobación por el Pleno del Senado el 10 de febrero de 2010. El éxito de la proposición vasca en esta ocasión se debió a la necesidad que tenía el Gobierno socialista de los votos del Grupo Parlamentario Vasco para la aprobación de los Presupuestos Generales del Estado para 2010⁶, circunstancia política que no afecta, como es obvio, a la validez intrínseca de la reforma.

La Proposición de Ley sometida a las Cortes Generales adoptaba la solución sugerida por diversos autores⁷, consistente en incluir directamente a las normas forales en las disposiciones y actos

³ Los antecedentes previos a la elevación de la Proposición de Ley al Congreso están descritos con detalle por ETXEBERRIA MONASTERIO, J. L.: «Consolidación del Concierto Económico vasco», *Forum Fiscal de Bizkaia*, 2010, ref.º 105.192.

⁴ Es de reseñar que también las Juntas Generales de Álava aprobaron el 17 de octubre de 2005 una Proposición de Ley Orgánica de modificación de las Leyes Orgánicas del TC y del PJ, a la que iba unida una Proposición de Ley de modificación de la Ley de Territorios Históricos (LTH), que elevaron al Parlamento Vasco el siguiente día 26. La modificación propuesta de la LOTC consistía en la adición a su artículo 27.2 de una nueva letra g) del siguiente tenor:

«Las Normas Forales de las Juntas Generales de los Territorios Históricos de Álava, Guipúzcoa y Vizcaya relativas a materias en las que los Territorios Históricos tienen atribuida estatutaria o legalmente competencia exclusiva, entre otras las reguladoras del régimen tributario foral».

La Proposición alavesa va, por tanto, más allá de la vizcaína, que se limitaba a las normas forales relativas a los impuestos concertados. La modificación propuesta de la LTH consistía en dar una nueva redacción a su artículo 6.2 –que atribuye al Parlamento Vasco en exclusiva la facultad de dictar normas con rango de Ley– para extender dicha facultad a las Juntas Generales de los Territorios Históricos «en aquellas materias en las que el Estatuto o la Ley les atribuya competencia exclusiva, entre otras las reguladoras del régimen tributario foral».

La Proposición alavesa fue admitida a trámite por la Mesa del Parlamento Vasco el 2 de noviembre de 2005 y finalmente rechazada por el Pleno el 14 de diciembre de 2005. Véase sobre esta iniciativa LARRAZABAL BASAÑEZ, S.: «Un futuro inquietante. ¿Está el Concierto Económico amenazado? ¿Se puede "blindar" el Concierto Económico?», *Hermes*, núm. 21, 2006, págs. 22 y ss. (págs. 28 y ss.).

⁵ Sin embargo, el Parlamento Vasco aprobó el 12 de junio de 2009 una proposición no de ley reiterando la presentación ante el Congreso de los Diputados de la proposición de ley aprobada el 29 de junio de 2007.

⁶ El condicionamiento del voto del GPV a los Presupuestos a la aprobación de la reforma de la LOTC ha suscitado la dura crítica de J. J. SOLOZÁBAL ECHAVARRÍA, que lo califica de «ejercicio exorbitante del control parlamentario» y «solución desproporcionada a la exigencia del Grupo Parlamentario Vasco», por cuanto, a su juicio, no estaba en juego la confianza del Gobierno. Cfr. SOLOZÁBAL ECHAVARRÍA, J. J.: «El blindaje foral en su hora. Comentario a la Ley Orgánica 1/2010», *REDC*, núm. 90, 2010, págs. 11 y ss. (págs. 14 y ss.); el mismo, «El blindaje foral: un análisis constitucional», en ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J.; COLLADO YURRITA, M. A. y ZORNOZA PÉREZ, J. (dirs.): *Tratado sobre la Ley General Tributaria. Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo*, t. I, Aranzadi, 2010, págs. 225 y ss. (pág. 225).

⁷ JIMÉNEZ ASENSIO, R.: «El sistema de fuentes del Derecho de la Comunidad Autónoma del País Vasco como "ordenamiento asimétrico"», *Revista Vasca de Administración Pública*, núm. 47 (II), 1997, págs. 127 y ss. (pág. 170), considera que la cláusula «abierta» del artículo 161.1 d) de la CE permitiría una modificación de la LOTC que incluyese a las normas forales dentro del objeto de los procesos de declaración de inconstitucionalidad y legitimase a las Diputaciones Forales y Juntas Generales de los Territorios Históricos para participar en dichos procesos. El mismo autor, «La "norma foral" en el sistema de fuentes del Derecho: presupuestos conceptuales, problemas en torno a su naturaleza y esbozo

que pueden ser objeto de declaración de inconstitucionalidad, modificando para ello la letra e) del apartado 2 del artículo 27 de la LOTC y, en consonancia, las normas reguladoras de los procedimientos correspondientes (recurso y cuestión de inconstitucionalidad). La nueva redacción propuesta era la siguiente:

«2. Son susceptibles de declaración de constitucionalidad:

(...)

e) Las Leyes, actos y disposiciones normativas con fuerza de Ley de las Comunidades Autónomas, incluidas las normas forales de las Juntas Generales de los Territorios Históricos de Álava, Gipuzkoa y Bizkaia relativas a los impuestos concertados, con la misma salvedad formulada en el apartado b) respecto a los casos de delegación legislativa.»

Sin embargo, la enmienda número 1 presentada por los Grupos Parlamentarios Vasco y Socialista dio un giro importante a la Proposición de Ley, llevando la modificación de la LOTC a una nueva disposición adicional quinta, que pasó al texto definitivo de la LO 1/2010. La enmienda se justifica como una «[m]ejora técnica que clarifica y enmarca más adecuadamente los objetivos perseguidos en la Proposición original». Las enmiendas números 2, 3 y 4, presentadas por los mismos grupos parlamentarios y aceptadas por la Ponencia, dieron a la LO 1/2010 su forma definitiva: la número 2 modificó la redacción inicialmente propuesta del artículo 9.4 de la LOPJ; la número 3 añadió la disposición adicional modificadora de la LJC; finalmente, la enmienda número 4 de los mismos grupos parlamentarios, estableció el texto definitivo de la Exposición de Motivos de la LO 1/2010.

1.3. CONTENIDO

La disposición adicional quinta de la LOTC añadida por la LO 1/2010 no dispone, por tanto, que las normas forales serán objeto de recurso o cuestión de inconstitucionalidad, como lo hacía la Proposición de Ley originaria, sino que serán objeto de un recurso y una cuestión que se regi-

de propuestas», en UGARTEMENDIA ECEIZABARRENA, J. I. (dir.): *Las Juntas Generales de Gipuzkoa como Parlamento foral*, IVAP, Oñati, 2006, págs. 143 y ss. (págs. 169 y s.), reitera la anterior opinión, pero añade que «alternativamente se podría también diseñar un procedimiento "ad hoc" de control de las Normas Forales por el Tribunal Constitucional, aunque existiendo los procedimientos de declaración de inconstitucionalidad ya previstos, esta vía no haría sino complicar más las cosas»; comentario, este último, que, como se verá, resulta premonitorio. En opinión de SAIZ ARNAIZ, A.: «Las Juntas Generales ¿parlamento contemporáneo?», en UGARTEMENDIA ECEIZABARRENA, J. I. (dir.), *ibidem*, págs. 55 y ss. (pág. 68), «nada impediría que las Normas Forales, mediante una reforma de la LOTC, se incorporaran al catálogo de "Leyes, disposiciones o actos" susceptibles de declaración de inconstitucionalidad (art. 27)» y añade que este era el propósito de la enmienda que el PNV presentó al proyecto de ley de reforma de la LOTC finalmente aprobado como LO 7/1999, que fue rechazada. LUCAS MURILLO DE LA CUEVA, E., *op. cit.* (nota 2), pág. 151, llega a la conclusión de que la solución más sencilla y eficaz al problema de la «garantía jurisdiccional del Concierto Económico» sería la modificación del artículo 27.2 de la LOTC. *Vid.* del mismo autor, «La reserva al Tribunal Constitucional del control jurisdiccional de las normas fiscales vascas y la creación del conflicto en defensa de la autonomía foral frente a las leyes del Estado», en ÁLVAREZ CONDE, E. (dir.): *El privilegio jurisdiccional de las normas forales fiscales vascas*, Instituto de Derecho Público (Universidad Rey Juan Carlos), Madrid, 2010, págs. 93 y ss. (pág. 154).

rán por las mismas normas que aquellos. Crea, pues, dos nuevos procedimientos cuya regulación es idéntica a la de los procedimientos de declaración de inconstitucionalidad existentes con anterioridad⁸. La razón de este giro en el planteamiento de la reforma son las dificultades que sus impulsores estimaron encontraría el encaje de las normas forales en el recurso o la cuestión de inconstitucionalidad⁹. Parece como si los propugnadores de la reforma hubiesen interiorizado la naturaleza reglamentaria de las normas forales que de manera prácticamente unánime se había venido aceptando, y hubieran perdido la confianza en las especialidades que presentan dichas normas, las cuales es posible sostener que justifican suficientemente su sometimiento a los procedimientos ordinarios de control de la constitucionalidad. En efecto, el preámbulo tanto de la Proposición de Ley originaria como del texto definitivo reconoce expresamente, de manera que cabría calificar hasta cierto punto de candorosa, la naturaleza reglamentaria de las normas forales¹⁰.

La finalidad práctica manifiestamente perseguida por la reforma era poner límite a la proliferación de recursos en vía contencioso-administrativa contra las normas forales de los Territorios Históricos, interpuestos no solo por las Comunidades Autónomas vecinas del País Vasco sino también por diversas corporaciones y entidades de estas Comunidades¹¹. Estas entidades se quejaban del llamado «efecto frontera» producido por los beneficios fiscales establecidos por dichas normas, que se calificaban como competencia fiscal perjudicial¹²; desde el País Vasco se protestaba por la litigiosidad «exacerbada» sobre las normas forales¹³, favorecida por una interpretación amplia de los requisitos de legitimación en vía contencioso-administrativa. Esta situación se consideraba un agravio comparativo con Navarra, cuyas normas fiscales al tener el rango de ley son enjuiciadas por el Tribunal Constitucional. El preámbulo de la LO 1/2010 afirma, haciéndose eco de esta reivindicación, que las normas forales, «al carecer de rango de ley resultan más vulnerables y, por lo tanto, más frágiles, lo que hace consiguientemente más débil la garantía constitucional de la foralidad de los territorios históricos vascos que la de la Comunidad Foral de Navarra, a pesar de que en ambos casos el fundamento constitucional es el mismo: la disposición adicional primera de la norma fundamental».

⁸ Cfr. Díez-PICAZO, L. M.: «Notas sobre el blindaje de las normas forales fiscales», *InDret* (www.indret.com), 2010, pág. 7: «Cabría decir que se han creado dos procedimientos "clónicos" de los dos procedimientos de control de constitucionalidad ya existentes». Este trabajo está incluido en ÁLVAREZ CONDE, E. (dir.), *op. cit.* (nota 7), págs. 65 y ss.

⁹ Cfr. DUQUE VILLANUEVA, J. C., *op. cit.* (nota 1), págs. 33 y ss.

¹⁰ En este sentido afirma VÁZQUEZ ALONSO, V. J.: «Apuntes sobre el control de la norma foral fiscal por el Tribunal Constitucional», en GORDILLO PÉREZ, L. I. (coord.), *El poder normativo de Bizkaia en un contexto multinivel y transnacional. Retos y desafíos*, Universidad de Deusto, 2012, págs. 89 y ss. (págs. 96 y s.) que «el gran escollo para salvar la constitucionalidad de la reforma 1/2010 de la LOTC lo introdujo el propio legislador al calificar sin matices de reglamentario el rango de estas normas. Unos matices en cuanto a la naturaleza jurídica de estas normas que deberá introducir el propio Tribunal Constitucional en su razonamiento si quiere mantener en vigor el privilegio de jurisdicción de las normas fiscales forales que, considerando su ámbito material, parece ser el más acorde al propio texto constitucional».

¹¹ Cfr. DUQUE VILLANUEVA, J. C., *op. cit.* (nota 1), págs. 35 y s.

¹² Cfr. por todos CRIADO GÁMEZ, J. M.: «El blindaje de las normas forales fiscales y el principio de interdicción de la arbitrariedad», en: el mismo (dir.), *El blindaje de las normas forales fiscales*, Gobierno de La Rioja/Iustel, Madrid, 2011, págs. 227 y ss. (230 y ss.).

¹³ Cfr. por todos, ALONSO ARCE, I.: «El "blindaje" del Concierto Económico», *Forum Fiscal de Bizkaia*, 2009, ref.^a 105.001, págs. 15 y ss. (pág. 16).

El nuevo régimen de control de las normas forales fiscales reduce la legitimación para su impugnación directa a los órganos o personas mencionados en el artículo 32.1 de la LOTC, entre las que no figuran las Comunidades Autónomas. Por ello, las de La Rioja y Castilla y León, limítrofes con el País Vasco, que habían venido haciendo amplio uso de su posibilidad de recurrir en vía contencioso-administrativa contra las normas forales fiscales, han interpuesto recurso de inconstitucionalidad contra la LO 1/2010¹⁴.

1.4. EFECTOS SOBRE LOS RECURSOS PENDIENTES

La LO 1/2010 carece de norma transitoria, por lo que se planteó la cuestión de los efectos de su entrada en vigor sobre los procesos pendientes contra normas forales fiscales. El Tribunal Supremo estimó que en virtud de la nueva regulación dejaba de ser competente para conocer de los recursos de casación en esta materia y que en ausencia de una disposición transitoria no le era posible perpetuar su jurisdicción para acabar de conocer los recursos interpuestos, por lo que acordó remitir las actuaciones al Tribunal Constitucional¹⁵. Este, sin embargo, rechazó la remisión por entender que carecía de jurisdicción para conocer de un recurso de casación, que no cabía transformar en uno de los procesos constitucionales regulados en la disposición adicional quinta de la LOTC, únicos a través de los cuales puede enjuiciar las normas forales fiscales¹⁶. Mientras tanto, el Gobierno central ha acordado interponer recurso de inconstitucionalidad contra el Decreto Foral Normativo 2/2013, de 26 de febrero, por el que se determina la aplicación de nuevos impuestos en el Territorio Histórico de Bizkaia, primer recurso contra una disposición foral ante el Tribunal Constitucional¹⁷.

¹⁴ Los recursos interpuestos son los siguientes: núm. 3443-2010, interpuesto por el Consejo de Gobierno de La Rioja; núm. 4138-2010, interpuesto por el Parlamento de La Rioja; núm. 4233-2010, interpuesto por el Consejo de Gobierno de Castilla y León; y núm. 4224-2010, interpuesto por las Cortes de Castilla y León. Por Auto 136/2010, de 5 de octubre de 2010, el Tribunal Constitucional acordó la acumulación de estos recursos. Dan noticia de ellos y de sus fundamentos APELLÁNIZ BARRIO, J.: «El recurso de inconstitucionalidad 4138-2010 promovido por el Parlamento de La Rioja contra la LO 1/2010», en CRIADO GÁMEZ, J. M. (dir.): *El blindaje de las normas forales fiscales*, cit. (nota 12), págs. 255 y ss.; ETXEBERRIA MONASTERIO, J. L.: «Sobre la constitucionalidad de la Ley Orgánica 1/2010, llamada del blindaje de las Normas Forales Fiscales», *Forum Fiscal de Bizkaia*, 2010, ref.º 105.421; y FERNÁNDEZ ORTE, J.: *Los recursos interpuestos contra las Normas Forales Fiscales de los territorios históricos a estudio por el Tribunal Constitucional*, ibidem, 2011, ref.º 115.223. Por ATC 144/2012, de 16 de julio de 2012, el Tribunal negó la legitimación de la Diputación Foral de Bizkaia para personarse en los recursos contra la LO 1/2010.

¹⁵ Autos de 14 de mayo de 2010 (rec. cas. núm. 2481/2004) y 24 de junio de 2010 (rec. cas. 2577/2005).

¹⁶ ATC 190/2010, de 1 de diciembre. En vista de este auto el Tribunal Supremo dictó las sentencias de 3 de junio de 2011 (rec. 2481/2004) y 2 de junio de 2011 (rec. 2577/2005). Sobre la tesis del Tribunal Constitucional *vid.* ALONSO ARCE, I.: «Ley Orgánica 1/2010 y los recursos pendientes contra las Normas Forales del Impuesto sobre Sociedades», *Forum Fiscal de Bizkaia*, 2011, ref.º 115.149, y LUCAS MURILLO DE LA CUEVA, E.: «Incidencia de la reserva al Tribunal Constitucional del control de las normas forales fiscales en los procedimientos administrativos en curso», en GORDILLO PÉREZ, L. I.: *El poder normativo de Bizkaia...*, cit. (nota 10), págs. 191 y ss. (págs. 195 y ss.). Ambos autores consideran que el Tribunal Supremo debió archivar las actuaciones por carencia sobrevenida de competencia en lugar de terminar el procedimiento. En aplicación de la tesis del Tribunal Constitucional el Tribunal Superior de Justicia (TSJ) del País Vasco ha dictado sentencia en procesos contra normas forales fiscales iniciados con anterioridad a la LO 1/2010: sentencias de 2 de diciembre de 2011 (rec. 1714/2009), FJ 5.º; 29 de junio de 2012 (rec. 143/2010), FJ 2.º; 5 de julio de 2012 (rec. 1389/2008) y 24 de julio de 2012 (rec. 285/2009).

¹⁷ Cfr. la nota del gabinete de prensa del Ministerio de Hacienda de 31 de mayo de 2013 en la página web de este. La decisión es muy interesante no solo por ser la primera utilización del nuevo cauce procesal sino también por interponerse

2. LAS TACHAS DE INCONSTITUCIONALIDAD ALEGADAS CONTRA LA LO 1/2010

2.1. ENUMERACIÓN

Las principales tachas de inconstitucionalidad que se achacan a la LO 1/2010 son en escueta síntesis las siguientes¹⁸:

- A) La LO 1/2010 no encuentra fundamento en la disposición adicional primera de la Constitución, de acuerdo con la cual la modificación de la configuración y régimen jurídico de las instituciones privativas de los Territorios Históricos está reservada al Estatuto de Autonomía del País Vasco, que es el instrumento de actualización de los derechos históricos de dichos Territorios.
- B) Al atribuir a la competencia del Tribunal Constitucional el enjuiciamiento de normas forales, que tienen carácter reglamentario, la LO 1/2010 vulnera los artículos 161.1 a) y 63 de la CE, que reservan los procedimientos de inconstitucionalidad a normas con «fuerza o rango de ley». La técnica utilizada por la disposición adicional 5.^a de la LOTC de crear dos nuevos procedimientos de inconstitucionalidad no logra ocultar que lo que hace en realidad es ampliar los procedimientos de inconstitucionalidad anteriormente existentes para incluir a normas reglamentarias, lo cual, en cuanto desnaturaliza estos procedimientos, no puede ampararse en la cláusula de apertura de la letra d) del artículo 161.1 de la CE.
- C) La nueva regulación sustrae normas reglamentarias al conocimiento de la jurisdicción contencioso-administrativa, con infracción del artículo 106.1 de la CE, que reserva a los Tribunales de este orden el control de la potestad reglamentaria.

contra un Decreto Normativo Foral de la Diputación Foral de Bizkaia dictado al amparo del artículo 8.2 de la Norma Foral General Tributaria de Bizkaia, 2/2005, que autoriza a la Diputación a dictar normas de esa clase «por razones de urgencia, y siempre que convenga establecer o adaptar figuras tributarias», por lo que dicha Norma se asemeja a un Real Decreto-Ley. Tiene también notable interés el motivo de impugnación, consistente en que, a juicio del Gobierno central los tributos que regula esa disposición (impuesto sobre el juego *on-line*, impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica e impuesto sobre depósitos en entidades de crédito) son nuevos impuestos estatales no concertados, la atribución de cuya gestión y recaudación a la Diputación Foral exigiría la modificación del Concierto Económico.

¹⁸ La exposición que sigue se basa principalmente en el Dictamen 20/2010 del Consejo Consultivo de La Rioja, sobre la posible inconstitucionalidad de la Ley Orgánica 1/2010, de 19 de febrero, de modificación de las Leyes Orgánicas del TC y del PJ, emitido el 9 de marzo de 2010. Además de la página web de este órgano (www.ccrioja.es), este documento se encuentra en la *Revista Española de la Función Consultiva*, núm. 13, 2010, págs. 187 y ss., cuya paginación utilizaremos. El profesor Antonio FANLO LORAS, miembro de este órgano consultivo, que fue el ponente del citado dictamen, ha resumido sus tesis en FANLO LORAS, A.: «El blindaje de las normas forales fiscales vascas en la doctrina del Consejo Consultivo de La Rioja», en CRIADO GÁMEZ, J. M. (dir.): *El blindaje de las normas forales fiscales vascas*, cit. (nota 12), págs. 159 y ss. Los argumentos se repiten en otros trabajos recogidos en este volumen. V. t. del mismo autor, «Motivos de inconstitucionalidad de la LO 1/2010, de 19 de febrero, de modificación de las Leyes Orgánicas del TC y del PJ», en ÁLVAREZ CONDE, E. (dir.), *op. cit.* (nota 7), págs. 184 y ss.

- D) La falta de legitimación de las Comunidades Autónomas para interponer los nuevos recursos contra las normas forales supone un recorte de los medios de defensa de que disponían para defender sus competencias, vulnerándose de este modo el derecho a la tutela judicial que les reconoce el artículo 24.1 de la CE.

A las alegaciones de inconstitucionalidad expuestas, que son las de mayor calado, se suman otras, a nuestro juicio menos consistentes, como la infracción de los principios de interdicción de la arbitrariedad (art. 9.3 CE) e igualdad (art. 14 CE)¹⁹, de las que no nos vamos a ocupar.

2.2. LAS ALEGACIONES DE AUSENCIA DE FUNDAMENTO EN LA DISPOSICIÓN ADICIONAL PRIMERA Y VULNERACIÓN DEL DERECHO A LA TUTELA JUDICIAL EFECTIVA

La aducida vulneración de los artículos 161.1 a) y 163 de la CE, por un lado, y del 106.1 de la CE, por otro, parten del axioma de la naturaleza reglamentaria de las normas forales; ambos reparos son, por tanto, las dos caras de la misma moneda. Del significado de dicho axioma y de su peso como argumento en contra de la constitucionalidad del nuevo régimen de control jurisdiccional de las normas forales trataremos más adelante. Ahora vamos a examinar los dos restantes argumentos principales: la carencia de fundamento de dicho régimen en la disposición adicional primera de la Constitución y la vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva especialmente de otras Comunidades Autónomas, en particular de las limítrofes con el País Vasco.

El primero de ellos sostiene que la atribución al Tribunal Constitucional del control de las normas fiscales es una cuestión ajena a los derechos históricos de los territorios forales, cuya actualización además, de acuerdo con la disposición adicional primera, solamente puede llevarse a cabo por la propia Constitución y por el Estatuto de Autonomía²⁰. Se argumenta, por otra parte, que no cabe considerar una «actualización» de derechos históricos la modificación de instituciones de control de normas que tienen un origen histórico reciente²¹. Frente a esta posición restrictiva, un sector muy cua-

¹⁹ Cfr. CRIADO GÁMEZ, J. M., *op. cit.* (nota 12), págs. 242 y ss. Según MERINO MERCHÁN, J. F.: «Cuestiones que plantea la LO 1/2010», en ÁLVAREZ CONDE, E. (dir.), *op. cit.* (nota 7), págs. 81 y ss. (págs. 90 y s.), la reforma produce una quiebra del principio de igualdad entre las Comunidades Autónomas.

²⁰ Cfr. ÁLVAREZ CONDE, E.: «Comentarios preliminares a la LO 1/2010, de 19 de febrero, de modificación de las LO del TC y del PJ», en CRIADO GÁMEZ, J. M. (dir.): *El blindaje de las normas forales fiscales*, cit. (nota 12), págs. 59 y ss. (págs. 71 y s.). El citado trabajo está incluido también en ÁLVAREZ CONDE, E. (dir.), *op. cit.* (nota 7), págs. 17 y ss. En el mismo sentido SOLOZÁBAL ECHAVARRÍA, J. J., *op. cit.* (nota 6), pág. 12.

²¹ Este es el sentido general de la argumentación de MUÑOZ MACHADO, S.: «Crítica de la exclusión de las normas fiscales de los territorios históricos vascos del control jurisdiccional contencioso-administrativo», *Revista General de Derecho Administrativo*, núm. 28, 2011. Este trabajo está incluido en CRIADO GÁMEZ, J. M. (dir.): *El blindaje de las normas fiscales*, cit. (nota 12), págs. 19 y ss. Por un lado sostiene (pág. 7) que una ley del Estado no puede producir la actualización de un derecho foral, al menos si no está autorizada por el propio Estatuto de Autonomía, lo cual constituye un argumento de carácter formal. Pero más adelante (págs. 16 y ss.) se pregunta si la disposición adicional primera habilita para una actualización de los derechos históricos que excluya a normas reglamentarias del control

lificado de la doctrina sobre los derechos históricos mantiene posturas mucho más flexibles. Cabe citar, en este sentido, en primer lugar, las obras pioneras de Tomás Ramón FERNÁNDEZ²², Ignacio María LOJENDIO²³ y Miguel HERRERO DE MIÑÓN²⁴. Posiciones análogas se sostienen por otros autores²⁵.

jurisdiccional contencioso-administrativo, y afirma que «[l]a respuesta a esta cuestión es tan evidentemente negativa que parece improcedente justificarla con mucho detenimiento». No obstante, en sustento de esta respuesta enumera, en síntesis, diversas consideraciones: la actualización de los derechos históricos no puede permitir instituciones alternativas de control de legalidad de las normas, que además no han existido nunca antes en la Historia en términos semejantes a su concepción actual en la Constitución; en efecto, el control de los reglamentos por la jurisdicción contencioso-administrativa es una garantía establecida en tiempos relativamente recientes: la estabilización definitiva de un recurso directo contra reglamentos no ocurre hasta la aprobación de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa de 27 de diciembre de 1956. Añade que una actualización de los derechos históricos no puede implicar una rebaja de los derechos fundamentales y garantías constitucionales, como el acceso a la jurisdicción garantizada por el artículo 24 de la CE. La argumentación vuelve, pues, a la naturaleza reglamentaria de las normas forales.

- 22 FERNÁNDEZ, T. R.: *Los derechos históricos de los territorios forales*, Civitas/CEC, Madrid, 1985, afirma que «[l]o realmente peculiar de los Fueros no ha sido nunca su contenido concreto, ni sus soluciones institucionales, que a veces han cambiado de forma radical en un determinado momento, sin que por ello las nuevas se hayan considerado menos "forales" que las antiguas a las que venían a sustituir» (pág. 47); la «verdadera esencia de la foralidad [radica en] su capacidad de asimilación de nuevas soluciones y de adaptación a nuevas circunstancias, de aprovechar al máximo las posibilidades que en cada momento la ofrece la realidad, de evolucionar y acomodarse al ritmo de los tiempos» (pág. 53). Y más adelante: «La foralidad ha sido siempre un cuerpo vivo, en continua evolución y en diálogo permanente con el Derecho Común, que ha buscado y encontrado de un modo u otro respuestas diferentes en cada momento para hacer frente a las necesidades peculiares, también cambiantes, de las colectividades que encontraron en ella una forma peculiar de autogobierno» (pág. 89). El significado de la disposición adicional primera radica «en dejar bien establecida la existencia misma de la foralidad, como forma específica y singular de autogobierno, único modo de que esta quede *ab initio* debidamente garantizada, incluso y, sobre todo, ante el propio proceso de actualización que la Constitución ordena» (pág. 92).
- 23 LOJENDIO IRURE, I. M.: *La Disposición Adicional Primera de la Constitución Española*, IVAP, Oñati, 1988. En opinión de este autor, «[e]n la actualización y consiguiente ordenamiento de los derechos relativos al régimen foral en los Territorios Históricos que en la actualidad forman la Comunidad Autónoma Vasca inciden tres órdenes normativos: 1. El interno, que regula el régimen privativo de cada Territorio, producido por sus respectivas Juntas Generales, a través de sus Normas Forales; 2. El comunitario, por medio de las Leyes del Parlamento Vasco sobre relaciones internas entre las Instituciones Comunes y Forales [...]; y 3. El ordenamiento jurídico estatal en cuanto pueda afectar a la actividad de los órganos forales...» (págs. 93 y s.). La legislación estatal «puede incidir en el ámbito normativo de las Instituciones Comunes y las forales no para condicionar o limitar sus competencias, su fuero propio, sino para ampliarlas como puede suceder cuando el Estatuto no haya agotado el margen de competencias que el principio dispositivo le abre "en las materias no atribuidas expresamente al Estado" ...» (pág. 111).
- 24 HERRERO DE MIÑÓN, M.: *Idea de los derechos históricos*, Colección Austral, Espasa Calpe, Madrid, 1991. En su opinión, la actualización de los derechos históricos «no se refiere a una puesta al día, a una modernización de los Derechos Históricos y, en consecuencia a una investigación histórica de los mismos. No se trata ni de restablecer lo que, fuera o no, ya no es, ni de tratar de reconstruir el tracto históricamente interrumpido y dar a luz lo que pudiera haber sido. La actualización no se predica, en consecuencia, desde una perspectiva cronológica, sino en su más prístina acepción ontológica: como el paso de la potencia al acto, es decir, haciendo efectivos unos principios potenciales...» (págs. 82 y s.). Refiriéndose a las formas de actualización afirma que «junto al supuesto de actualización general prevista en la disposición adicional, esto es, la vía estatutaria, puede afirmarse la existencia de actualizaciones parciales». Cabe, en efecto, la reforma parcial del Estatuto de Autonomía y la que puede llevarse a cabo a través de normas autonómicas o estatales. El primer tipo de normas estatales actualizadoras es el constituido por las excepciones contenidas en leyes generales que llevan a la práctica el principio de salvedad, tradicional en la foralidad (págs. 90 y s.).
- 25 CORCUERA ATIENZA, J.: «Alcance de la constitucionalización de los derechos históricos», en VV. AA.: *Jornadas de estudios sobre la constitucionalización de los Derechos Históricos Vascos*. San Sebastián, julio 1985, Universidad

El sentido que tiene, en nuestra opinión, la invocación que hace el preámbulo de la LO 1/2010 de la disposición adicional primera es manifestar que esta, en cuanto fundamento constitucional del régimen foral, legitima desde este punto de vista las normas que constituyen un desarrollo de los principios de este régimen y son coherentes con su estructura institucional. Por eso los párrafos siguientes del citado preámbulo recuerdan algunos rasgos esenciales de esta estructura. A esta estructura y al sistema de fuentes que es consecuencia de ella nos referiremos posteriormente.

Por lo que respecta al argumento de la vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva de las Comunidades Autónomas frente a las normas forales²⁶, cabe recordar que esta cuestión se planteó anteriormente con ocasión de la cuestión de inconstitucionalidad planteada por el TSJ del País Vasco acerca de la Ley del Parlamento Vasco 13/1994, de 30 de junio, reguladora de la Comisión Arbitral prevista en el artículo 39 del Estatuto de Autonomía del País Vasco (EAPV)²⁷. Las dudas se suscitaban en relación con el artículo 68 y la disposición adicional de dicha Ley, que declaraban no recurribles las resoluciones de la Comisión Arbitral sobre conflictos de competencia y excluían de la jurisdicción contencioso-administrativa las materias atribuidas al conocimiento de este órgano, por su posible vulneración de los artículos 24.1 y 106.1 de la CE. La cuestión nunca llegó a ser resuelta por el Tribunal Constitucional, ya que se extinguió por terminación del proceso *a quo*²⁸; sin embargo, dio ocasión a un riguroso estudio de

del País Vasco, 1986, págs. 379 y ss., menciona entre los significados de los derechos históricos y la disposición adicional primera el reconocimiento de las peculiaridades de la autonomía del País Vasco y añade que «la necesidad de peculiares fórmulas jurídico-políticas para la solución de los problemas que en su seno existen fue reconocida ampliamente en el proceso constituyente». Califica la constitucionalización de los derechos históricos de «proceso abierto» y observa que «cuando el legislador apela a la disposición adicional al atribuir determinadas competencias, o cuando el juez argumenta en su nombre, no están extrayendo contenidos que ya estuvieran en la adicional primera, sino que están construyendo tal régimen foral».

²⁶ Esta es la perspectiva que interesa a las Comunidades Autónomas limítrofes del País Vasco, que han recurrido contra la LO 1/2010, pero también se ha planteado la posible violación de ese derecho en cuanto perteneciente a particulares. Cfr. en este sentido MERINO MERCHÁN, J. F., *op. cit.* (nota 19), pág. 19. GARCÍA COUSO, S.: «La LO 1/2010, de 19 de febrero: el control constitucional de las normas forales fiscales vascas», en ÁLVAREZ CONDE, E. (dir.), *op. cit.* (nota 7), págs. 157 y ss. (págs. 175 y ss.), rechaza esta alegación en vista de la doctrina del Tribunal Constitucional que cita relativa a las consecuencias procesales de la regulación por ley de una materia antes reglamentaria. Según esa jurisprudencia, lo relevante es si el control por la jurisdicción constitucional proporciona una tutela materialmente equivalente a la de la jurisdicción contencioso-administrativa, con lo cual remite a la posible infracción del artículo 106.1 de la CE, cuestión de la que más adelante nos ocuparemos.

²⁷ Sobre este órgano véanse fundamentalmente los estudios de Edorta COBREROS MENDAZONA reunidos en el volumen *Escritos sobre la Comisión Arbitral*, IVAP, Oñati, 2009; en lo que afecta al presente trabajo fundamentalmente los titulados «Las Juntas Generales y la Comisión Arbitral», págs. 51 y ss. y, sobre todo, «La inimpugnabilidad de las resoluciones de la Comisión Arbitral del País Vasco», págs. 71 y ss.

²⁸ Informa sobre la cuestión –en realidad, dos idénticas– así como sobre su terminación por AATC 179 y 180/2008, de 24 de junio, por desistimiento de la Diputación Foral de Álava de los recursos principales contra resoluciones de la Comisión Arbitral, COBREROS MENDAZONA, *ibid.*, págs. 100 y ss. La LO 7/1999, de 21 de abril, agregó a la LOTC la disposición adicional cuarta, cuyo apartado 1 dispone lo siguiente: «Los conflictos de competencia que se puedan

COBREROS MENDAZONA acerca de la aplicabilidad del derecho a la tutela judicial efectiva a las personas jurídicas y en particular a los entes públicos²⁹, cuyas conclusiones son perfectamente utilizables en la cuestión que estamos examinando.

Estas conclusiones³⁰, basadas en la jurisprudencia constitucional, en especial en la importante STC 175/2001, de 26 de julio, son, en resumen, que solo en supuestos excepcionales un ente público disfruta del derecho a la tutela judicial efectiva. Tales supuestos son, en primer lugar, que el ente público se encuentre en una situación análoga a los particulares, en la que no goce de privilegios o prerrogativas procesales, y en segundo lugar, en relación con el acceso al proceso, para apoyar una interpretación de las normas procesales por los tribunales bien conforme al principio *pro actione* cuando se trate del acceso a la jurisdicción, bien de acuerdo con el canon constitucional de interdicción de la arbitrariedad, irrazonabilidad o error patente, cuando se trate de acceso a los recursos legales. En la vertiente de acceso al proceso, afirma la citada STC (FJ 8), el artículo 24.1 de la CE.

«solo tutela a las personas públicas frente a los Jueces y Tribunales, no en relación con el legislador (SSTC 197/1988, de 24 de octubre, FJ 4; 129/1995, de 11 de septiembre, FJ 7). Corresponde a la Ley procesal determinar, entonces, los casos en que las personas públicas disponen de acciones procesales para la defensa del interés general que les está encomendado. Lógicamente, aquella tarea de configuración legal ha de ejercerse con sometimiento al ordenamiento constitucional, lo que impide no solo exclusiones procesales arbitrarias, sino incluso aquellas otras que, por su relevancia o extensión, pudieran hacer irreconocible el propio derecho de acceso al proceso».

La aplicación de esta doctrina a la reforma de la LOTC realizada por la LO 1/2010 lleva claramente a la conclusión de que una Comunidad Autónoma no puede invocar frente a ella el derecho fundamental a la tutela judicial efectiva del artículo 24.1 de la CE por el hecho de que la nueva regulación les niegue legitimación para recurrir contra las normas forales fiscales, puesto que el régimen procesal de este recurso es producto de una decisión del legislador que, en sí misma, no puede ser considerada arbitraria, ya que rige para todos los recursos de inconstitucionalidad. Cuestión distinta es que dicho régimen sea inconstitucional por otro motivo. En este sentido hay que distinguir la impugnación de la LO 1/2010 basada en la violación del artículo 24.1 de la CE de la fundada en la del artículo 106.1 de la CE. Esta segunda también se esgrimió, como es lógico, contra la Ley Vasca de la Comisión Arbitral, y las razones que sustentan

suscitar entre las instituciones de la Comunidad Autónoma del País Vasco y las de cada uno de sus Territorios Históricos se regirán por lo dispuesto en el artículo 39 de su Estatuto de Autonomía».

²⁹ COBREROS MENDAZONA, E.: «La inimpugnabilidad de las resoluciones de la Comisión Arbitral del País Vasco», cit. (nota 27), págs. 110 y ss. V. t. VELASCO CABALLERO, F.: *Administraciones Públicas y derecho a la tutela judicial efectiva de la Administración como titular del derecho fundamental del art. 24.1 de la Constitución*, Bosch, Barcelona, 2003.

³⁰ COBREROS MENDAZONA, E., *ibidem*, págs. 118 y ss.

su carencia de fundamento, que no es necesario exponer aquí³¹, se basan fundamentalmente en la peculiar naturaleza de este órgano³².

3. LA VEXATA QUAESTIO DE LA NATURALEZA JURÍDICA DE LAS NORMAS FORALES

3.1. INTRODUCCIÓN

Examinados los argumentos en contra de la constitucionalidad de la LO 1/2010 relativos a su ausencia de fundamento en la disposición adicional primera de la Constitución y a su infracción del artículo 24.1 de la CE, es necesario pasar a considerar ahora la cuestión de la naturaleza jurídica de las normas forales, que, como hemos visto, subyace a las dos alegaciones de inconstitucionalidad de más peso, la vulneración de los artículos 161.1 a) y 163 de la CE, por una parte, y la del artículo 106.1 de la CE, por otra. En realidad esta cuestión no la plantea directamente la LO 1/2010, que no se pronuncia sobre la naturaleza de las normas forales ni afirma que tengan rango de ley³³, sino solo indirectamente: se trata de determinar si dicha naturaleza justifica constitucionalmente la atribución de su enjuiciamiento al Tribunal Constitucional y su consiguiente sustracción a la jurisdicción contencioso-administrativa.

La naturaleza de las normas forales es una cuestión debatida desde la creación de la Comunidad Autónoma del País Vasco sobre la que nunca se ha llegado a una solución conceptual o dogmáticamente satisfactoria. No lo es, en efecto, la de considerarlas reglamentos, que es la que finalmente³⁴ prevaleció en el Derecho positivo³⁵. En el ámbito doctrinal, la mayoría de los autores,

³¹ Cfr. COBREROS MENDAZONA, E.: «La inimpugnabilidad...», cit. (nota 27), págs. 105 y ss.

³² A la cuestión de la constitucionalidad de la Ley de la Comisión Arbitral por este motivo se refiere MUÑOZ MACHADO, S., *op. cit.* (nota 21), págs. 13 y ss., para argumentar la excepcionalidad de la exclusión en este caso de la jurisdicción contencioso-administrativa, que justifica con argumentos en parte tomados de COBREROS MENDAZONA.

³³ Cfr. Díez-PICAZO, L. M., *op. cit.* (nota 8), pág. 7; y FANLO LORAS, A., *op. cit.* (nota 18), pág. 164.

³⁴ El Primer Anteproyecto del Estatuto de Gernika establecía en su artículo 37.1 que «[l]os órganos legislativos y ejecutivos de los territorios históricos se regirán por el régimen jurídico privativo de cada uno de ellos». En virtud de una enmienda el término «órganos legislativos» fue sustituido por el de «órganos forales», que pasó al artículo de igual número del Estatuto vigente. El texto originario se atribuye al modelo confederal propugnado por el primer nacionalismo vasco. Cfr. SOLOZÁBAL ECHEVARRÍA, J. J.: «Problemas constitucionales de la autonomía vasca», *Revista del Centro de Estudios Constitucionales*, núm. 2, 1989, págs. 99 y ss. (pág. 117); y COELLO MARTÍN, C.: «La Disposición Adicional Primera y Humpty Dumpty. Breve "excursus" sobre la importancia de llamarse foral», *Revista Internacional de los Estudios Vascos*, año 43, t. XL, núm. 1, 1995, págs. 17 y ss. (pág. 33).

³⁵ Las normas básicas son las siguientes:

- Artículo 25.1 del EAPV: «El Parlamento Vasco ejerce la potestad legislativa, aprueba sus presupuestos e impulsa y controla la acción del Gobierno Vasco, todo ello sin perjuicio de las competencias de las instituciones a que se refiere el artículo 37 del presente Estatuto».

a partir de LEGUINA VILLA³⁶ y T. R. FERNÁNDEZ,³⁷ acatan la solución normativa, si bien en muchos casos señalan las peculiaridades que distinguen a las normas forales de los reglamentos propiamente dichos y llevan a considerarlas como una figura *sui generis* o de naturaleza indeterminada³⁸.

3.2. LA TESIS DE LA NORMA FORAL COMO LEY MATERIAL

Una tesis muy difundida es la que considera que aunque las normas forales no tienen forma de ley sí lo son en sentido material³⁹. El fundamento de esta tesis es que dichas normas se dictan por unos órganos, las Juntas Generales de los Territorios Históricos, que por su composición, sus funciones y su actividad son equiparables a un parlamento⁴⁰. En determinadas materias, destacadamente en la tributaria, dichos órganos poseen competencias exclusivas, en el ejercicio de las

- Artículo 6.2 de la LTH: «En todo caso, la facultad de dictar normas con rango de Ley corresponde en exclusiva al Parlamento».

³⁶ LEGUINA VILLA, J.: «Los territorios históricos vascos: poderes normativos y conflictos de competencias», *REDC*, núm. 3, 1981, págs. 63 y ss. (págs. 66 y ss.).

³⁷ FERNÁNDEZ, T. R., *op. cit.* (nota 22), págs. 140 y ss. donde formula su conocida tesis sobre la naturaleza de reglamentos autónomos de las normas forales, con la que trata de explicar el hecho de que estas tengan reservado un ámbito material de competencia en el que no puede penetrar el legislador estatal o autonómico, que es uno de los rasgos esenciales de esta figura. Esta calificación es aceptada por numerosos autores posteriores: cfr., entre otros, CARRILLO LÓPEZ, M.: «Las Juntas Generales de Gipuzkoa: carácter representativo y potestad normativa», en UGARTEMENDIA ECEIZABARRENA, J. I. (dir.), *op. cit.* (nota 7), págs. 131 y ss. (pág. 138). RODRIGO RUIZ, M. A.: *Las fuentes del Derecho Financiero en la C.A. del País Vasco*, Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, 2006, págs. 217 y ss. considera dominante esta tesis. Discrepa de ella LOJENDIO IRURE, I. M., *op. cit.* (nota 23), por considerar que la categoría de reglamento autónomo no tiene cabida en el ordenamiento jurídico español.

³⁸ Según varios autores, las normas forales sin ser leyes son algo más que reglamentos: cfr. SAINZ MORENO, F.: «El Régimen Foral Vasco y la articulación de sus competencias financieras», *The Journal of Basque Studies*, Basque American Foundation, Fresno, California, 1992, págs. 17 y ss.; MUÑOZ MACHADO, S., *op. cit.* (nota 21), pág. 10; ÁLVAREZ CONDE, E., *op. cit.* (nota 20), pág. 83 («existen argumentos para hablar de una naturaleza reglamentaria especial que puede llegar a asimilarlas a leyes materiales, aunque esta categoría no se encuentre acaparada [*sic*, seguramente quiere decir "amparada"] por nuestro ordenamiento jurídico»).

³⁹ Cfr. AGIRREAZKUENAGA, I.: «Comentario a la disposición adicional primera», en VV. AA.: *Comentarios a la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa de 1998*, *REDA*, núm. 100, 1998, págs. 921 y ss. (pág. 924) y, sobre todo, DE LA HUCHA CELADOR, F.: «La naturaleza legislativa de las normas forales de los territorios históricos del País Vasco», *REDF*, núm. 129, 2006, págs. 21 y ss. y el mismo, *El régimen jurídico del Concierto Económico*, Ad Concordiam, Bilbao, 2006, págs. 138 y ss.

⁴⁰ El artículo 4 de la Norma Foral 6/2005, de 12 de julio, de Organización Institucional, Gobierno y Administración del Territorio Histórico de Gipuzkoa, establece en su apartado 1 que «[l]as Juntas Generales, que constituyen el Órgano máximo de representación y participación popular del Territorio Histórico, son el Parlamento de Gipuzkoa». El apartado 2 dispone que «[l]as Juntas Generales se compondrán de Procuradores-Junteros elegidos mediante sufragio universal, libre, directo, secreto y representación proporcional». Cfr., en general, los trabajos incluidos en UGARTEMENDIA ECEIZABARRENA, J. I. (dir.), *Las Juntas Generales de Gipuzkoa como Parlamento Foral*, cit. (nota 7), a los que se puede añadir LUCAS MURILLO DE LA CUEVA, E.: «La reserva al TC...», cit. (nota 7), págs. 105 y ss. y 126 y ss.

cuales las normas que aprueban ocupan una posición equivalente a las leyes, sean estatales o autonómicas, a las que desplazan totalmente. En estas materias, las normas forales son, por tanto, plenamente independientes de la ley, no requieren la previa interposición de esta, que se considera una de las características que identifican a los reglamentos⁴¹. Esta característica es la que pretendía explicar la categoría, inexistente en nuestro Derecho, de los reglamentos independientes que, como hemos visto, atribuía a las normas forales una parte de la doctrina. A la independencia de las normas forales apela también el Preámbulo de la LO 1/2010, cuando afirma que «no desarrollan ni complementan... ley alguna, sino que suplen a las leyes estatales»⁴².

La posición de las Juntas Generales se explica por la naturaleza de los Territorios Históricos dentro de la estructura institucional del País Vasco, que se califica en ocasiones de «confederal»⁴³. Las opiniones acerca de dicha naturaleza oscilan entre quienes las consideran provincias, si bien de régimen especial, y quienes las asemejan a Comunidades Autónomas⁴⁴. Parece claro, en todo

⁴¹ GARRORENA MORALES, A.: *El lugar de la Ley en la Constitución española*, CEC, Madrid, 1980, afirma (pág. 131) que «no es posible pensar en reglamentos respecto de los cuales la ley no se interponga como condición». Señala que este hecho es el que explica la exclusión de los reglamentos del control de inconstitucionalidad: «lo que tal exclusión del ámbito del control significa –por eso interesa profundamente al tema de la ley– no es tanto que los reglamentos no puedan ser inconstitucionales, cuanto que, conforme a la nueva Constitución, los mismos no pueden dejar de realizar una condición de estricta adecuación a la legalidad o, dicho con otras palabras, que los mismos no pueden dejar de ser "legales"». Sobre la inexistencia de reglamentos independientes, cfr. *ibidem*, págs. 101 y ss.

⁴² La concepción de las normas forales como leyes en sentido material subyace en gran medida al preámbulo de la LO 1/2010; así cuando afirma que la diferencia con el régimen de control de las Leyes de la Comunidad Foral de Navarra «no tiene justificación material alguna: materialmente la regulación del impuesto sobre la renta de las personas físicas o del impuesto sobre sociedades es la misma cosa y debería tener, por ello, el mismo tratamiento en Navarra que en Bizkaia, Gipuzkoa y Álava. Todo se reduce a una diferencia formal, que resulta en el caso de los territorios históricos del País Vasco de la falta de reconocimiento a sus instituciones de la potestad legislativa formal, explicación esta que dista mucho de ser satisfactoria, supuesta la identidad material ya destacada».

⁴³ Según FERNÁNDEZ, T. R., *op. cit.* (nota 22), pág. 138, «la base principal de la estructura confederal del proyecto originario [de Estatuto] quedó definitivamente excluida al negar a los Territorios Históricos todo poder legislativo en sentido propio [...]. Una parte de aquella estructura inicial continuó en pie, sin embargo, a través de la reserva en exclusiva a los Territorios Históricos de ciertos ámbitos competenciales en los que ni siquiera el propio Parlamento vasco puede entrar (art. 25.1 *in fine*)». LOJENDIO IRURE, I. M., *op. cit.* (nota 23), págs. 55 y s. y 73, compara la integración de los Territorios Históricos en la Comunidad Autónoma del País Vasco la decisión de los Estados independientes que constituyen una Federación de la que pasan a ser Estados miembros.

⁴⁴ Cfr. para un resumen de las distintas tesis CASTELLS ARTECHE, J. M.: «Las Juntas Generales en el entramado institucional vasco», en UGARTEMENDIA ECEIZABARRENA, J. I. (dir.): *Las Juntas Generales...*, cit. (nota 7), págs. 115 y ss. (págs. 119 y ss.). Sobre la asimilación a Comunidades Autónomas uniprovinciales, cfr. COELLO MARTÍN, C., *op. cit.* (nota 34), pág. 25, nota 6; según HERRERO DE MIÑÓN, M., *op. cit.* (nota 24), pág. 70, Álava, Bizkaia y Gipuzkoa no son provincias pero tampoco comunidades autónomas uniprovinciales, si bien más adelante (pág. 73) afirma que su estructura institucional «nada tiene que ver con la de una provincia, sino que reproduce a escala la de una comunidad autónoma», y cita a T. R. FERNÁNDEZ. En opinión de RAZQUIN LIZARRAGA, M. M.: «Las funciones y las competencias de las Juntas Generales», en UGARTEMENDIA ECEIZABARRENA, J. I. (dir.), *op. cit.*, págs. 75 y ss. (pág. 77), «deb[e] dejarse de lado la tesis de la naturaleza dual de los Territorios Históricos [...] y diseñar un nuevo modelo cual es el de la naturaleza singular de los Territorios Históricos como Territorios Forales, lo que encuentra basamento en la disposición adicional 1.ª de la Constitución y

caso, su carácter de entes políticos⁴⁵, cuya peculiar posición es el núcleo mismo de la «foralidad» garantizada por la disposición adicional primera. He aquí el sentido del argumento en defensa del régimen de control de las normas forales establecido por la LO 1/2010 derivado de la comparación con el de las Leyes de Navarra⁴⁶.

Se ha argumentado que la naturaleza de ley material de las normas forales vendría exigida por el principio constitucional de reserva de ley en materia tributaria (arts. 31.3 y 133 CE), que de otra forma se vulneraría en el ámbito de aplicación de dichas normas⁴⁷. Este razonamiento es re-

en el Estatuto de Autonomía del País Vasco [...]. De estos presupuestos se deriva que los Territorios Históricos se hayan constituido internamente al modo de Comunidades Autónomas Uniprovinciales, con arreglo al sistema "parlamentario" de gobierno». SOLOZÁBAL ECHEVARRÍA, J. J.: «Constitución y derechos históricos», en el volumen *Nación y Constitución. Soberanía y autonomía en la forma política española*, Biblioteca Nueva, Madrid, 2004, págs. 93 y ss. (págs. 106 y s.), considera que el régimen de autogobierno es la dimensión *ad intra* de la foralidad, y que las facultades de autoorganización de los Territorios Históricos «configuran un plano político institucional integrado por una representación parlamentaria a través de las correspondientes Juntas Generales y un órgano de gobierno responsable ante el parlamento territorial, esto es la Diputación Foral», cuya fuente radica en las normas forales institucionales, que «encabezan el particular sistema de fuentes de cada territorio y son por tanto *mutatis mutandis* su correspondiente (cuasi) estatuto».

⁴⁵ Según LARUMBE BIURRUN, K.: «Naturaleza jurídica dual de las Instituciones Forales de los Territorios Históricos vascos», en VV. AA.: *Jornadas de estudios...*, cit. (nota 25), págs. 469 y ss. (págs. 502 y ss.), la potestad de los Territorios Históricos de autodisposición sobre su propia organización constituye una notable diferencia entre el Estatuto Vasco y los restantes Estatutos de Autonomía «no solo por el hecho de que institucionalmente se articula el País Vasco con entes comunes y entes históricos territoriales cuya naturaleza es política (lo que les diferencia de las simples provincias...)» sino porque dicha competencia sobre la organización tiene carácter exclusivo (pág. 504). Recoge esta opinión LASAGABASTER HERRARTE, I.: «Las normas forales: su naturaleza jurídica», en VV. AA.: *Cuestiones Particulares del Régimen Foral y Local Vasco*, IVAP, 1994, págs. 199 y ss. (pág. 217).

⁴⁶ Cfr. ETXEBERRIA MONASTERIO, J. L., *op. cit.* (nota 14), pág. 35, quien señala que, como afirma la STC 76/1988, Navarra es territorio histórico al igual que Álava, Gipuzkoa y Bizkaia, y por ello, no por ser Comunidad Autónoma, disfruta del derecho histórico del régimen de Convenio o Concierto Económico. LARUMBE BIURRUN, K., *ibidem*, págs. 499 y ss., observa el acercamiento que se está produciendo de los Territorios Históricos vascos al régimen navarro y señala que de la naturaleza jurídica de estos como instituciones de la Comunidad Autónoma «en la que se diluyen también los aspectos de orden local que mantienen, de forma análoga a las Comunidades Autónomas Uniprovinciales... se deriva que el modelo navarro sirva de inspiración en muchas de sus actuaciones a las instituciones forales de Álava, Guipúzcoa y Vizcaya, pese a que Navarra se diferencie cualitativamente de los Territorios Históricos Vascongados en su configuración actual como Comunidad Autónoma...» (pág. 501).

⁴⁷ Cfr. sobre todo DE LA HUCHA CELADOR, F.: *La naturaleza legislativa de las normas forales*, cit. (nota 39), págs. 27 y ss., quien argumenta que de no admitirse la naturaleza de ley de las normas forales la atribución de poder tributario a los Territorios Históricos en el marco de la Constitución constituiría una antinomia entre el artículo 31.3 y la disposición adicional primera de la Constitución. Por otra parte, desecha distintas teorías que se han formulado para cohonestar la reserva de ley tributaria con la afirmación de la naturaleza reglamentaria de dichas normas. Su tesis es que «las normas forales que regulan los elementos esenciales de los tributos concertados sometidos al principio de reserva de ley tienen materialmente la fuerza de leyes y que —y esta es una propuesta de lege ferenda— su enjuiciamiento debería sustraerse a la jurisdicción Contencioso-Administrativa y encomendarse al TC». Véase también *El régimen jurídico del Concierto Económico*, cit. (nota 39), págs. 138 y ss. El argumento se reitera por otros autores: LUCAS MURILLO DE LA CUEVA, E., *op. cit.* (nota 2), pág. 121, para quien «resulta contradictorio e incongruente que se reconozca que las Normas Forales satisfacen el principio de legalidad [...] y que, al mismo tiempo, no se haya previsto su equiparación

batido por los autores que sostienen la inconstitucionalidad de la LO 1/2010 con la consideración fundamental de que el concepto de ley en el ordenamiento constitucional español es formal: tan solo son leyes las normas que revistan forma de ley y hayan sido aprobadas por los órganos a los que la Constitución atribuye el poder legislativo [las Cortes Generales (art. 66.2 CE) y las Asambleas legislativas de las Comunidades Autónomas (arts. 152.1 en relación con el 153 a) CE)], sin perjuicio de las facultades del Gobierno central de dictar normas con rango de ley en los supuestos previstos en la Constitución (Decretos Legislativos y Decretos-Leyes) y de los órganos autonómicos de gobierno en supuestos análogos⁴⁸. Esta misma consideración basta, a juicio de esos autores, para justificar la diferencia de tratamiento de las normas forales vascas respecto a las Leyes de Navarra: a diferencia de los Territorios Históricos, que decidieron integrarse en la Comunidad Autónoma del País Vasco, Navarra optó por constituirse en Comunidad Foral Uniprovincial; se trata de dos modos distintos de actualización de los respectivos derechos históricos⁴⁹.

El argumento que pretende deducir la naturaleza de ley (en sentido material), o incluso el rango de ley, de las normas forales del hecho de que se las considere suficientes para satisfacer el principio de reserva de ley tributaria no consigue convencer plenamente, en primer lugar, porque cabría negar la premisa y sostener hipotéticamente que el principio en cuestión no es adecuadamente respetado por dichas normas⁵⁰. En este sentido el razonamiento tiene algo de

a [las normas legislativas] en cuanto a su control jurisdiccional por el Tribunal Constitucional»; ALONSO ARCE, I.: «El "blindaje" del Concierto Económico», cit. (nota 13), pág. 16; LARRAZABAL BASAÑEZ, S., *op. cit.* (nota 4), pág. 28, para quien los Tribunales han aceptado un concepto material de reserva de ley más que en uno formal.

⁴⁸ Cfr. FANLO LORAS, A., *op. cit.* (nota 18), págs. 173 y ss.

⁴⁹ Cfr. FANLO LORAS, A., *ibidem*, págs. 179 y ss. Los defensores de la LO 1/2010 y, como hemos visto, el propio preámbulo de esta, afirman que la diferencia entre ambos territorios es puramente formal, en la medida en que sus competencias exclusivas en materia tributaria, entre otras, tienen su fundamento en el régimen foral garantizado por la disposición adicional primera. En este sentido argumenta DE LA HUCHA CELADOR, F.: *El régimen jurídico del Concierto Económico*, cit. (nota 39), pág. 138 i.f. y sig., que «la expresión formal del ejercicio de las competencias anudadas a los derechos históricos es fungible y contingente, puesto que depende de la decisión libérrima de dichos territorios de constituirse en Comunidad Foral o de integrarse con otros territorios forales en una Comunidad Autónoma». Y añade en la nota 228 lo siguiente: «Por cierto, lo mismo sucedería si Navarra —como territorio foral y no como Comunidad Foral, dada la prohibición de federación de Comunidades Autónomas, plasmada en el art. 145.1 de la CE— se integrara en la CAPV; la consecuencia es que perdería su capacidad legislativa».

⁵⁰ Refiriéndose al razonamiento del preámbulo de la LO 1/2010 según el cual la diferencia entre el poder tributario de Navarra y el de los Territorios Históricos es puramente formal, afirma DIEZ-PICAZO, L. M., *op. cit.* (nota 8), pág. 10, que «razonar así es hacer supuesto de la cuestión: si el poder tributario de las Juntas Generales... es idéntico al que tiene el Parlamento de Navarra —o, si se quiere, las Cortes Generales con respecto al resto de España— y si aquellas carecen de potestad legislativa, lo lógico no es concluir, como hace el Preámbulo, que el tratamiento de las normas forales fiscales debe ser el mismo que el de las leyes tributarias navarras o estatales. Lo verdaderamente lógico sería concluir que el actual régimen tributario especial del País Vasco presenta alguna carencia desde el punto de vista del principio de legalidad tributaria, consagrado por el art. 31 CE». Sin embargo, más adelante (pág. 12) afirma que las normas forales «se parecen más a la ley que a los reglamentos. Obsérvese que esta similitud deriva de la combinación del carácter directamente electivo de la asamblea que aprueba las normas forales con la no subordinación de estas a la ley», y concluye afirmando que «[d]esde el punto de vista de la clásica exigencia *no taxation without representation*, es claro que no cabe hacer ningún reproche a las normas forales fiscales».

circular o petición de principio. Es cierto que esa afirmación no se ha hecho nunca seriamente porque está ampliamente difundida la conciencia jurídica de que no es sostenible⁵¹. En segundo lugar, porque la tesis de que las normas forales sí satisfacen el principio de legalidad puede basarse en razones distintas de la de atribuirles rango de ley, que es lo que han venido haciendo tanto la doctrina⁵² como los tribunales⁵³, de manera que hace tiempo que esta cuestión ha dejado de constituir un problema.

La tesis de la naturaleza de ley material de las normas fiscales, que en cuanto estaba relacionada con la cuestión de la reserva de ley había caído en el olvido⁵⁴, ha cobrado nueva actuali-

⁵¹ Esta idea tiene alguna relación con la expresada por T. R. FERNÁNDEZ, *op. cit.* (nota 22), pág. 208: «Podríamos decir, pues, que una especie de costumbre constitucional, ya que no un precepto expreso de las sucesivas Constituciones, que nunca existió, legitimó tradicionalmente dentro del País Vasco la regulación por normas reglamentarias de carácter foral de la materia tributaria en dicho territorio, como parte del propio sistema de concierto./Tras la promulgación de la Constitución vigente, la situación ha continuado en los mismos términos, con la particularidad de que ahora se niega expresamente que esas normas forales tengan carácter de verdaderas leyes, extremo que antes se silenciaba pura y simplemente, como suele hacerse con las cosas que son difíciles de explicar, al menos en términos convencionales./La explicación de tan llamativa singularidad es, sin embargo, bastante obvia en este momento y radica en la cláusula constitucional de amparo y respeto de los derechos históricos de los territorios forales que se contiene en la disposición adicional primera de la Constitución». Cfr. DE LA HUCHA CELADOR, F.: «La naturaleza legislativa...», cit. (nota 39), págs. 33 y s.; y *El régimen jurídico...*, cit. (nota 39), págs. 145 y ss.

⁵² Además de las teorías recogidas por DE LA HUCHA CELADOR, F., a las que hemos aludido *supra* en la nota 47, cabe citar a CUBERO TRUYO, A. M.: «La doble relatividad de la reserva de ley en materia tributaria. Doctrina constitucional», *REDF*, núm. 109-110, 2001, págs. 217 y ss. (págs. 249 y ss.), que habla de una «lectura *escorada* del principio constitucional en la que el papel de la ley no es de regulación de los tributos concretos (que se deja a las instituciones forales...) sino de fijación de límites y condiciones para dicha regulación. Lectura que se puede incardinar en la naturaleza *relativa*... de la reserva de ley, entendiendo que es la propia Constitución en su interpretación sistemática la que genera esta demanda extrema de relativización, que, aun extrema, permite mantener la afirmación de que los tributos se establecen por las normas forales "con arreglo a la ley"» (pág. 251). Añade que las normas forales cumplen con los fundamentos de la reserva de ley, a saber, la garantía de la autoimposición y la igualdad y unidad del ordenamiento. RODRIGO RUIZ, M. A., *op. cit.* (nota 37), pág. 50, sostiene que si bien existe una quiebra formal del principio de reserva de ley tributaria, «el régimen de concierto económico supone una excepción, consentida y aceptada por la propia Carta Magna, al referido principio»; señala, por otra parte, que es «incuestionable» el respeto del principio «en el fondo o en las razones últimas que le sirven de sustento» (pág. 51).

⁵³ Véase la jurisprudencia citada por ETXEBERRIA MONASTERIO, J. L.: «Sobre la constitucionalidad...», cit. (nota 14), en particular la STS de 9 de diciembre de 2004 (rec. cas. núm. 7893/1999), FD 9, en el que se afirma que una de las consecuencias de las singularidades tributarias de los Territorios Históricos reconocidas constitucionalmente es la «modulación del principio de reserva de Ley», en virtud de la cual «el principio de reserva de ley y de legalidad en materia tributaria, de por sí con alcance relativo, tiene una relatividad más específica y acusada con respecto a los Territorios Históricos. [...] En definitiva, el principio de reserva de Ley establecido en el artículo 31.3 de la CE resulta matizado para los Territorios Forales a los que el artículo 8.1 de la LTH reconoce, en las materias que son de su competencia exclusiva una potestad normativa sui generis ejercida mediante las NN.FF. de que se trata». Es en cierto modo paradójico que esta sentencia, que tan rotundamente reconoce las competencias exclusivas de los Territorios Históricos, haya sido, por la posición que adoptó respecto a la validez de las normas forales ejuiciadas, el estímulo que provocó la demanda política de «blindaje» del Concierto Económico; cfr. ETXEBERRIA MONASTERIO, J. L.: «Consolidación...», cit. (nota 3).

⁵⁴ Ya en 1985 T. R. FERNÁNDEZ [*op. cit.* (nota 22), pág. 142] afirmaba que la discusión sobre la naturaleza de las normas forales «carece de sentido».

dad por la polémica acerca de la constitucionalidad de la LO 1/2010, ya que, como hemos visto, quienes se oponen a ella consideran necesario rebatirla. Hay que darles la razón en cuanto a que el concepto de ley material surgió en un marco constitucional muy distinto al español actual⁵⁵. En este la distinción entre ley formal y ley material no tiene razón de ser⁵⁶.

La distinción originaria entre ley en sentido material y ley en sentido formal servía para poner de manifiesto que disposiciones que tienen la forma de ley no lo eran materialmente por no tener un contenido propio de una ley, que es, según esta teoría, una regla jurídica. En cambio, cuando se afirma que las normas forales son leyes en sentido material se está aseverando otra cosa: que una disposición que, según la tesis generalmente aceptada, es formalmente un reglamento en realidad es una ley, es decir, ocupa el lugar de la ley y tiene un rango equivalente a esta, no por su contenido sino por la naturaleza del órgano del que emana y por su posición en el sistema de fuentes. Esta afirmación es, como veremos a continuación, absolutamente cierta, pero no tiene que ver con el concepto de ley en sentido material y la utilización de esta denominación para designarla induce a confusión⁵⁷.

⁵⁵ El concepto de ley material surge, como es sabido, en el contexto del sistema político de la «monarquía constitucional» propio de los Estados alemanes anteriores a la unificación, caracterizado por el «principio monárquico», según el cual la soberanía pertenecía al Príncipe, si bien este necesitaba de la colaboración del Parlamento como representación del pueblo para legislar sobre determinadas materias, típicamente las relacionadas con «la libertad y la propiedad», pero también sobre algunas otras cuestiones, destacadamente la aprobación de la ley de Presupuestos. Esta competencia parlamentaria originó diversos conflictos constitucionales, de manera destacada en Prusia entre los años 1882 y 1886, siendo canciller Bismarck, que concluyeron con el triunfo del Monarca, que prescindió de la aprobación parlamentaria del gasto. La distinción entre ley formal y ley material elaborada por Paul LABAND para atribuir la primera naturaleza a la Ley de Presupuestos, fue la conceptualización doctrinal de la solución política de este conflicto. La traducción de J. ZAMIT de la obra de LABAND, *Derecho presupuestario*, fue publicada por el Instituto de Estudios Fiscales en 1979, con un magnífico estudio introductorio de A. RODRÍGUEZ BEREJO («Laband y el Derecho presupuestario del Imperio Alemán»). Hay una segunda edición publicada por la editorial Tecnos en 2012, con una nueva versión del estudio preliminar de RODRÍGUEZ BEREJO («Una lección de Derecho Constitucional. La formación del concepto de ley y el conflicto presupuestario-constitucional prusiano 1862-1866»). Para un resumen de esta cuestión, cfr. PALAO TABOADA, C.: *Derecho Financiero y Tributario*, vol. I, 2.ª ed., Colex, Madrid, 1987, págs. 62 y ss.

⁵⁶ Véase por todos, DE OTTO, I.: *Derecho Constitucional. Sistema de fuentes*, Ariel, Barcelona, 1987, cap. VIII («El concepto material de ley»), págs. 162 y ss.

⁵⁷ Como dice DE OTTO, *ibidem*, pág. 176, «no tiene sentido hablar de ley solo en sentido material, esto es, de una ley que no revista la forma de tal. La doctrina de Laband es que la competencia para dictar "reglas jurídicas" corresponde al legislador en exclusiva, de forma que la Administración solo puede ejercitarla –dictando reglamentos jurídicos que contienen leyes solo en sentido material– si está autorizada para ello por el legislador y dentro de los límites de la ley aprobada por este. Pero entonces resulta que el reglamento jurídico ocupa una posición subordinada respecto a la ley y por tanto no tiene sentido llamarle ley». No obstante, F. RUBIO LLORENTE parece aludir a normas que como las forales ocupan el lugar de la ley cuando afirma que «el criterio puramente formal de la ley [...] resulta perturbador en un sistema, como el nuestro, en donde la unicidad de la ley ha sido sustituida por una pluralidad considerable de distintas formas legales, dotadas, cuando menos, de distintas fuerzas» [«Rango de ley, fuerza de ley, valor de ley (Sobre el problema del concepto de Ley en la Constitución)», en *La forma del poder. (Estudios sobre la Constitución*, CEC, Madrid, 1993, págs. 319 y ss. (pág. 326)].

3.3. LA POSICIÓN DE LA NORMA FORAL EN EL SISTEMA DE FUENTES DEL PAÍS VASCO. LA TESIS DE JIMÉNEZ ASENSIO

El planteamiento correcto del problema de la naturaleza jurídica de las normas forales requiere partir de la constatación de que el conjunto normativo que regula la organización institucional del País Vasco constituye un ordenamiento jurídico propio, con su peculiar sistema de fuentes, que se inserta en el general a través de la disposición adicional primera de la Constitución y tiene su fundamento constitucional en esta. Es este un hecho que naturalmente no ha pasado inadvertido a la doctrina⁵⁸, la cual, sin embargo, por regla general no ha extraído todas las consecuencias que de él se derivan respecto de la naturaleza de las normas forales fiscales.

⁵⁸ Cfr. FERNÁNDEZ, T. R., *op. cit.* (nota 22), págs. 143 y s., observa que el ordenamiento jurídico establecido por la Constitución se ha hecho mucho más complejo por la multiplicación de los sujetos titulares de poderes normativos, incluso de rango legislativo, y que su vertebración no se realiza exclusivamente a través del principio de jerarquía, que solo puede operar como mecanismo complementario de articulación, en el interior de cada uno de los distintos «campos normativos», sino por el principio de competencia. Añade certeramente que «[e]l rango respectivo de las normas no dice nada en sí mismo, a menos que todas ellas operen dentro de un mismo ordenamiento particular» previamente acotado por el principio de competencia. Coincide con esta opinión SOLOZÁBAL ECHAVARRÍA, J. J.: «Constitución y derechos históricos», cit. (nota 44), pág. 115, nota 38, donde afirma lo siguiente: «En realidad la utilización de la noción de fuerza de ley para entender la posición ordinamental de las normas forales no deja de resultar insatisfactoria, pensada como está para caracterizar a la ley frente a otras normas inferiores y en el seno de un mismo ordenamiento. La situación cambia, y la pertenencia de la categoría queda cuestionada por tanto, cuando nos referimos a normas entre las que no cabe advertir una diferencia cualitativa o esta no es tan clara y cuando además dichas normas, cuya relación entre sí se trata de entender, pertenecen a ordenamientos separados. Es entonces la noción de competencia la que resulta trascendente». RAMALLO MASSANET, J., en su Prólogo a DE LA HUCHA CELADOR, F.: *Introducción al régimen jurídico de las Haciendas Forales*, Civitas, Madrid, 1995, págs. 11 y s., afirma que «una vez reconocidos los derechos de los territorios forales no parece coherente aplicarles, en lo que respecta a su sistema de fuentes, las normas y categorías que la propia Constitución establece para el resto de la organización política, incluida la Comunidad Foral de Navarra». Prosigue diciendo que la disposición adicional primera impone «un sistema de fuentes del derecho tributario distinto al que rige en el resto del ordenamiento estatal y autonómico –incluido el navarro– permitiendo la regulación de esta materia por normas de carácter reglamentario. [...] [S]e trata no de aplicar el sistema de fuentes del derecho desde su punto de vista orgánico y formal, sino de interpretar dicho sistema desde una perspectiva material». Según CORCUERA ATIENZA, J. y GARCÍA HERRERA, M. A.: *La constitucionalización de los Derechos Históricos*, CEC, Madrid, 2002, págs. 56 y s., «[l]a conjunción de varios aspectos como el fundamento constitucional y estatutario de la foralidad, el carácter representativo y democrático de las Juntas Generales, y la atribución de un ámbito reservado de competencias, provocó inmediatamente el debate acerca de la articulación de las Normas Forales con el sistema jurídico estatal. [...] Una comprensión amplia de las Normas Forales significaba preservar una capacidad de decisión paralela a la actuada por medio de la ley autonómica o estatal y el reconocimiento a los Territorios Históricos de una interlocución bilateral con el Estado. Mantenerse al margen de la pirámide ordinaria normativa articulada en base al principio de legalidad, suponía realizar la aspiración de enlazar directamente con la cúspide del ordenamiento y desembarazarse de los condicionamientos derivados del principio de legalidad, gracias a la atribución de un dominio material en términos exclusivos». Sin embargo, estos autores ponen el acento en la unidad del ordenamiento cuando afirman más adelante (pág. 65) que «[f]rente a la lectura que postula el desplazamiento radical de la ley por la Norma Foral y la consiguiente imposibilidad de establecer ningún tipo de control excepto el referido al bloque de la constitucionalidad, hay que recordar la permanencia del concepto de ordenamiento jurídico y las consecuencias que se derivan. Mientras que algunos postulan la incomunicación entre ordenamientos y la capacidad del principio de competencia para excluir la relación con la ley en el seno del ordenamiento foral, otros defienden la necesidad de mantener un modelo de rela-

A nuestro juicio, la construcción más acabada del sistema de fuentes del País Vasco, de la que se deduce una tesis rigurosa acerca de la naturaleza de las normas forales, se debe a JIMÉNEZ ASENSIO⁵⁹. En las páginas siguientes trataremos de resumir lo más fielmente posible el pensamiento de este autor desde el punto de vista que aquí nos interesa, que es, claro está, el del control de las normas forales.

La «premisa metodológica» de la que parte, coincidente como hemos visto con otros autores, es que «el sistema de fuentes del Derecho de la Comunidad Autónoma del País Vasco, sin perjuicio de su entronque necesario con el ordenamiento constitucional solo puede ser comprendido a través de sus claves endógenas; esto es, las señas de identidad que ofrece este peculiar sistema nos obligará a prescindir, en ciertos casos, de la aplicación de categorías externas al propio sistema normativo»⁶⁰. «La singularidad del ordenamiento autonómico vasco se manifiesta, principalmente, en las complejas relaciones entre sistemas y subsistemas normativos que se despliegan en la Comunidad Autónoma, así como en la pluralidad de categorías normativas específicas que existen en su seno»⁶¹.

El sistema de fuentes de la Comunidad Autónoma del País Vasco se establece, en primer lugar, en su Estatuto de Autonomía, que se conecta, a su vez, con la disposición adicional primera de la Constitución, por cuanto es también, en palabras de la STC 76/1988, «expresión actualizada del régimen foral». Pero el EAPV es, señala JIMÉNEZ ASENSIO, «una norma incompleta en lo que respecta a la institucionalización efectiva de la Comunidad Autónoma», lo cual se manifiesta en muchos planos, como, por ejemplo, en la indeterminación del ámbito competencial de los Territorios Históricos, «y, especialmente, en la carencia de un sistema mínimamente estructurado de fuentes del Derecho de la Comunidad Autónoma»⁶². Las indefiniciones estatutarias requieren el complemento de un conjunto de normas que «tiene distinta procedencia e intensidad, según los casos»⁶³. En pri-

ciones interordinamentales que clarifique la relación entre ley y reglamentos de distinto ordenamiento». Previamente han sostenido estos autores la naturaleza reglamentaria de las normas forales (v. pág. ant.): «Se reconoce un ámbito de competencia determinado por la ley que consiente su sustitución, pero enmarca su ejercicio de forma que la ley no es desplazada integralmente al proporcionar los criterios generales de control. Si lo dicho anteriormente es correcto, ya no es necesario acudir a fórmulas especiales y configurar categorías híbridas. La relación que se establece con la ley permite reconocer la cualidad reglamentaria de las normas forales».

⁵⁹ Cfr. JIMÉNEZ ASENSIO, R.: «El sistema de fuentes de la Comunidad Autónoma del País Vasco», y «La "norma foral" en el sistema de fuentes del Derecho: presupuestos conceptuales, problemas en torno a su naturaleza y esbozo de propuestas», ambos trabajos citados en la nota 7. Seguiremos fundamentalmente el primero de ellos. Una referencia a la tesis de este autor se contiene en RODRIGO RUIZ, M. A., *op. cit.* (nota 37), págs. 219 y ss.

⁶⁰ «El sistema de fuentes...», pág. 128. En nota al pie de esta página añade que esta es una de las razones por las que habla de «sistema» y no de «subsistema normativo», a pesar de reconocer que desde una perspectiva conceptualmente pura deberíamos hablar de «subsistema», en cuanto que el ordenamiento autonómico vasco deriva de la Constitución, especialmente de la disposición adicional primera. Sin embargo, las múltiples particularidades del ordenamiento autonómico vasco hacen de él, en opinión del autor, un sistema normativo peculiar, con sus propias reglas y sus categorías específicas, aunque integrado en un sistema normativo general.

⁶¹ *Ibid.*, pág. 129.

⁶² *Ibid.*, pág. 134.

⁶³ *Ibid.*, págs. 135 y s.

mer lugar, la Ley del Concierto Económico, que, afirma el citado autor, «goza de una naturaleza específica, que, salvando las distancias, se muestra próxima a la que ostenta la norma estatutaria», que «se concreta tanto en la vertiente formal (procedimiento de aprobación, modificación y abrogación), como en el aspecto material». En este segundo aspecto, «la Ley del Concierto Económico es la que determina las competencias en materia tributaria de los Territorios Históricos en relación con el Estado, y define las relaciones económico-financieras entre el País Vasco (Instituciones Comunes y Territorios Históricos) y la Administración del Estado».

En segundo lugar, las leyes de coordinación, armonización y colaboración fiscal que aprueba el Parlamento Vasco en uso de las atribuciones reconocidas en el Estatuto, en la Ley del Concierto Económico y en la LTH⁶⁴.

En tercer lugar, la LTH y las demás leyes autonómicas delimitadoras de competencias, que, en desarrollo del Estatuto, delimitan las de las Instituciones Comunes y las de los Territorios Históricos.

Dentro de este conjunto normativo ocupa una posición especial la Ley del Concierto Económico, disposición de naturaleza peculiar conectada directamente a la disposición adicional primera, que, entre otros rasgos especiales, solo puede ser modificada por el mismo procedimiento seguido para su aprobación, es decir, previo acuerdo entre el Estado y la Comunidad Autónoma del País Vasco, por lo cual es «una norma indisponible unilateralmente para el legislador estatal y autonómico, lo que la convierte en una norma especialmente protegida y dotada *formalmente* de un carácter *cuasiestatutario*»⁶⁵. Materialmente este carácter le viene dado a la Ley del Concierto por la función que desempeña de definir el ámbito de las potestades normativas en materia tributaria de los Territorios Históricos, que no define el Estatuto. Como dice JIMÉNEZ ASENSIO⁶⁶, «si hay algo que caracteriza singularmente a esos Territorios Históricos es la *competencia en materia de tributos*, que incluye la potestad de *regular el régimen tributario*, tal como establece el artículo 41 del Estatuto de Autonomía con los límites allí establecidos. Este artículo 41, precisamente, reconoce el sistema *foral* tradicional de *Concierto Económico*. Y este reconocimiento tiene unas implicaciones directas en el tema que ahora nos ocupa. Efectivamente, se puede afirmar que *la Ley del Concierto Económico es una norma atributiva de competencias, que forma parte del bloque de la constitucionalidad...*». En otro lugar⁶⁷ añade el autor citado que la Ley del Concierto «[e]s, en este ámbito, un *complemento necesario del Estatuto de Autonomía*, pudiéndose afirmar que hasta cierto punto es *materialmente* Estatuto (pues determina los ámbitos de poder de determinadas instancias territoriales; o, cuando menos, es una norma con *función estatutaria*)». En consecuencia, el Concierto sirve «como *canon de constitucionalidad* de la normativa estatal, autonómica o foral que se dicte en la materia. En efecto, todo juicio de competencia que se realice en materia tributaria deberá tener presente la normativa recogida en el Concierto Económico

⁶⁴ La vigente es la Ley 3/1989, de 30 de mayo.

⁶⁵ *Ibid.*, pág. 140. *Cursiva del original.*

⁶⁶ «La "norma foral" en el sistema de fuentes», pág. 151. *Cursiva del original.*

⁶⁷ «El sistema de fuentes...», pág. 142. *Cursiva del original.*

[...] y este juicio es en cierto modo un juicio de constitucionalidad y no de legalidad»⁶⁸. Observa JIMÉNEZ ASENSIO⁶⁹ que «no se acierta a comprender cuáles son las diferencias en este punto entre "Convenio Económico" y "Concierto Económico", pues si en el primer caso las normas del Convenio son *normas parámetro* de la constitucionalidad de una Ley Foral de Navarra en materia tributaria, no se percibe cuál es el argumento que se utiliza para no considerar que tienen el mismo carácter las normas del Concierto Económico».

En el marco autonómico vasco conviven una pluralidad de ordenamientos: aparte del Derecho de la Unión Europea y el del Estado, en el plano interno se encuentran el sistema de fuentes de la Comunidad Autónoma vasca y tres subsistemas propios de los Territorios Históricos⁷⁰. Este pluralismo ordinamental se articula a través del principio de competencia, de acuerdo con el cual existen una serie de ámbitos reservados por medio del Estatuto y las leyes delimitadoras de competencias a las Instituciones Comunes, mientras que otros espacios materiales están atribuidos a los Territorios Históricos por el Estatuto (arts. 37.3 y 41) y por la Ley del Concierto⁷¹.

El Estatuto no establece el sistema de fuentes de los Territorios Históricos, sino que se limita a reconocer reiteradamente su potestad de autoorganización, e inclusive de autodisposición, en sus artículos 3, 24.2 y 37.1⁷². Tampoco lo establece la LTH, a pesar de ser la norma clave de relación entre el ordenamiento de las Instituciones Comunes y el de los Territorios Históricos y en tal carácter cumple una función estatutaria, puesto que complementa al Estatuto en todo lo concerniente a la distribución interna del poder⁷³; en efecto, cuando entró en vigor la LTH los Territorios Históricos ya habían aprobado sus respectivas Normas Institucionales, lo cual condicionaba el diseño que pudiera llevar a cabo dicha Ley en esta materia.

Los subsistemas normativos de los Territorios Forales encuentran su fundamentación última en la disposición adicional primera de la Constitución; no obstante, es el Estatuto de Autonomía, en cuanto vehículo de actualización general del régimen foral, la norma que, en primer lugar, los habilita para establecer, mediante el ejercicio de su potestad de autodisposición, su régimen jurídico privativo y, en concreto, su propio sistema de fuentes; en segundo lugar, les reconoce un ámbito reservado de competencia en determinadas materias; y, en tercer lugar, admite que el Parlamento Vasco atribuya, a través de determinadas leyes, ámbitos competenciales específicos a favor de dichos Territorios⁷⁴. La existencia de tales subsistemas normativos forales constituye

⁶⁸ Ibid., págs. 144 y s.

⁶⁹ «La "norma foral" en el sistema de fuentes», pág. 151. Cursiva del original.

⁷⁰ A ellos se puede añadir los de los municipios de cada Territorio, llegándose así a la cifra de siete sistemas internos del País Vasco. Cfr. RODRIGO RUIZ, M. A., *op. cit.* (nota 37), pág. 21.

⁷¹ «El sistema de fuentes...», págs. 145 y ss.

⁷² Ibid., pág. 148.

⁷³ Ibid., pág. 149.

⁷⁴ Ibid., págs. 154 y ss.

la mayor peculiaridad del sistema de fuentes del Derecho del País Vasco y plantea innumerables problemas de encuadre conceptual y de orden práctico, entre los que se encuentran el cumplimiento efectivo del principio de legalidad en materia tanto tributaria como administrativa y penal y el problema del control jurisdiccional de las normas forales.

Según JIMÉNEZ ASENSIO, los aspectos más relevantes de los ordenamientos forales de los Territorios Históricos son los siguientes:

- 1.º Son subsistemas creados por los propios Territorios Históricos de acuerdo con determinadas habilitaciones contempladas en el bloque de la constitucionalidad (disp. adic. primera CE y arts. 3, 24.2 y 37.1 EAPV), a través de sus respectivas Normas Forales Institucionales.
- 2.º Los subsistemas normativos forales se articulan sobre una serie de reglas que sirven de base a la estructuración del ordenamiento respectivo. Estas reglas son, a grandes rasgos, las siguientes:
 - a) Todos los subsistemas parten de la distinción entre potestad normativa y potestad reglamentaria, atribuyéndose la primera, en principio, a las Juntas Generales. La forma de gobierno parlamentaria inspira toda la arquitectura institucional de los Territorios Históricos.
 - b) La distinción orgánica se traslada, como es obvio, al plano normativo. La jerarquización entre órganos se concreta, a su vez, en una jerarquización de normas: la norma que procede del órgano representativo (la norma foral), que posee una legitimación democrática directa, se ubica en una posición dominante en relación con la norma que procede del órgano gubernamental.
 - c) El diseño de conjunto del subsistema normativo foral se aproxima bastante al existente en el ordenamiento constitucional para los órganos generales del Estado. Esto se observa en la previsión de la delegación normativa a través de los Decretos Normativos Forales, que tienen el mismo rango que las normas forales.
 - d) Se prevé la existencia de Decretos de urgencia, capaces de modificar normas forales, que requieren el cumplimiento de un presupuesto de hecho habilitante, consistente en la adaptación de normas tributarias estatales y deben ser posteriormente convalidadas por las Juntas Generales.
 - e) El resto de las normas de los ordenamientos forales (con la obvia exclusión de los Reglamentos de las Juntas Generales) se deben encuadrar en el ámbito de la potestad reglamentaria y en ningún caso pueden contravenir lo dispuesto en normas forales o disposiciones normativas con rango de norma foral. Todos estos productos normativos se ordenan, a su vez, también de forma jerárquica, en función del órgano de procedencia.

- 3.º Aunque existen diferencias de matiz entre unos y otros subsistemas, los Territorios Históricos han adoptado unos modelos prácticamente intercambiables, no habiendo utilizado sus poderes de forma diferenciada, lo que se explica por el hecho de que gobiernen –hayan gobernado habría que decir hoy– las mismas mayorías en las instituciones autonómicas y forales. «[L]a homogeneidad en el uso de las capacidades normativas... ha sido una constante, sobre todo en el campo fiscal, donde la coordinación intergubernamental ha dado como resultado... una legislación foral muy próxima en sus contenidos y con escasas peculiaridades territoriales»⁷⁵.
- 4.º El producto normativo más atípico de los ordenamientos forales es, sin duda, la norma foral. A juicio de JIMÉNEZ ASENSIO, la naturaleza de las normas forales «debe extraerse a partir de datos intrínsecos al propio ordenamiento del que forman parte, descartando importar elementos conceptuales que son ajenos al subsistema normativo foral»⁷⁶. De acuerdo con este planteamiento propone una «nueva caracterización dogmática» de esta categoría normativa basada en las siguientes notas:
- a) Las normas forales proceden de una asamblea representativa, las Juntas Generales, cuyos miembros se eligen por sufragio universal, libre, directo y secreto; un órgano idéntico en su composición, estructura y funcionamiento a cualquier Asamblea Legislativa de una Comunidad Autónoma.
 - b) Constituyen una categoría normativa propia de los ordenamientos forales, sin parangón en ningún otro ordenamiento. Sin embargo, desde una perspectiva material, la norma foral es una categoría normativa que ofrece notables diferencias en su seno: «es muy diferente el papel de una Norma Foral que cubre un espacio reservado a la Ley, sea esta tributaria o de otro carácter, que el de otra que se ocupa de una materia habitualmente regulada mediante Reglamento»⁷⁷. Añade, no obstante, que «este dato es indiferente para calibrar lo que sea la naturaleza de las reiteradas Normas Forales, pues tal cuestión hace referencia exclusivamente al plano de la relación de normas de *diferentes* sistemas y subsistemas normativos. El concepto de Norma Foral, según explicita la normativa propia de los Territorios Históricos, es un concepto que se construye únicamente a través de *criterios* formales. Norma Foral es, en consecuencia, la que se aprueba con el carácter de tal por las Juntas Generales de un Territorio Histórico»⁷⁸.

⁷⁵ Ibid., pág. 160.

⁷⁶ Ibid., pág. 162.

⁷⁷ Ibid., pág. 163.

⁷⁸ La cuestión de la existencia de un concepto material de norma foral, que, como se verá, tiene una gran importancia en el análisis de la LO 1/2010, fue suscitada por T. R. FERNÁNDEZ, al que cita el autor en la nota 66 a la página 163. Según T. R. FERNÁNDEZ, *op. cit.* (nota 22), pág. 147 y ss., la «potestad normativa» que, de conformidad con el artículo 8 de

- c) El ámbito material de determinadas normas forales coincide con espacios reservados a la ley o regulados por esta. Principalmente, aunque no de modo exclusivo, esto se produce en el campo tributario; no obstante, hay otros espacios donde las normas forales se ocupan de materias previamente reguladas por ley, tales como algunos aspectos relativos a la organización administrativa o al régimen local. Afirma, sin embargo, el autor citado que «no se puede pretender construir dogmáticamente lo que sea la norma foral a partir de la noción de reserva de ley. Tampoco puede hacerse una definición de la Norma Foral simplemente poniéndola en entredicho a través de la afirmación de que no cumple las exigencias derivadas del principio de legalidad tributaria recogido en los artículos 31.3 y 133.1 de la CE. Ambos planos de análisis son ajenos al ordenamiento foral, y no nos ayudan nada a delimitar el exacto alcance de esta categoría normativa. Dicho en otros términos: el problema de la Norma Foral en relación con otros ordenamientos no es un problema de si aquella norma cumple o no la exigencia del principio de legalidad, sino de si el ordenamiento foral dispone de *competencia* para cubrir ese espacio. Si el ordenamiento foral es competente para regular un determinado ámbito, es indiferente que este se halle reservado a la Ley sea esta estatal o autonómica; pues la citada Norma Foral podrá cubrir ese espacio sin que en el fondo sufra nada la legitimación democrática del producto normativo»⁷⁹.
- d) Formalmente la ley es una categoría normativa ajena al ordenamiento foral como ordenamiento propio: «La Norma Foral no tiene, en efecto, *rango* de ley, pero no porque lo presuma el Estatuto de Autonomía o lo diga expresamente la Ley de Territorios Históricos, sino porque, simple y llanamente, el "*rango* de ley" es un elemento superfluo para calificar la naturaleza de la Norma Foral. [...] Dicho de otro modo: *el rango, como grado en la jerarquía de nor-*

la LTH, corresponde a los Territorios Históricos «en las materias que sean de [su] competencia exclusiva» y «se realizará mediante Normas Forales de las Juntas Generales», entraña un concepto exclusivamente material de estas acorde con el principio de competencia –compatible, añadimos nosotros, con la naturaleza de reglamentos autónomos que les atribuye. En opinión de este autor, dicho precepto mezcla indebidamente este principio con el jerárquico cuando distinga la potestad normativa de la reglamentaria. Por el contrario, siempre según T. R. FERNÁNDEZ, en las Normas Forales Institucionales, el concepto de norma foral es estrictamente formal y «todas las normas emanadas de los órganos forales de los Territorios Históricos se ordenan en el seno de cada ordenamiento foral con arreglo al principio de jerarquía». JIMÉNEZ ASENSIO se adhiere, como vemos, a esta afirmación. DE LA HUCHA CELADOR, F.: *La naturaleza legislativa de las normas forales*, cit. (nota 39), pág. 31, se opone a la consecuencia que entiende que se derivaría de esta tesis, según la cual «el principio de competencia no rige –solo el de jerarquía sería aplicable– en las relaciones Normas Forales-Decretos Forales dentro del ordenamiento institucional de los territorios históricos, quedando en consecuencia al libre albedrío de dicho ordenamiento determinar cuándo una materia se regula mediante norma foral y cuándo mediante decreto foral». Sin embargo, no parece que de la jerarquía normativa que indudablemente rige en el seno de los ordenamientos forales se deduzca esta consecuencia. No podemos entrar aquí en esta compleja cuestión, acerca de la cual remito al análisis de RUBIO LLORENTE, F.: «Rango de ley, fuerza de ley, valor de ley», cit. (nota 57), en polémica con DE OTTO.

⁷⁹ Ibid., pág. 165.

mas, actúa solo en el interior de cada sistema o subsistema normativo. No cabe duda de que... en cada ordenamiento foral específico el rango de las Normas Forales es superior al de los Reglamentos dictados por las respectivas Diputaciones Forales. En el fondo, pues, el problema se reduce a una mera cuestión de denominaciones: el modo y manera de calificación formal de los productos normativos de los ordenamientos forales no coincide, en cuanto a sus normas primarias, con el existente en el ordenamiento foral o en los autonómicos»⁸⁰.

- e) Las normas forales (principalmente si se ocupan de espacios reservados, material o formalmente a la ley, ya sea estatal o autonómica) tienen una fuerza activa equivalente a la de la ley, a la que pueden desplazar en el ámbito territorial respectivo. En el ámbito de su competencia, la norma foral tiene también una especial resistencia o fuerza pasiva. En particular en el ámbito tributario la norma foral reguladora de un tributo con arreglo al Concier-to Económico desplaza a la normativa del Estado y, en consecuencia, tiene una fuerza semejante a la de la ley. Cumple, por ello, perfectamente en los ordenamientos forales las exigencias del principio de legalidad, así como, en su caso, de la reserva de ley.
- f) «[P]ara conocer el ajuste de la Norma Foral al ordenamiento constitucional y autonómico, lo verdaderamente importante es saber si la norma en cuestión está dictada en el ámbito de competencia materialmente atribuido al Territorio Histórico. [...] En verdad, más que de un juicio de legalidad habría que hablar... de un *juicio de constitucionalidad*: la Norma Foral no se confronta con una ley, sino con normas que forman parte del *bloque de la constitucionalidad (Estatuto y Ley del Concier-to)* y *sirven, por tanto, de parámetro de constitucionalidad tanto de las normas estatales o autonómicas como de las forales*. La competencia del Territorio Histórico derivará, aparte de la disposición adicional primera de la Constitución, principalmente del Estatuto de Autonomía y del Concier-to Económico, normas que forman el binomio principal de ese bloque, pero al que posiblemente haya que añadir (como parte integrante del *bloque de la estatutoriedad*) las *leyes de relación entre ordenamientos* («leyes de aportaciones», leyes de armonización, colaboración y coordinación fiscal, la LTH) y, a su vez, las hipotéticas normas delimitadoras de competencias entre las instituciones comunes y los órganos forales que, en su día, apruebe el Parlamento Vasco»⁸¹.

5.º «De ser válido el anterior razonamiento, no cabe duda de que *el juez de lo contencioso-administrativo no debería ser el juez que comprobara la adecuación de unas normas con fuerza de ley (las Normas Forales) al ordenamiento constitucional y*

⁸⁰ Ibidem. Cursiva del original.

⁸¹ Ibid., pág. 167. Cursiva del original.

estatutario, sino que en buena lógica tendría que ser el juez constitucional quien desempeñara esa tarea»⁸². Las normas forales no están en ningún caso sujetas a un control de legalidad sino a uno de constitucionalidad o estatutoriedad: serán válidas cuando se hayan dictado en el ejercicio de una competencia reconocida a los Territorios Históricos e inválida en otro caso. No hay jerarquía entre ley y norma foral porque «es imposible que la haya entre normas que proceden de distintos ordenamientos, por lo que resulta improcedente invocar el principio de legalidad o la reserva de ley como presuntos criterios definidores de la primacía de la Ley sobre la Norma Foral»⁸³.

Señala, no obstante, JIMÉNEZ ASENSIO que se suscita un problema en relación con las competencias que no han sido atribuidas a los Territorios Históricos por el Estatuto o la Ley del Concier-to Económico sino por leyes autonómicas, especialmente por la LTH o por «leyes delimitadoras de competencias» (según la terminología de la Ley de la Comisión Arbitral), que pueden ser modificadas por el legislador autonómico y con ellas el reparto competencial entre las Instituciones Comunes y los Territorios Históricos que establecen. El autor citado opina que la vía para solucionar este problema es considerar que la LTH es una ley de función estatutaria, en cuanto complementa el Estatuto al regular la distribución interna del poder, y por tanto forma parte del bloque de la constitucionalidad.

Por nuestra parte, hacemos aquí un inciso para observar, anticipando ideas que se desarrollarán más adelante, que el problema apuntado por JIMÉNEZ ASENSIO es sin duda el que explica que la LO 1/2010 haya sometido al control del Tribunal Constitucional solamente a las normas forales fiscales, estableciendo así una distinción en el seno de esta categoría normativa basada en criterios materiales, en contra de la opinión del autor citado, para quien dicha cuestión carece de relevancia respecto al control jurisdiccional de las normas forales. Mantiene, en efecto, el repetido autor, también a estos efectos un concepto formal de norma foral; no se puede pretender, afirma, «que el control jurisdiccional de las Normas Forales oscile en función del origen de la competencia; principalmente porque en todos los casos el problema no es una cuestión de legalidad sino, insistimos, de competencia, al margen de que esta proceda de una norma especialmente garantizada por el ordenamiento (Constitución, Estatuto y Concierto Económico) o de que provenga de una ley autonómica que no ha previsto, inicialmente, mecanismos especiales de protección (Ley

⁸² *Ibidem*. Cursiva del original. Añade el autor que el Estatuto de Autonomía y la legislación de desarrollo (con excepción de la Ley de la Comisión Arbitral) guardan un mutismo absoluto sobre el mecanismo de control de las Normas Forales, ante el cual las Normas Institucionales de los Territorios Históricos de Álava y Gipuzkoa –se refiere a la de 26 de febrero de 1983– lo atribuyeron a la jurisdicción contencioso-administrativa, mientras que la de Bizkaia dispone, algo más vagamente en sus términos aunque no en su significado por lo que se dice en el texto, que las normas forales «estarán sometidas al control de legalidad» (art. 5). Aún con mayor, y más intencionada, vaguedad dispone la vigente Norma Foral 6/2005, de 20 de julio de 2005, de Organización Institucional, Gobierno y Administración del Territorio Histórico de Gipuzkoa, en su artículo 6.3 que «[l]as Normas Forales estarán sometidas al control de los Tribunales».

⁸³ *Ibid.*, pág. 168.

de Territorios Históricos)». La cuestión es, a nuestro entender, cuál es el parámetro de enjuiciamiento y, por tanto, el alcance del bloque de la constitucionalidad.

Termina JIMÉNEZ ASENSIO su importante estudio con unas recomendaciones *de lege ferenda* respecto a la reforma del sistema de control jurisdiccional de las normas forales. A su juicio, la fuerza de ley (o, al menos, de fuerza equivalente a la de la ley en su ámbito competencial) que hay que reconocer a estas normas podría ser suficiente para someterlas al enjuiciamiento del Tribunal Constitucional en virtud del artículo 161.1 a) de la CE. En todo caso podría seguirse el cauce del artículo 161.1 d) de la CE, pero ello requeriría la modificación de la LOTC, incluyendo a las normas forales en el objeto de los procesos de declaración de inconstitucionalidad y estableciendo la legitimación en estos de las Diputaciones Forales y las Juntas Generales de los Territorios Históricos⁸⁴.

3.4. EVOLUCIÓN DE LA LEGISLACIÓN Y LA JURISPRUDENCIA

La idea de que la jurisdicción contencioso-administrativa no es la adecuada para enjuiciar las normas forales fue paulatinamente penetrando también en el Derecho positivo estatal y en la jurisprudencia.

En cuanto al primero, hay que mencionar, en primer lugar, la disposición adicional primera de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, 29/1998, cuyo apartado 1, inciso segundo, en conexión con la letra a) del artículo 1.3, al que remite, equipara los actos y disposiciones en materia de personal y gestión patrimonial sujetos al derecho público adoptados por los órganos competentes de las Juntas Generales de los Territorios Históricos a los mismos actos y disposiciones adoptados por los órganos constitucionales del Estado, incluidos el Congreso de los Diputados y el Senado, a efectos de someterlos a la jurisdicción contencioso-administrativa. En segundo lugar, debe citarse la disposición adicional decimosexta de la Ley 30/1992, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (LRJ-PAC), añadida por la Ley 4/1999, de 13 de enero, con arreglo a la cual a efectos del ámbito de aplicación de esta Ley determinado en el artículo 2 «se entenderá por Administraciones públicas las Diputaciones Forales y las Administraciones institucionales de ellas dependientes, así como las Juntas Generales de los Territorios Históricos en cuanto dicten actos y disposiciones en materia de personal y gestión patrimonial sujetos al derecho público».

⁸⁴ En su posterior trabajo, «La "norma foral" en el sistema de fuentes del Derecho», cit. (nota 7), págs. 169 y s., JIMÉNEZ ASENSIO propone primero que se reforme el Estatuto de Autonomía a fin de establecer, entre otras cosas, las líneas maestras de la organización institucional de los Territorios Históricos, las fuentes del Derecho de su ordenamiento, las reglas de relación con las Instituciones Comunes y la regulación del control jurisdiccional de esas fuentes del Derecho. Paralelamente debería llevarse a cabo la modificación de la LOTC, respecto de la cual sugiere, como medida alternativa al sometimiento de las normas forales a los procedimientos de inconstitucionalidad, el diseño de un procedimiento *ad hoc*, que, como sabemos, es la vía seguida por la LO 1/2010, si bien comenta que existiendo dichos procedimientos, esta vía «no haría sino complicar más las cosas».

El sentido de las citadas normas es indudablemente la afirmación de que los actos y disposiciones de las Juntas Generales distintos de los mencionados no tienen naturaleza administrativa y, en consecuencia, no están sometidos a la jurisdicción contencioso-administrativa ni les es aplicable la LRJ-PAC. Tales actos y disposiciones son ante todo los de carácter normativo⁸⁵. Sin embargo, al no ir acompañadas por la atribución del control de las normas forales al Tribunal Constitucional esas disposiciones adicionales tuvieron escasos efectos respecto a dichas normas⁸⁶, dada la imposibilidad de sustraerlas a todo control jurisdiccional⁸⁷.

⁸⁵ Cfr. CASTELLS ARTECHE, J. M., *op. cit.* (nota 44), págs. 120 y s.; RAZQUIN LIZARRAGA, M. M., *op. cit.* (nota 44), págs. 86 y s.

⁸⁶ Véase, sin embargo, la STS de 9 de diciembre de 2009 (rec. 4146/2004), que estimó el recurso de casación interpuesto por la Diputación Foral de Bizkaia, aceptando la alegación de extemporaneidad del recurso contra una norma foral de las Juntas Generales de Bizkaia. La Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ del País Vasco no admitió dicha alegación por considerar que el cómputo del plazo de recurso se iniciaba a partir del rechazo del requerimiento dirigido a las Juntas Generales de acuerdo con el artículo 44 de la LJC, por ser estas Administración pública a efectos de la impugnación de las normas que dictan. El TS invoca la disposición adicional 1.ª de la LJC y la disposición adicional 16.ª de la LRJ-PAC de las que extrae la conclusión de que las Juntas Generales son Administración pública a efectos de la LJC respecto de sus actos y disposiciones en materia de personal y de gestión patrimonial, pero no cuando ejercitan su potestad normativa. Frente a la naturaleza reglamentaria de las normas forales, en la que se había basado la Sala de instancia, el TS afirma lo siguiente (FD 3.º):

«Reconocida potestad tributaria a las autoridades de los Territorios Históricos Vascos, la naturaleza de las Normas Forales ha suscitado una gran controversia, estando sometido el producto normativo de las Juntas Generales, por la falta de una previsión expresa en la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional que permita residenciar ante este Tribunal la impugnación de las Normas Forales, al control de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa para hacer efectivas las exigencias de tutela judicial (art. 24.1 CE) y de sometimiento a Derecho de los poderes públicos. Ahora bien, esta circunstancia no puede ser determinante para aplicar a las Juntas Generales lo previsto en el artículo 44 de la Ley de la Jurisdicción, porque no son Administración Pública cuando actúan su potestad normativa regulando el régimen tributario. El referido precepto contempla los litigios entre Administraciones Públicas, no entre una Administración Pública y el órgano legislativo foral competente, por lo que el plazo de impugnación debe computarse, tratándose de impugnación de Normas Forales de las Juntas Generales, desde la publicación en el Boletín Oficial correspondiente».

Véase el comentario a la citada STS de ALONSO ARCE, I.: «La naturaleza jurídica de las Normas Forales vascas y su justiciabilidad», *Forum Fiscal de Bizkaia*, 2010, ref.ª 105.313, para quien la importancia de esta sentencia radica en gran medida en que el TS anticipa «la adecuación a Derecho de una previsión normativa que residenciase ante el Tribunal Constitucional el enjuiciamiento de las Normas Forales». Efectivamente, en cuanto afirma que el sometimiento de las normas forales a la jurisdicción contencioso-administrativa se debe a su no atribución a la competencia del TC, es decir, se explica por esta omisión, el TS admite implícitamente que esto último es lo procedente.

⁸⁷ Cfr. AGIRREAZKUENAGA, I., *op. cit.* (nota 39), pág. 925, para quien el apartado 1 de la disposición adicional 1.ª de la LJC «no introduce novedades de fondo». LEGUINA VILLA, J., en LEGUINA VILLA, J.; SÁNCHEZ MORÓN, M. (dirs.): *Comentarios a la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa*, Lex Nova, Valladolid, 1999, págs. 38 y s., afirma que el inciso relativo a las Juntas Generales de dicha disposición adicional es «no solo innecesaria sino también equívoca o incluso errónea, según los propios términos en que ha sido redactada y aprobada. Porque parece que, según el texto citado, quedaría fuera del control de la jurisdicción contencioso-administrativa la actividad de las Juntas Generales que excediera de las materias de personal y gestión patrimonial. Lo que ciertamente no puede ser el caso». Para LASAGABASTER, I.: «Algunas consideraciones en torno al régimen jurídico de las normas forales», *Azpilicueta*, núm. 18, 2002, págs. 157 y ss. (pág. 164), deducir de la disposición adicional 1.ª de la LJC que las normas forales no están sometidas a la jurisdicción contencioso-administrativa «podría ser un pío deseo, pero no es factible». CORCUERA ATIENZA, J. y GARCÍA

Por su parte, el Tribunal Supremo ha afirmado en diversas ocasiones⁸⁸, de manera cada vez más decidida, la peculiaridad de la organización institucional del País Vasco⁸⁹, reconociendo la naturaleza parlamentaria de las Juntas Generales, la no subordinación de las normas forales a la ley y su equiparación a la ley estatal en el ámbito de sus competencias⁹⁰. Incluso contempla una futura atribución de su enjuiciamiento al Tribunal Constitucional⁹¹.

HERRERA, M. A., *op. cit.* (nota 58), pág. 54, señalan que las modificaciones de la LJC y de la LRJ-PAC hubieran sido coherentes de haber culminado con la reforma de la LOTC, como se intentó por los nacionalistas vascos con ocasión de la segunda. JIMÉNEZ ASENSIO, R.: «La "norma foral" en el sistema de fuentes del Derecho», cit. (nota 7), págs. 165 y s., admite con LEGUINA que a pesar de la dicción de la disposición adicional 16.^a de la LRJ-PAC no era posible la exclusión de las normas forales de la jurisdicción contencioso-administrativa hasta que se reformase la LOTC, y añade que «en el ordenamiento jurídico general el control de las Normas Forales se encuentr[a], desde el punto de vista legislativo, en *tierra de nadie*, sobre todo a partir de la entrada en vigor de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa de 1998», cuya disposición adicional 1.^a omite toda referencia al control de las normas forales por esa jurisdicción, cuestión que, según su propia expresión, «deja en el limbo» (pág. 168). En opinión de este autor, ante la ausencia de reforma de la LOTC la jurisdicción contencioso-administrativa actúa por remisión de la Norma Foral Institucional así como por su configuración como una suerte de «jurisdicción residual». Naturalmente, los autores opuestos a la LO 1/2010 hacen hincapié en la inutilidad de las citadas disposiciones adicionales: cfr. FANLO LORAS, A., *op. cit.* (nota 18), pág. 187; MUÑOZ MACHADO, S., *op. cit.* (nota 21), págs. 11 y s.

⁸⁸ Véase la jurisprudencia citada por JIMÉNEZ ASENSIO, R.: «La "norma foral" en el sistema de fuentes del Derecho», cit. (nota 7), pág. 165, y ETXEBERRIA MONASTERIO, J. L.: «Sobre la constitucionalidad...», cit. (nota 14), de donde tomo las citas que siguen.

⁸⁹ Sentencia de 22 de mayo de 2001 (rec. 1873/1995), que cita, a su vez las de 7 de junio de 1993 (rec. apel. 330/1990) y 19 de mayo de 1997 (rec. cas. 7445/1995). En esta última se afirma que el Territorio Histórico de Gipuzkoa, en uso de su competencia de autoorganización ha «establecido un modelo de organización construido bajo el principio democrático, en el que las Juntas Generales son el supremo órgano de representación y participación popular, con funciones parlamentarias, de normación y de impulso y control de la Diputación Foral, que realiza las propias del Ejecutivo...».

⁹⁰ La sentencia de 3 de mayo de 2001 (rec. 273/1996), FD 11.º, rechaza el motivo casacional consistente en la infracción por una norma foral del principio de reserva de ley tributaria del artículo 133.3 de la CE argumentando que «la citada LTH, 27/1983, tiene reconocido a los Territorios Históricos, en las materias de su exclusiva competencia, como las de estos autos, una llamada potestad normativa de nuevo cuño, que expresamente se distingue de la mera potestad reglamentaria y que se expresa a través de las "Normas Forales" de las Juntas Generales (ocupando el primer puesto en la jerarquía interna de cada ordenamiento foral), y, si bien dichas Normas Forales tienen una naturaleza reglamentaria (pues las Leyes de la Comunidad Autónoma Vasca emanan solo de su Parlamento), su posición en el ordenamiento general es singular, pues se ordenan directamente al Estatuto de 1979 y a la Constitución sin intermedio de Ley alguna, ni estatal ni autonómica (dentro del respeto al régimen de concierto con el Estado), que son insusceptibles de invadir el marco reservado con exclusividad a los ordenamientos forales por la disposición adicional primera de la Constitución y por el Estatuto de 1979, de modo que vienen a configurar unos "reglamentos autónomos en sentido propio"». Añade, con cita de la sentencia de la misma Sala de 28 de octubre de 1995 [RJ 1995/8544], que la competencia tributaria de los Territorios Históricos, configurada en la doctrina constitucional (STC 76/1988, de 26 de abril) como un «núcleo intangible», «supone que las Juntas Generales disfrutan, a través de las Normas Forales, de la plena capacidad para realizar lo mismo que la Ley tributaria estatal, y, en tal sentido, al ser equiparable dicha capacidad normativa del Territorio Histórico, en el ámbito de sus competencias, a la del legislador estatal, el artículo 10 b) de la Norma Foral General Tributaria tiene el mismo tenor que el artículo 10 b) de la LGT, si bien con la puntualización de que la reserva de Ley en el ámbito estatal se convierte en reserva de Norma Foral en el ámbito del Territorio Histórico».

⁹¹ La sentencia de 9 de diciembre de 2004 (rec. 7893/1999), FD 3.º, afirma que «en todo caso, en tanto no se produzca una reforma de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional que permita residenciar ante este Tribunal la impugna-

4. CONSTITUCIONALIDAD DE LA AMPLIACIÓN DE LA COMPETENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

El análisis precedente permite, a nuestro juicio, formular la conclusión de que la naturaleza de las normas forales y su posición en el subsistema jurídico de los Territorios Forales (y, en consecuencia, en el ordenamiento general del Estado español) justifican suficientemente que su enjuiciamiento se someta al Tribunal Constitucional, como ha hecho respecto de las fiscales la LO 1/2010; es más, que esto hubiera podido hacerse directamente mediante la modificación del artículo 27.2 de la LOTC como inicialmente se había propuesto, sin necesidad de recurrir a la vía indirecta que finalmente se siguió. Esta última afirmación presupone una equiparación sustancial de las normas forales (aunque sea solo las fiscales) a las leyes estatales o autonómicas⁹², al menos a los efectos de su cabida en el artículo 161.1 a) de la CE. Esto es, en definitiva, lo que afirma la tesis que las considera leyes en sentido material y esta es la condición que se debe cumplir si se entiende, con los críticos de la LO 1/2010 aunque no solo con ellos⁹³, que los procedimientos específicos de control de las normas forales fiscales creados por la nueva disposición adicional quinta de la LOTC constituyen en realidad una ampliación del objeto de los procedimientos «ordinarios» de declaración de inconstitucionalidad. En este caso, el parámetro de la constitucionalidad de dicha ley está constituido en este aspecto por el citado artículo, junto con el 163, de la Constitución, que dichos críticos estiman infringidos.

La tesis de partida opuesta es que las normas forales no tienen rango de ley, por lo que no pueden ser objeto de recurso o cuestión de inconstitucionalidad. Bajo esta hipótesis, el sometimiento de las normas forales a la jurisdicción del Tribunal Constitucional por la LO 1/2010 tendría que buscar respaldo en la cláusula de la letra d) del artículo 161.1 de la CE, que atribuye al Tribunal Constitucional competencia para conocer «de las demás materias que le atribuyan la Constitución o las leyes orgánicas»⁹⁴. Sin embargo, esta posibilidad de ampliar las competencias del Tri-

ción de las Normas Forales, el producto normativo de las Juntas Generales, de carácter reglamentario, ha de estar sometido a los controles de constitucionalidad y de legalidad de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, haciendo efectivas las exigencias de tutela judicial (art. 24.1 CE) y de sometimiento a Derecho de los poderes públicos». Más enérgicamente aún la STS de 9 de diciembre de 2009, referida *supra*, nota 86.

⁹² JIMÉNEZ ASENSIO, R.: *La ley autonómica en el sistema constitucional de fuentes del Derecho*, Institut d'Estudis Autonòmics/IVAP/Marcial Pons, 2001, ha puesto de manifiesto las diferencias que existen entre las leyes autonómicas y las estatales, sobre todo en el plano material pero también en el formal, a pesar de la identidad de naturaleza que generalmente se les atribuye. Sobre las diferencias en la posición de ambos tipos de leyes en los procesos constitucionales véanse las págs. 71 y ss.

⁹³ Cfr. por todos, en cuanto a los primeros, FANLO LORAS, A., *op. cit.* (nota 18), págs. 167. Recuérdese también la opinión de DIEZ-PICAZO, L. M., *op. cit.* (nota 8), pág. 7, de que la LO 1/2010 creó dos procedimientos «clónicos» de los de declaración de inconstitucionalidad.

⁹⁴ FANLO LORAS, A., *op. cit.* (nota 18), pág. 166, afirma que la disposición adicional quinta de la LOTC se presenta «como una nueva competencia atribuida al Tribunal, al amparo de lo dispuesto en el artículo 161.1 d) CE»; también en la pág. 169. FANLO no incluye este precepto en la relación de los que, a su juicio, vulnera la LO 1/2010 (cfr. págs. 195 y s.), aunque sí argumenta en apoyo de su infracción, lo cual entraña una cierta contradicción.

bunal Constitucional que se ofrece al legislador no es ilimitada; sobre todo, no puede desfigurar o desnaturalizar la jurisdicción constitucional⁹⁵. Algunos autores alegan justamente que este es el efecto que produce la LO 1/2010, al someter a esa jurisdicción el conocimiento de normas reglamentarias⁹⁶. Ciertamente, si las normas forales tuviesen, desde la perspectiva constitucional, naturaleza reglamentaria, su sometimiento al control del Tribunal Constitucional adulteraría la naturaleza y funciones de este órgano. Ahora bien, el examen de la naturaleza de las normas forales que hemos llevado a cabo en páginas anteriores permite, a nuestro juicio, excluir con suficiente seguridad, desde la indicada perspectiva, su carácter reglamentario, al menos respecto de las fiscales.

Cabe sostener, sin embargo, que dichas normas, aun sin ser reglamentos, no son plenamente equiparables a las normas con fuerza o rango de ley a las que se refieren los artículos 161.1 a) y 163 de la CE. Esta es en realidad la objeción que trataron de sortear los autores de las enmiendas que dieron su forma final a la LO 1/2010, a pesar de que admitieron expresamente, de manera contradictoria con su propia argumentación expuesta en el Preámbulo, la naturaleza reglamentaria de las normas forales. Partiendo de esta hipótesis, es necesario examinar si tiene cabida en el artículo 161.1 d) de la CE someter al Tribunal Constitucional el control de unas normas peculiares como las forales.

La cuestión de los límites de la autorización que concede al legislador el artículo 161.1 d) de la CE para ampliar las competencias del Tribunal Constitucional se planteó con ocasión de la reforma de la LOTC por la LO 7/1999, de 21 de abril, que creó el nuevo procedimiento de «conflicto en defensa de la autonomía local». Su Exposición de Motivos declara expresamente que la modificación de la LOTC se realiza al amparo del citado precepto constitucional. La mencionada reforma planteó problemas similares en ciertos aspectos a los suscitados por la LO 1/2010. La finalidad perseguida por ella era permitir a las entidades locales impugnar las leyes estatales o autonómicas que lesionasen dicha autonomía, para lo cual lo más sencillo era establecer un recurso específico y directo contra estas⁹⁷.

El Preámbulo de la Proposición de Ley presentada por el Parlamento Vasco mencionaba el artículo 161.1 d) de la CE para justificar la necesidad de ley orgánica para la reforma; por tanto, en relación con una cuestión estrictamente formal, cosa que no es sorprendente, puesto que, como sabemos, dicha Proposición ampliaba directamente el objeto de los procedimientos de control de la constitucionalidad. Si que lo es que los autores de las enmiendas parlamentarias a esta Proposición, que declararon abiertamente en la nueva redacción de la Exposición de Motivos la naturaleza reglamentaria de las normas forales, no se preocupasen de invocar para los nuevos procedimientos el amparo del citado precepto constitucional.

⁹⁵ Cfr. JIMÉNEZ CAMPO, J.: «Notas sobre la protección de la autonomía local frente al legislador en el Derecho español», *REDC*, núm. 53, 1998, págs. 33 y ss. (pág. 41): «El artículo 161.1 d) CE es, en su referencia a las "leyes orgánicas", una norma de apertura de la jurisdicción constitucional. No es, sin embargo, ni una vía para la "reforma" (legislativa) de la Constitución ni, en otro orden de cosas, un expediente para la desfiguración o desnaturalización de la propia jurisdicción constitucional». *Vid.* t. GARCÍA COUSO, S., *op. cit.* (nota 26), págs. 162 y ss.

⁹⁶ Así MUÑOZ MACHADO, S., *op. cit.* (nota 21), págs. 25 y s.

⁹⁷ Así lo afirma SÁNCHEZ MORÓN, M.: «Comentario al Capítulo IV de la LOTC», en REQUEJO PAGÉS, J. L. (coord.), *Comentarios a la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional*, Tribunal Constitucional/BOE, 2001, págs. 1.175 y ss. (pág. 1.180). Se trataría, en sus palabras, de «arbitrar un recurso específico y directo contra leyes en defensa de la autonomía local, cualquiera que fuera su denominación, su tramitación y sus efectos concretos».

Sin embargo, frente a esta solución se formuló por algunos autores la objeción de que ello supondría una alteración de la regulación de los procesos creados directamente por la Constitución al añadir nuevos legitimados a los del artículo 162.1 de la CE, cosa que no cabría hacer al amparo del artículo 161.1 d) de la CE⁹⁸. Uno de los anteproyectos previos a la LO 7/1999 contenía un apartado 1 del artículo 75 bis de la LOTC con la redacción que finalmente recogió el texto final, y establecía luego, en el apartado 5 del artículo 75 quince, que la sentencia que resolviera el conflicto podría declarar la inconstitucionalidad de la ley que lo motivó. El Consejo de Estado, en su dictamen sobre el citado anteproyecto⁹⁹, no puso reparos a que el conflicto se plantease directamente contra la ley lesiva de la autonomía local¹⁰⁰, pero consideró que la indicada posibilidad de que el Tribunal declarase la inconstitucionalidad de la ley conflictiva constituía un «salto injustificado tanto en cuanto a las exigencias de congruencia del fallo con las pretensiones deducidas como respecto de la actual inadmisión de declaraciones de inconstitucionalidad por vías distintas de las específicamente previstas con tal fin». En consecuencia, propuso utilizar el mecanismo de la «autocuestión» previsto en el artículo 55.2 de la LOTC, de manera que la cuestión de la constitucionalidad de la ley objeto del conflicto diese lugar a una segunda sentencia, que fue la solución finalmente incorporada a la LOTC (art. 75 quince, apartado 6).

⁹⁸ Cfr. SÁNCHEZ MORÓN, M., *ibidem*. Formula esta objeción JIMÉNEZ CAMPO, J., *op. cit.* (nota 95), pág. 44.

⁹⁹ Dictamen de 18 de junio de 1998, n.º 2484.

¹⁰⁰ A este respecto el Consejo de Estado afirma lo siguiente: «Sin entrar en la polémica doctrinal sobre el significado del término "materias" empleado por el artículo 161.1 d) de la Constitución y su eventual diferencia respecto de las "competencias" –con su consiguiente trascendencia, al enjuiciar iniciativas como la consultada–, el Consejo de Estado entiende que una interpretación lógica a partir de la literalidad de dicha cláusula (nótese que antepone al término materias "las demás") y del párrafo inicial del artículo 161.1 (el Tribunal Constitucional "es competente para conocer") conduce a sostener que la Constitución o las leyes orgánicas pueden atribuir al Tribunal Constitucional competencia "para conocer" sobre otras materias distintas –aunque genéricamente asimilables– a las que son objeto de las tres competencias enunciadas –por referencia a los procedimientos en que se actúan– en los párrafos a), b) y c) precedentes, sin que ello, por supuesto, signifique vaciar ni desnaturalizar estas (como podría ocurrir, por ejemplo, si se configuran procedimientos con finalidad idéntica a los tres específicos pero introduciendo variantes en cuanto a la legitimación requerida o a su objeto propio)» (3.III.3). FANLO LORAS, A., *op. cit.* (nota 18), pág. 167, cita este párrafo en apoyo de su tesis de que el artículo 161.1 d) de la CE no ampara la reforma llevada a cabo por la LO 1/2010. Sin embargo, el Consejo de Estado admite, si bien con limitaciones, la posibilidad de que se atribuya al Tribunal Constitucional el conocimiento de otras «materias». Más adelante, en efecto, afirma el Consejo de Estado que «cabría entender, más allá de la literalidad de la LOTC y sus opciones –que pueden ser variadas–, que la función material de declaración de inconstitucionalidad no está reservada con carácter exclusivo a los procedimientos previstos específicamente por la Constitución, sino que puede ejercitarse también por otros fundados en acciones distintas dentro del margen de libertad que asiste al legislador a tenor del artículo 161.1 d) de la Constitución» (*ibid.*). Ahora bien, la nueva competencia ha de poder distinguirse de las anteriores: «Es viable el planteamiento inicial de la defensa directa en sede constitucional por las Entidades Locales de la autonomía que tienen reconocida constitucionalmente, a través del mecanismo de un conflicto constitucional de competencias. Pero para que este sea identificable sin dudas como una competencia nueva del Tribunal, distinta de las que ya tiene, habrá que extremar el trazado de sus perfiles diferenciales respecto de estas, de modo que resulten singulares y no quepa oponerles la tacha de ser un expediente artificioso capaz de desnaturalizar las competencias actuales o el sistema mismo de justicia constitucional».

SÁNCHEZ MORÓN¹⁰¹ critica esta solución por tratar de ocultar que lo que en realidad se estableció es una vía de impugnación o de recurso directo contra normas con rango de ley con el único motivo de defensa de la autonomía local, y para evitar que se pareciera demasiado a un recurso de inconstitucionalidad se dio un rodeo artificioso consistente en dar al nuevo proceso el nombre de conflicto, incluyéndolo dentro del Título de la LOTC que trata de los conflictos constitucionales y adoptando para regularlo, de manera mimética, una parte de la regulación de los conflictos positivos de competencias. Finalmente se dispuso que la sentencia que declara que una ley ha vulnerado la autonomía local no puede declarar la inconstitucionalidad de dicha ley, sino que ello solo puede hacerse a través de un segundo proceso con las mismas partes, que resuelve el mismo órgano, porque él –el Pleno del Tribunal– tiene competencia para cuestionar la constitucionalidad de la ley, a diferencia de las entidades locales promotoras del conflicto.

Observa el citado autor que el problema nace desde el momento en que se afirma que el recurso de las entidades locales contra las leyes en defensa de la autonomía local es sencillamente uno de los recursos contemplados en los artículos 161.1 a) y 162.1 a) de la CE. Partiendo de esta tesis resultaba imposible regular una impugnación directa de las leyes por los entes locales sin vulnerar el segundo de los citados preceptos; lo único que cabía eran modalidades indirectas de acceso «todas ellas problemáticas e inseguras en sus resultados (y quizá políticamente poco satisfactorias)»¹⁰².

Sin embargo, en opinión de SÁNCHEZ MORÓN¹⁰³, debe «negarse la mayor», junto con parte de la doctrina¹⁰⁴, es decir, que una impugnación directa de las leyes por las entidades locales en defensa de la autonomía local vulnere la regla de legitimación activa prevista en el artículo 162.1 a) de la CE. «Y ello porque esta impugnación es algo distinto, por su razón de ser, de lo que la Constitución denomina recurso de inconstitucionalidad. Este es un remedio o recurso constitucional "ordinario", que puede suscitarse contra cualesquiera normas con rango de ley y por cualquier motivo. Pero no es incompatible necesariamente con otros recursos o impugnaciones de leyes que tengan carácter extraordinario o especial por razón del objeto de la impugnación o de los motivos del recurso (o por ambas cosas a la vez), especialidad que puede llevar consigo otras en punto a la legitimación activa, al procedimiento o a los efectos de la sentencia»¹⁰⁵. El citado autor concluye que «[e]l recurso directo

¹⁰¹ *Op. cit.* (nota 97), págs. 1.182 y s.

¹⁰² *Ibidem*.

¹⁰³ *Ibidem*.

¹⁰⁴ Cita a PÉREZ TREMPES, P.: *La defensa de la autonomía local ante el Tribunal Constitucional*, Diputació de Barcelona/Marcial Pons, 1998, págs. 60 y ss.

¹⁰⁵ JIMÉNEZ CAMPO, J., *op. cit.* (nota 95), pág. 45, plantea la cuestión de si mediante las leyes orgánicas ex artículo 161.1 d) cabe extender el ámbito objetivo (art. 161.1) de los procesos constitucionales creados por la Constitución y responde que «[c]omo la Constitución no garantiza un mero *nomen*, nada impediría, según el propio artículo 161.1 d) que una ley orgánica configurara un nuevo proceso (llámese, por ejemplo, "amparo local" o de otro modo) que hiciera posible la inmediata impugnación de actos y disposiciones infraleales contrarios a la autonomía local. Esto no estaría impedido por el artículo 161.1 d), aunque sí lo está –la cuestión ya es distinta– en atención a otros enunciados constitucionales», como, entre otros, el artículo 153 c). Este artículo recoge, según el citado autor, el que denomina

de las entidades locales contra leyes con el único motivo de la defensa de la autonomía local pertenecería así (en realidad pertenece, pues es un verdadero recurso directo, aunque se denomine "conflicto") al género de los procesos de declaración de inconstitucionalidad de las leyes. Pero, tratándose de una especialidad, encuentra acomodo en lo dispuesto en el artículo 161.1 d) de la Constitución»¹⁰⁶.

Respecto a la cuestión objeto del presente trabajo, el debate doctrinal en torno al conflicto en defensa de la autonomía local proporciona apoyo a la afirmación de que, partiendo de la tesis de que la naturaleza de las normas forales no permite someterlas directamente a los procedimientos de inconstitucionalidad, es perfectamente viable el camino seguido por la LO 1/2010 de crear, al amparo del artículo 161.1 d) de la CE, un recurso específico contra dichas normas ante el Tribunal Constitucional, caracterizado por la especialidad de su objeto y, como enseguida veremos, del parámetro de control. En efecto, la naturaleza de las normas forales, al menos, insistimos, de las fiscales, hace posible, sin duda, residenciar su enjuiciamiento ante ese alto órgano¹⁰⁷.

5. EL PARÁMETRO DE CONTROL

5.1. EL BLOQUE DE LA CONSTITUCIONALIDAD

El último párrafo del apartado 1 de la disposición adicional quinta de la LOTC dispone que «[e]l parámetro de validez de las Normas Forales enjuiciadas se ajustará a lo dispuesto en el artículo veintiocho de esta Ley». Esta remisión significa que para juzgar la validez (es decir, la «constitucionalidad», aunque por los motivos sabidos la LO 1/2010 evita este término) de dichas normas hay que contrastarlas con el «bloque de la constitucionalidad». Esto es obvio, ya que el Tribunal Constitucional no podría aplicar otro canon de enjuiciamiento de una norma. Inversa-

«principio de subsidiariedad de la jurisdicción constitucional», según el cual no es posible «residenciar inmediatamente ante el Tribunal Constitucional, a través del artículo 161.1 d), pretensiones de inconstitucionalidad dirigidas contra actos y disposiciones infralegales» (pág. 52). Entonces, añadimos, por lo que respecta al objeto del presente trabajo, la cuestión vuelve al problema de la naturaleza de las normas forales.

¹⁰⁶ Añade SÁNCHEZ MORÓN, M., *op. cit.* (nota 97), pág. 1.183, el siguiente comentario, que no nos resistimos a transcribir: «[L]a misión de la doctrina jurídica debe ser encontrar soluciones simples a los problemas reales y no perderse en problemas formales que obstaculicen o dificulten la tarea. Si esto último es lo que ha ocurrido en el presente caso, con el riesgo de que se diga al final (como se está diciendo casi por unanimidad) que la solución hallada no es más que una impugnación de leyes malamente encubierta, es quizá porque no se han afrontado con decisión y confianza las objeciones planteadas por una parte de nuestra doctrina constitucional (quizá con la intención de evitar la creación de nuevos procesos constitucionales). Quienes han participado activamente en el proceso de modificación de la Ley Orgánica en este caso deberían haber abordado la cuestión decisiva, a saber, si es o no constitucional arbitrar un medio de impugnación indirecta de las leyes que vulneren la autonomía local por entidades locales, sin perderse en artificios jurídicos de dudosa consistencia y peor presentación, que solo parecen explicarse por el temor a que el nuevo tipo de proceso fuese declarado (por el propio Tribunal Constitucional) incompatible con la disciplina constitucional del recurso de inconstitucionalidad».

¹⁰⁷ Cfr. en este sentido GARCÍA COUSO, S., *op. cit.* (nota 26), págs. 167 y ss., especialmente págs. 172 y ss.

mente, el hecho de que, según sostenía un sector doctrinal, la validez de las normas forales plantee cuestiones de competencia regidas por normas pertenecientes al bloque de la constitucionalidad, es decir, cuestiones de constitucionalidad, no de legalidad ordinaria, es el argumento fundamental en favor de la atribución de este juicio al Tribunal Constitucional, como hemos visto más atrás. En efecto, con arreglo al artículo 28.1 de la CE dicho bloque está formado «además de los preceptos constitucionales, [por] las leyes que, dentro del marco constitucional, se hubieran dictado para delimitar las competencias del Estado y las diferentes Comunidades Autónomas o para regular o armonizar el ejercicio de las competencias de estas»¹⁰⁸. Por consiguiente, en virtud de la remisión de la disposición adicional quinta de la LOTC el ámbito del bloque de la constitucionalidad se extiende a las normas que regulan las competencias de los Territorios Históricos. Este es, por lo demás, el criterio de constitucionalidad de las normas forales que suscita problemas desde la perspectiva que ahora nos interesa; no así el de que invadan el ámbito material de las leyes orgánicas o infrinjan lo dispuesto en una ley de esta clase, previsto en el artículo 28.2 de la LOTC¹⁰⁹.

La determinación de ese ámbito es evidentemente una cuestión capital, en primer lugar, para la propia aplicación del régimen de control de las normas forales fiscales establecido por la LO 1/2010. En segundo lugar, porque la delimitación del canon de control de las normas forales afecta a la cuestión de la constitucionalidad de esa Ley en un doble aspecto: por un lado porque, según alegan algunos autores¹¹⁰, puede suponer que dicho control comprenda juicios de legalidad que desnaturalizarían la función del Tribunal Constitucional; de otro lado, porque puede producir el resultado de que algunos aspectos de las repetidas normas queden fuera de todo control, al haberse sustraído las normas forales al conocimiento de la jurisdicción contencioso-administrativa¹¹¹. En el planteamiento de estas cuestiones partimos del presupuesto, razonado en el anterior apartado 4, de que en principio es constitucional el sometimiento de las normas forales a la competencia del Tribunal Constitucional; si se afirma la naturaleza reglamentaria de dichas normas, el régimen de control establecido por la LO 1/2010 es radicalmente inconstitucional y carece por completo de sentido el canon de control del bloque de constitucionalidad.

¹⁰⁸ En opinión de RUBIO LLORENTE, F.: «El bloque de constitucionalidad», en *La forma del poder*, cit. (nota 57), págs. 99 y ss., el artículo 28 de la CE es «por decir lo menos, perfectamente superfluo» (pág. 108); entre otras razones «porque la utilización como medida de la constitucionalidad de otras leyes, de las normas a que dicho precepto alude, no es ni puede ser consecuencia de esta alusión, ni depende por tanto de ella» (pág. 112).

¹⁰⁹ Sobre los que suscita, en general, el apartado 2 del artículo 28 de la LOTC, incluida su inconstitucionalidad, véase FERNÁNDEZ FARRERES, G.: «Comentario al artículo 28», en REQUEJO PAGÉS, J. L. (coord.): *Comentarios a la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional*, cit. (nota 65), págs. 397 y ss. (págs. 413 y ss.).

¹¹⁰ En este sentido, cfr. FANLO LORAS, A., *op. cit.* (nota 18), pág. 195; MUÑOZ MACHADO, S., *op. cit.* (nota 21), págs. 24 y s.; CRIADO GÁMEZ, J. M., *op. cit.* (nota 12), pág. 251.

¹¹¹ DUQUE VILLANUEVA, J. C., *op. cit.* (nota 1), pág. 44, enuncia con precisión el problema que examinamos en los siguientes términos: «Esta determinación [del parámetro de validez de las normas forales] no está exenta de dificultades derivadas principalmente de la tensión, por una parte, de preservar el carácter constitucional del control que corresponde al Tribunal Constitucional, evitando su derivación en control de legalidad, y, por otra, de no crear espacios jurisdiccionalmente inmunes en la fiscalización de las normas forales fiscales vascas al excluirse su control por parte de la jurisdicción contencioso-administrativa».

Para delimitar el contenido del bloque de la constitucionalidad como canon de control de las normas forales ha de partirse de la afirmación de que, en general, dicho bloque está formado por las normas que delimitan la competencia del poder del que provienen las sometidas a enjuiciamiento¹¹². La necesidad de recurrir a normas infra- o subconstitucionales para resolver acerca de la impugnación de leyes (entre las que, por razones de concisión, incluimos a las normas forales) por motivos de competencia deriva del hecho de que la Constitución de 1978 delimita las competencias normativas de los distintos niveles de gobierno de manera muy incompleta¹¹³. Más atrás hemos puesto de manifiesto cómo esta insuficiencia de la regulación de las competencias se prolonga en el Estatuto de Autonomía del País Vasco en lo que hace referencia a los Territorios Históricos.

Otra idea que debe tenerse presente es que las normas que se integran en el bloque de la constitucionalidad son de distintos tipos y varían para cada Comunidad Autónoma. Es evidente que de él forman parte ante todo las normas de delimitación competencial contenidas en los Estatutos de Autonomía, que, en palabras de RUBIO LLORENTE¹¹⁴, forman el cuerpo central del bloque y son «normas constitucionales secundarias». Junto a la Constitución y los Estatutos de Autonomía, el bloque de la constitucionalidad comprende un conjunto de normas de rango infe-

¹¹² Cfr. RUBIO LLORENTE, F., *op. cit.* (nota 108), pág. 110. V. también FERNÁNDEZ FARRERES, G., *op. cit.* (nota 109), págs. 397 y ss.

¹¹³ En su artículo titulado «La estructura del Estado o la curiosidad del jurista persa», recogido en el volumen que toma en parte ese título: *La curiosidad del jurista persa, y otros estudios sobre la Constitución*, 2.ª ed., CEC, Madrid, 2006, págs. 377 y ss., P. CRUZ VILLALÓN pone de manifiesto que «nuestra Constitución ha operado una *desconstitucionalización* de la estructura del Estado». RUBIO LLORENTE, F., *ibidem*, pág. 114, recoge esta idea y, utilizando el concepto de «Constitución material», en el sentido de normas que desempeñan materialmente una función constitucional, señala que «[l]a peculiaridad de nuestro sistema nace de la ruptura de esta coincidencia [entre Constitución material y formal], de haber sustraído a la Constitución formal una parte, la más importante, de las normas de delimitación competencial. [...] El bloque de la constitucionalidad, con independencia de la forma que revisten las distintas normas que en él se integran, es el núcleo esencial del Estado español como Estado compuesto». Añade lo siguiente: «La heterogeneidad de las normas que lo integran [el bloque de la constitucionalidad] impide incluirlas en el concepto de Constitución, que, como concepto jurídico formal, solo en parte las engloba, pero su común naturaleza materialmente constitucional hace imposible regatearles, al menos, el adjetivo, y es esta tensión entre materia y forma la que, naturalmente, ha llevado a la adopción de una noción que, separada de su significado originario, se adaptaba milagrosamente a nuestras necesidades».

¹¹⁴ *Ibidem*, pág. 114. Afirma más adelante este autor, que «[e]l desconocimiento de esta naturaleza material y formalmente constitucional de los Estatutos de Autonomía lleva a la conclusión, muy generalizada, de que nuestras Comunidades Autónomas carecen de poder constituyente, de donde se deriva a su vez el corolario de que, en razón de esta carencia, el "modelo español" de Estado no es el modelo federal. [...] la realidad de la que dicho corolario se deduce no es una carencia, sino, por el contrario, una superabundancia. Nuestras Comunidades Autónomas no hacen por sí solas su propia Constitución, pero participan activamente en la determinación de la Constitución total del Estado, limitando el ámbito de acción de los poderes centrales al definir sus propias competencias./Es, en efecto, esta integración de los Estatutos de Autonomía en la "Constitución total" la que hace de ellos medida de la validez de las leyes del Estado, una función que, naturalmente, no desempeñan las Constituciones de los Estados miembros de una federación, que no atribuyen a estos competencia alguna porque es la Constitución federal la que hace directamente la delimitación competencial y absorbe el contenido de nuestro "bloque de la constitucionalidad"..."» (págs. 115 y s.).

rior, que el citado autor describe en los siguientes términos: «Algunas previstas ya expresamente en la misma Constitución como normas de delimitación competencial o de regulación en el ejercicio de competencias estatutarias concretas; otras, posibles en virtud de una expresa habilitación al legislador; otras, por último, incluidas en él por remisión de algunos Estatutos de Autonomía, con fórmulas variadas, cuyas diferencias son en la práctica, afortunadamente irrelevantes»¹¹⁵.

Refiriéndonos ya al bloque de la constitucionalidad que servirá de canon de enjuiciamiento de las normas forales fiscales, es indiscutible que, además del propio Estatuto de Autonomía del País Vasco, debe incluirse en él la Ley del Concierto Económico (más exactamente, el Concierto Económico, aprobado por la correspondiente Ley)¹¹⁶, que no solo está previsto en el artículo 41 del EAPV sino que, más allá de esta previsión, se conecta directamente con la disposición adicional primera de la Constitución como contenido esencial de la foralidad, así como la legislación estatal a la que remite el propio Concierto. Más problemática es la pertenencia al bloque de la constitucionalidad de leyes del Parlamento Vasco que delimitan las competencias de los Territorios Históricos, entre las que se encuentran la Ley de Territorios Históricos¹¹⁷ y,

¹¹⁵ *Ibidem*, pág. 118. RUBIO LLORENTE califica a estas normas como «de rango subconstitucional», por incluir a los Estatutos entre las constitucionales. En nota a pie de página (número 62) añade el citado autor: «Es indispensable olvidarse de ellas, como en alguna medida hace el Tribunal Constitucional, para no aumentar aún más la variedad. De hecho tenemos diecisiete bloques de constitucionalidad distintos, y esta práctica del Tribunal, favorecida por la acumulación procesal de recursos y conflictos planteados por diferentes Comunidades Autónomas es, como la uniformación resultante de los pactos autonómicos, una indispensable medida de reducción de la complejidad».

¹¹⁶ Más atrás hemos citado la opinión en este sentido de JIMÉNEZ ASENSIO, a la que se puede sumar la de LASAGABASTER, I.: «Algunas consideraciones...», cit. (nota 87), pág. 164; RODRIGO RUIZ, M. A., *op. cit.* (nota 37), pág. 181; y DUQUE VILLANUEVA, J. C., *op. cit.* (nota 1), pág. 47. Niega que la Ley del Concierto Económico se incluya en el bloque de la constitucionalidad FANLO LORAS, A., *op. cit.* (nota 18), pág. 195, que la califica de «ley ordinaria», característica que, aparte de no ser exacta, por sí sola no permite excluir a una norma de dicho bloque. Excluyen también de este al Concierto Económico CORCUERA ATIENZA, J. y GARCÍA HERRERA, M. A., *op. cit.* (nota 58), pág. 65, quienes afirman que «se ha propuesto la relación [de la norma foral] con el bloque de constitucionalidad y de estatutoriedad precisamente para concluir que solo dicho bloque debería ser el parámetro de control. Obligada exigencia dentro de esta interpretación es ampliar dicho bloque con la incorporación de nuevos textos atributivos de competencias, como la Ley de Territorios Históricos o la Ley del Concierto Económico» y consideran que «parece oportuno en esta ocasión salir al paso de la pretensión de incrementar la densidad normativa del citado bloque con la adición de otras leyes. Hay fundadas razones para oponerse a esta propuesta. Es el Estatuto de Autonomía el que establece el reparto de competencias en el seno de la Comunidad Autónoma del País Vasco. Por ello, no pueden considerarse componentes del bloque de constitucionalidad las disposiciones que proceden al desarrollo de dicho reparto, y menos aún la normativa que establece dicho reparto en el seno del ordenamiento autonómico de las competencias atribuidas, que deben ser a su vez repartidas para respetar la imagen de la foralidad». No se puede menos que observar que la restricción del bloque de la constitucionalidad al Estatuto propugnada por los autores citados es contraria a la doctrina constitucionalista más autorizada, como acabamos de ver.

¹¹⁷ Ya hemos recogido más atrás la opinión de R. JIMÉNEZ ASENSIO en sentido favorable a la inclusión en el bloque de la constitucionalidad de la LTH, a la que atribuye una «función estatutaria». En cambio, DUQUE VILLANUEVA, J. C., *op. cit.* (nota 1), págs. 47 y s., considera que es «sumamente discutible» la consideración de la legislación dictada por la Comunidad Autónoma «como medida de control de constitucionalidad [de las normas forales fiscales] que tiene que llevar a cabo el Tribunal Constitucional so pena de desfigurar su carácter, en tanto que la adecuación de las normas

en materia tributaria, que es la que aquí importa, las leyes de armonización previstas en el artículo 14.3 de esta¹¹⁸.

Si se llega a la conclusión de que las leyes citadas no forman parte del parámetro de control constitucional de las normas forales, en la medida en que las normas forales fiscales de los Territorios Históricos puedan entrar en colisión con ellas e incurrir, en consecuencia, en un vicio de invalidez, se originarían las zonas de ausencia de control jurisdiccional de dichas normas aducida por una parte de la doctrina; es decir, vicios de invalidez que no resultan del contraste con el bloque de la constitucionalidad sino con la legalidad ordinaria. Esto, a su vez, podría constituir un motivo de inconstitucionalidad de la LO 1/2010 por vulneración del artículo 106.1 de la CE, al haber sustraído tales cuestiones al conocimiento de la jurisdicción contencioso-administrativa.

Sin embargo, es muy dudoso, en nuestra opinión, que aun aceptando la conclusión mencionada se produzcan los denunciados espacios de inmunidad jurisdiccional, porque en la práctica las normas forales no se impugnan por vulneración de la LTH o de la Ley de armonización, coordinación y colaboración fiscal, sino por infracción de la Constitución y del Concierto Económico; además del Derecho europeo, que es otra cuestión. Dicho de otro modo, cuando los Tribunales contencioso-administrativos han resuelto recursos contra normas forales fiscales han utilizado como canon de control una norma que, según la tesis que parece más sólidamente fundada, forma parte del bloque de la constitucionalidad. Por consiguiente, la inclusión o no de dichas Leyes en este bloque es un problema más teórico que práctico. La demostración rigurosa de este aserto exi-

reglamentarias a la ley constituye un mero control de legalidad». La razón de esta opinión parece estar en el hecho de que se trata de leyes no previstas por el Estatuto, a diferencia de la Ley del Concierto Económico. Sigue diciendo el citado autor que «[q]uizás con la finalidad de reducir en lo posible los espacios de inmunidad jurisdiccional de las normas fiscales vascas, como consecuencia del carácter constitucional del control que compete al Tribunal Constitucional, se pudiera justificar en este caso la consideración como una vulneración mediata de las normas que integran el canon de constitucionalidad la infracción por las normas forales fiscales de los mandatos legales que son desarrollo directo e inmediato de aquellas normas. En todo caso parece que resulta inevitable, en principio, la existencia de espacios de inmunidad jurisdiccional». La razón aducida por DUQUE VILLANUEVA para excluir a las citadas Leyes del bloque de la constitucionalidad (su no previsión en el Estatuto de Autonomía) puede ser válida para la LTH pero no para las leyes de armonización fiscal, que están previstas en el artículo 41.2 a) del EAPV, así como en el artículo 2.Uno 4.º del vigente Concierto Económico de 2002. En el sentido de que forman parte del bloque de constitucionalidad (además de los Estatutos y las leyes a que se refiere el art. 150 CE), las leyes dictadas por expresa habilitación de la Constitución y los Estatutos de Autonomía, cfr. FERNÁNDEZ FARRERES, G., *op. cit.* (nota 109), pág. 403.

¹¹⁸ La constitucionalidad de este precepto es discutida. JIMÉNEZ ASENSIO, R.: «El sistema de fuentes...», cit. (nota 7), pág. 151, afirma que «lisa y llanamente, es inconstitucional por afectar al ámbito de autonomía recogido en el Estatuto de Autonomía a favor de los Territorios Históricos en materia de potestades normativas de carácter tributario». Sin embargo, como recuerda este autor, la STC 76/1988, FJ 12, remitió el juicio de constitucionalidad del citado artículo a la ley que dicte el Parlamento Vasco de acuerdo con la previsión en él contenida. En opinión del autor citado, la Ley del Parlamento Vasco 3/1989, de armonización, coordinación y colaboración fiscal salva el reparo señalado, por cuanto el mecanismo que establece (la creación del Órgano de Coordinación Tributaria, de composición paritaria Gobierno Vasco/Diputaciones Forales y con una función de informe) no menoscaba las potestades normativas de los Territorios Históricos.

giría un examen suficientemente detenido de la jurisprudencia en esta materia que no es posible realizar aquí, por lo que nos remitimos a la literatura en la materia¹¹⁹.

5.2. EL DERECHO COMUNITARIO EUROPEO

El Derecho de la Unión Europea sí ha sido utilizado por los Tribunales contencioso-administrativos como pauta para la resolución de recursos directos contra normas forales¹²⁰. Tras la entrada en vigor de la LO 1/2010 ya no será posible la anulación de tales normas por infracción del Derecho europeo, puesto que este no forma parte del bloque de la constitucionalidad¹²¹. Sin embargo, las normas forales fiscales no quedan sustraídas al contraste con el Derecho comunitario; en efecto, la exclusión de la jurisdicción contencioso-administrativa de los recursos, tanto directos como indirectos, contra las normas forales fiscales¹²² no impide que los órganos de esa jurisdicción, en su calidad de juez comunitario, enjuicien la conformidad de la norma foral con el Derecho comunitario con ocasión de los recursos que se interpongan contra los actos de aplica-

¹¹⁹ Cfr. ALONSO ARCE, I.: *El Concierto Económico en Europa*, IVAP, Oñati, 2010, Cap. III, págs. 63 y ss. Una completa y actualizada relación de las sentencias del TS y del TSJPV dictadas en recursos contra normas forales se puede encontrar en SERRANO-GAZTELUURRUTIA, S.: *El Concierto Económico vasco ante el juez comunitario*, IVAP, Oñati, 2012, págs. 276 y ss., con amplias referencias bibliográficas. Como botón de muestra mencionaremos la famosa sentencia del TS de 9 de diciembre de 2004 (rec. núm. 7893/1999) y la jurisprudencia que en ella se cita.

¹²⁰ Los conflictos en los que se dilucidaba la conformidad de normas fiscales con el Derecho europeo no solo se han originado por recursos contra ellas ante los Tribunales españoles de esta jurisdicción, sino que en muchos casos se han originado por iniciativa de la Comisión Europea y han desembocado en el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas. Para una exposición de estos conflictos, véase ALONSO ARCE, I., *ibidem*, y el capítulo V de SERRANO-GAZTELUURRUTIA, S., *ibidem*, págs. 539 y ss. Observa esta autora que la conexión de la normativa foral tributaria y el Derecho comunitario puede producirse básicamente porque el régimen del Concierto o su contenido entre en contacto, en general, con el mercado interior comunitario y las libertades fundamentales comunitarias que lo fundamentan y en particular en relación con la regulación comunitaria de las ayudas de Estado (pág. 537). Un ejemplo destacado de la aplicación del Derecho comunitario por los Tribunales contenciosos, en este caso, el TS, es la repetida sentencia de 9 de diciembre de 2004. En este y en otros casos el Derecho europeo se aplicó en parte mezclado con el Concierto Económico, de manera que la vulneración de este se funda en la infracción de aquel, en particular en la calificación de determinadas medidas contenidas en normas fiscales como ayudas de Estado. Cfr. ALONSO ARCE, I., *ibid.*, págs. 81, 99 y ss., 109 y ss. Refiriéndose a la citada sentencia, el autor citado critica esta aplicación del Derecho comunitario por considerar que el TS no extrae la consecuencia debida de la calificación como ayudas de Estado, que debía ser la recuperación de estas, lo que, a su juicio, supone «una aplicación parcial, incompleta, antijurídica, con omisión del cumplimiento de sus obligaciones como tribunal nacional competente, del Derecho comunitario de la competencia» (pág. 118). Véanse, sin embargo, las matizaciones que introduce JIMÉNEZ ASENSIO, R.: *La ley autonómica...*, cit. (nota 92), págs. 287 y ss.

¹²¹ Cfr. FERNÁNDEZ FARRERES, G., *op. cit.* (nota 109), pág. 398 y nota 2 a esta página, con referencias doctrinales. HERNÁNDEZ CORCHETE, J. A.: «La reserva al Tribunal Constitucional del control jurisdiccional de las normas forales fiscales y la interdicción de ámbitos exentos de control», en GORDILLO PÉREZ, L. I. (coord.), *op. cit.* (nota 10), págs. 81 y ss. (pág. 87), pone de manifiesto la no inclusión del Derecho europeo en el bloque de la constitucionalidad desde la perspectiva que ahora tenemos presente.

¹²² En virtud de los artículos 9.4 de la LOPJ y 3 d) de la LJC redactados por la LO 1/2010.

ción de la misma, inaplicándola cuando su juicio sea negativo¹²³. Hay que tener presente la posibilidad que tienen los Tribunales de ese orden jurisdiccional de plantear una cuestión prejudicial al Tribunal de Justicia de la Unión Europea o incluso la obligación de plantearla cuando sus decisiones no sean susceptibles de ulterior recurso judicial de Derecho interno (art. 267 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea), a excepción del supuesto, entre otros, de que la interpretación del Derecho europeo no deje lugar a dudas («doctrina del acto claro»). Claro está que la sentencia que anule el acto de aplicación de la norma foral fiscal por disconformidad de esta con el Derecho comunitario no afecta directamente a dicha norma, que seguirá estando formalmente vigente, pero el Estado miembro (y, por consiguiente, en este caso, el Territorio Histórico cuyas Juntas Generales aprobaron la norma) tiene la obligación de eliminarla¹²⁴. En definitiva, tras la entrada en vigor de la LO 1/2010, las normas forales fiscales están sujetas, por lo que se refiere al Derecho de la Unión Europea, al mismo régimen de control que las leyes estatales o autonómicas, distinto del de las normas forales de otra clase¹²⁵.

5.3. COROLARIOS

De los razonamientos precedentes se extrae, en nuestra opinión, la conclusión de que, dejando a un lado el Derecho comunitario, el parámetro con el que los Tribunales contencioso-administrativos juzgaban a las normas forales fiscales estaba compuesto por normas pertenecientes todas ellas al bloque de la constitucionalidad, es decir, el mismo con el que el Tribunal Constitucional abordará en adelante su enjuiciamiento. De esta constatación se infieren los siguientes corolarios: primero, que la atribución del enjuiciamiento de las normas forales fiscales al Tribunal Constitucional encaja sin dificultad en las funciones de control normativo de este órgano y en modo alguno desnaturaliza la esencia de la jurisdicción constitucional. Segundo, que esta atribución, en cuanto permite al Tribunal Constitucional la plena revisión de las normas forales fiscales no ocasiona la existencia de zonas de inmunidad jurisdiccional. Tercero, que, en consecuencia, no se ha sustraído

¹²³ Cfr. sobre el control de las normas forales en relación con el Derecho comunitario después de la LO 1/2010, SERRANO-GAZTELUURRUTIA, S., *op. cit.* (nota 119), págs. 694 y ss., basado, a su vez, en el cuidadoso examen de la actuación del juez nacional como juez comunitario que lleva a cabo *ibidem*, págs. 519 y ss.

¹²⁴ Cfr. SERRANO-GAZTELUURRUTIA, S., *ibid.*, págs. 531 y 698 y s.

¹²⁵ Así lo señala SERRANO-GAZTELUURRUTIA, S., *ibid.*, pág. 696 y ss.; es decir, en sus propias palabras, que «solo estarán sometidas a un control *erga omnes* en términos y parámetros de constitucionalidad, no de comunitariedad». Esto será así, observa la autora citada, mientras el Tribunal Constitucional siga rehusando actuar como juez comunitario. La diferencia de régimen en este aspecto entre las normas forales fiscales y las que regulen otras materias, suscita a la autora algunas dudas –que se limita a apuntar– en vista del principio comunitario de equivalencia entre la tutela interna de los derechos reconocidos por el ordenamiento comunitario y de los atribuidos por el derecho interno, en cuanto, por un lado, las normas forales fiscales solo pueden ser anuladas mientras sean contrarias a la Constitución (hay que entender, al bloque de la constitucionalidad) pero no cuando lo sean al Derecho comunitario; por otro lado, que aquella restricción no juega cuando se trata de normas no fiscales (pág. 701). Quizá pese en estas dudas la consideración formal de las normas forales fiscales como reglamentos, naturaleza que la LO 1/2010 no ha cambiado pero que, en nuestra opinión, no es sostenible cuando las cuestiones a las que afecta son de índole constitucional.

do a la jurisdicción contencioso-administrativa ninguna competencia de revisión normativa que naturalmente le perteneciera y, por tanto, no se ha vulnerado el artículo 106.1 de la CE¹²⁶. Como hemos reiterado, la violación de este precepto se basa únicamente en la naturaleza reglamentaria de las normas forales, que no es sostenible desde la perspectiva constitucional que ahora interesa.

El hecho de que el canon de revisión de las normas forales fiscales esté integrado por normas pertenecientes al bloque de la constitucionalidad justifica que únicamente se haya residenciado en el Tribunal Constitucional el control de las normas forales de esa clase y no el de las restantes normas forales¹²⁷. En efecto, estas últimas pueden estar sujetas a límites impuestos por normas que no formen parte de dicho bloque y, por tanto, su revisión puede ser en muchos casos una cuestión de legalidad, no de constitucionalidad. Esta diferencia en el régimen de impugnación de normas formalmente de la misma clase puede resultar extraña a nuestros hábitos de pensamiento en categorías formales¹²⁸, pero no tiene en realidad nada de sorprendente, pues son muchas las

¹²⁶ RUBIO LLORENTE, F.: «El bloque de la constitucionalidad», cit. (nota 108), págs. 123 y ss., expone que cuando las cuestiones de competencia se plantean como motivo de inconstitucionalidad de las leyes no son en ningún caso competencia del juez ordinario sino del constitucional y rechaza la tesis de la «alternatividad» de las jurisdicciones constitucional y contencioso-administrativa que se pretende fundar en los artículos 106.1 y 153 c) de la CE. Y concluye afirmando que «[l]a reserva a la jurisdicción constitucional del conocimiento de [los conflictos de competencia] obliga necesariamente a entender que no se extienden a ellos ni la cláusula de justiciabilidad general del artículo 106.1 (que, por lo demás, no es, como se sabe, una cláusula de competencia exclusiva de la jurisdicción contenciosa) [nota al pie: Cfr. Ley de la Jurisdicción Contenciosa, artículo 2.º, a) y c)], ni, menos aún, el de la fórmula genérica (y probablemente redundante) del artículo 153 c)». En el mismo sentido CAAMAÑO, F.: *El control de constitucionalidad de las disposiciones reglamentarias*, CEC, Madrid, 1994, págs. 169 y ss. V. t. LUCAS MURILLO DE LA CUEVA, E., *op. cit.* (nota 7), págs. 133 y ss.

¹²⁷ LARRAZABAL BASAÑEZ, S., *op. cit.* (nota 4), pág. 30, ante la duda de si el «blindaje» de las normas forales debía limitarse a las que regulen impuestos concertados, que, como hemos visto, era el texto de la Proposición de Ley vizcaína, o aplicarse a todas las normas forales sin distinción, opinaba que «en una primera fase, habría que limitarse a solucionar el problema planteado, es decir, limitarlo a las Normas Forales que regulan el régimen tributario y financiero derivado del Concierto Económico, porque son las únicas que suplen la función que tiene la Ley ordinaria del Estado en materia financiera y tributaria y las que están planteando actualmente verdaderos problemas. Establecer el "blindaje" de todas las Normas Forales supone un cambio muy profundo en la delicada vertebración interna de Euskadi...». Razona el citado autor que hay normas forales que regulan materias de rango reglamentario en el ámbito estatal y quedarían fuera del control de los Tribunales ordinarios. Añade, sin embargo, que «si se opta por "blindar" unas Normas Forales sí y otras no, habrá quien plantee cómo es posible establecer cauces procesales distintos para Normas que tienen el mismo rango y les aseguro que esa no es una objeción menor». LUCAS MURILLO DE LA CUEVA, E., *op. cit.* (nota 7), pág. 132, observa que si bien los tributos concertados son la más conocida de las materias de raíz foral garantizadas por la disposición adicional primera de la Constitución hay otras dos más en las que la capacidad normativa de los Territorios Forales tampoco puede ser limitada por el Parlamento Vasco: se trata de las materias previstas en los artículos 37.3 a) del EAPV (organización, régimen y funcionamiento de sus propias instituciones) y 37.3 f) en relación con el 10.34 del EAPV (carreteras). Achaca este «olvido» a las dificultades para lograr un acuerdo en torno a la LO 1/2010.

¹²⁸ El dictamen del Consejo Consultivo de La Rioja, cit. (nota 18), pág. 200, califica la reforma, en términos de legalidad administrativa, de desviación de poder, especialmente en vista de su limitación a las normas fiscales y afirma que la diferencia con las de otra clase es difícilmente justificable, cuando el órgano del que proceden es el mismo, añadiendo que, en términos constitucionales, supone un fraude a la propia Constitución. Sin llegar a estos extremos, algunos au-

ocasiones en que el legislador constitucional u ordinario recurre a criterios materiales para distinguir entre normas del mismo tipo, especialmente aquellas que regulan la distribución de competencias¹²⁹. Un ejemplo lo tenemos, sin ir más lejos, en las leyes orgánicas, cuya característica diferencial no es el rango, sino las materias que les están reservadas¹³⁰.

El problema que puede plantear la aplicación del nuevo régimen de control exclusivamente a las normas forales fiscales es justamente determinar cuándo una norma foral puede ser calificada como «fiscal»; es decir, la delimitación de la materia objeto de la norma foral que determina la competencia del Tribunal Constitucional, problema que se presenta siempre ante un concepto material de ley. La Proposición de Ley originaria aprobada por el Parlamento Vasco se refería, más concretamente, a las normas forales «relativas a los impuestos concertados». La remisión que hace el apartado 1 de la disposición adicional quinta de la LOTC a las normas forales fiscales de los Territorios Históricos «dictadas en el ejercicio de sus competencias exclusivas garantizadas por la disposición adicional primera de la Constitución y reconocidas en el artículo 41.2 a) del Estatuto

tores manifiestan su extrañeza por esta limitación; así DUQUE VILLANUEVA, J. C., *op. cit.* (nota 1), pág. 41, para quien «no deja de resultar ciertamente sorprendente... someter a control de la jurisdicción constitucional una concreta especie del género norma foral, esto es, las normas forales fiscales, de modo que el régimen procesal de impugnación de una misma fuente difiere en atención a su contenido material». También SOLOZÁBAL ECHEVARRÍA, J. J.: «El blindaje foral en su hora», cit. (nota 6), pág. 27, opina que la limitación en cuestión «desemboca en una complejidad algo llamativa [del sistema de fuentes de la Comunidad Autónoma Vasca]. Ocurrirá lo siguiente: que habrá normas del mismo rango sometidas a un doble orden jurisdiccional en función de su materia... Sucederá en concreto que las normas forales fiscales estarán sometidas a la Jurisdicción Constitucional, mientras las normas de organización de los territorios, de naturaleza constitutiva, desde el punto de vista material, estarán sujetas a los tribunales administrativos». El propio R. JIMÉNEZ ASENSIO sostiene un concepto formal de norma foral, como hemos visto (*supra*, nota 78). La limitación de la reforma llevada a cabo por la LO 1/2010 da la razón en cierto modo a DE LA HUCHA, en su polémica con este autor.

¹²⁹ Cfr. RUBIO LLORENTE, F.: «Rango de ley, fuerza de ley, valor de ley», cit. (nota 57), especialmente pág. 331, donde afirma que la «capacidad perturbadora de la concepción formal de la ley para interpretar un sistema constitucional que consagra la existencia de diversas formas de ley es tanta que, con una especie de conciencia escindida, nuestra doctrina y, en alguna medida al menos, la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, han optado por ignorarlo y operan con concepciones rígidamente materiales. Piénsese, por ejemplo en el concepto material de legislación básica (como criterio delimitador de las competencias respectivas del Estado y de las Comunidades Autónomas, establecido en la sentencia de 28 de junio de 1981 y reiterado después en muchas otras, y recuérdese, sobre todo, el concepto material de ley orgánica, acogido por la mayoría del Tribunal Constitucional en la Sentencia de 13 de febrero de 1981...)»

¹³⁰ Cfr. por todos FERNÁNDEZ, T. R.: *Las Leyes Orgánicas y El bloque de la constitucionalidad*, Cuadernos Civitas, Madrid, 1981, pág. 42. El concepto material de ley orgánica se impuso frente a las explicaciones formalistas iniciales basadas en el principio de jerarquía (ibíd., pág. 67). El autor citado demuestra que las leyes orgánicas no tienen un rango superior a las leyes ordinarias, en contra de lo que establece el artículo 28.2 de la LOTC, norma en realidad inconstitucional. Cfr. también la cita de RUBIO LLORENTE en la nota anterior y la de FERNÁNDEZ FARRERES, G., en la nota 109. Véanse, sin embargo, las reservas a esta tesis de GÓMEZ-FERRER MORANT, R.: «Relaciones entre leyes: competencia, jerarquía y función constitucional», *RAP*, núm. 113, 1987, págs. 7 y ss. (20 y ss.). En su opinión, «las ideas de sistema jurídico y función constitucional son de carácter más general que los principios de competencia y jerarquía, e incluso que estos principios son expresiones técnicas de la idea de función constitucional, que sirven para solucionar ciertos problemas de las relaciones entre leyes» (pág. 25). La noción de «función constitucional» destacada por este autor puede contribuir también a explicar la naturaleza de las normas forales. Cfr. las críticas a la posición de GÓMEZ-FERRER que formula JIMÉNEZ ASENSIO, R.: *La ley autonómica...*, cit. (nota 92), págs. 292 y s.

de Autonomía para el País Vasco» lleva al mismo criterio de delimitación, que, por otra parte, concuerda con el bloque de la constitucionalidad con el que dichas normas han de ser enjuiciadas¹³¹

6. PALABRAS FINALES

El régimen de impugnación de las normas forales es consecuencia de la posición que se mantenga acerca de su naturaleza, cuestión que tradicionalmente se había planteado en términos de la disyuntiva ley-reglamento, válida en un Estado unitario pero insostenible por excesivamente simplista en el marco de la Constitución de 1978, cuya disposición adicional primera inserta el complejo sistema institucional vasco en el ordenamiento constitucional general. El problema dogmático de esa naturaleza, al ser insoluble en esos términos, que habían permanecido inmutables, había terminado por enquistarse y pasar a un estado de latencia, en el que resultaba irrelevante para resolver los problemas prácticos como el del cumplimiento de la reserva de ley tributaria, para lo cual se venía aceptando, sin mucho cuestionamiento, la convención, consagrada normativamente, de atribuir a las normas forales la naturaleza formal de reglamentos.

La intensificación de la litigiosidad sobre las normas forales fiscales que tuvo lugar en las dos últimas décadas hizo saltar por los aires ese *statu quo* doctrinal y práctico e impulsó la modificación de su régimen de impugnación, reavivándose con ello la cuestión dogmática de la naturaleza jurídica de las normas forales. La LO 1/2010 en la que culminó ese movimiento de reforma ha adoptado la solución que creemos más acorde con la posición que ocupan las normas forales (especialmente las fiscales) en el sistema de fuentes del País Vasco. La nueva articulación de las normas forales fiscales con el ordenamiento general del Estado a través de su sometimiento al control del Tribunal Constitucional exige una adaptación de los esquemas conceptuales tradicionales, que no se está produciendo sin fricciones; fundamentalmente a causa de los intereses en presencia, que como es habitual se subliman en polémicas dogmáticas, aunque no solo por ellos. El último episodio de este interesante capítulo de la Historia constitucional de España se desarrolla en el escenario del Tribunal Constitucional, cuyo pronunciamiento no cabe ahora sino esperar con la natural curiosidad.

¹³¹ Cfr. LUCAS MURILLO DE LA CUEVA, E.: «La reserva al Tribunal Constitucional...», cit. (nota 7), pág. 138, según el cual quedarían fuera del ámbito de las normas fiscales sometidas a la jurisdicción del Tribunal Constitucional las normas fiscales que versen sobre tributos no concertados, como las tasas.

LA NECESARIA SUPERACIÓN DEL PRINCIPIO DE ESTANQUEIDAD TRIBUTARIA

Javier Eugenio López Candela

Magistrado de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional

Este trabajo ha sido seleccionado para su publicación por: don José Andrés SÁNCHEZ PEDROCHE, don Francisco Alfredo GARCÍA PRATS, don FRANCISCO MAGRANER MORENO, don Juan MESTRE CHESA y don JAVIER SANCHO SEBASTIÁN.

EXTRACTO

El presente trabajo pretende ser un estudio completo, sistemático y actualizado del mal llamado «Principio de Estanqueidad». Partiendo de la idea de que el Derecho Tributario es verdadero Sistema, con todas las consecuencias que lleva implícita esta afirmación, se analiza desde el punto de vista doctrinal, legal y jurisprudencial el mencionado Principio. Este estudio no se afronta desde el clásico debate entre unicidad de la Administración versus estanqueidad, que se entiende superado, sino desde tres puntos de vista: el procedimental, el relativo a la valoración y el referente a la calificación del hecho imponible. En cuanto al primero, el Principio de Estanqueidad ha sido superado conforme a la Jurisprudencia que ha interpretado el Real Decreto 1065/2007. Respecto del segundo, se postula la necesidad de defender una sola verdad en la valoración tributaria, allá donde los parámetros sean los mismos, exista o no conexión normativa. En cuanto a la calificación del hecho imponible, la Administración no puede actuar de forma contradictoria en función del tipo de impuesto, debiéndose dar el adecuado tratamiento tributario a la misma situación de hecho.

Palabras claves: Principio de Estanqueidad, sistema tributario, procedimiento de inspección, valoración del hecho imponible y respeto a los actos propios.

Fecha de entrada: 03-05-2013 / Fecha de aceptación: 09-07-2013 / Fecha de revisión: 08-12-2013

THE NECESSARY OVERCOMING OF THE PRINCIPLE OF COMPARTIMENTALIZATION TAX

Javier Eugenio López Candela

ABSTRACT

This work is intended to be a complete, systematic and updated study of the bad called «Principle of Compartmentalization». Starting from based on the idea that the tax Law is true system, with all the consequences that implies this statement, is analyzed from the point of view of doctrinal, legal and jurisprudential the abovementioned principle. This study is not faced since the classic debate between oneness of Administration versus compartmentalization Administration, which is understood to be surpassed, but from three points of view: procedural, the one relating to the assessment and the qualification concerning the taxable event. Regarding the first, the principle of compartmentalization has been overcome in accordance with the Court has interpreted the RD 1065/2007. Regarding the second, we suggest the need to defend one single truth in the tax rate assessment, wherever the parameters are the same, it exists or not normative connection. Regarding the qualification of rating the taxable event, the Administration cannot act in a contradictory way depending on the type of tax, it being necessary to give the appropriate tax treatment to the same situation in fact.

Keywords: principle of compartmentalization, tax system, inspection procedure, rating taxable event and respect to the own acts.

Sumario

- I. Introducción
- II. Punto de partida obligado: el Derecho Tributario es un verdadero sistema
- III. Aproximación a una noción del principio de estanqueidad
- IV. El principio de estanqueidad tributaria. Antecedentes normativos
- V. El principio de estanqueidad en el ámbito del procedimiento de inspección
- VI. El principio de estanqueidad en el ámbito de la comprobación de valores
- VII. El principio de estanqueidad en el ámbito de la determinación o calificación del hecho imponible
 - A. Fundamentos de la inaplicabilidad del principio de estanqueidad
 - B. Algunos supuestos jurisprudenciales
 - C. Tratamiento tributario de los supuestos en que la Administración actúa contra sus propios actos en diferentes ámbitos impositivos
- VIII. Conclusiones
- Bibliografía

I. INTRODUCCIÓN

El principio de estanqueidad tributaria ha sido generalmente aplicado, en un sentido u otro, por los tribunales del orden contencioso-administrativo. Sin embargo, no puede decirse que haya sido objeto de un estudio dogmático exhaustivo, con alguna excepción, por parte de la doctrina tributaria¹. Lo mismo podría decirse de la jurisprudencia tributaria con excepción de la conocida sentencia de fecha 25 de junio de 1998 (NFJ006641). Es preciso, por tanto, un estudio sobre su alcance y significación en el ámbito tributario y por qué no, sobre la admisibilidad del mismo, si es que se trata de un verdadero principio².

Pero lo primero que hay que preguntarse es qué ha de entenderse por estanqueidad tributaria. Se trata de una acepción acogida tanto por la doctrina del Tribunal Supremo como por parte de la doctrina tributaria, pero no siempre con el mismo contenido. Con este principio lo que se quiere poner de relieve es que la Administración tributaria, cuando actúa respecto del contribuyente, y en relación con una misma realidad económica, puede llegar a soluciones distintas atendiendo al diferente impuesto objeto de examen. Por tanto, estanqueidad tributaria presupone autonomía en la gestión y aplicación de cada impuesto. Bajo esta perspectiva, dicho principio juega de forma diferente. En el aspecto formal, o referente al ámbito del procedimiento de inspección este principio ha jugado precisamente en beneficio del contribuyente, a la hora de entender interrumpidas o no las actuaciones de comprobación, cuando en el seno de mismo procedimiento de inspección estas se han desarrollado exclusivamente respecto de un determinado impuesto, ejercicio y concepto impositivo, lo que excluiría la posibilidad de entender interrumpidas las actuaciones inspectoras respecto de otro impuesto, y ello por considerar que aquellas se desarrollan autónomamente, esto es, de forma estanca, respecto de cada impuesto u obligación tributaria.

También puede observarse que este principio ha venido jugando en el ámbito de la comprobación de valores, entendiendo que los mismos hechos comprobados por una Administración tributaria respecto de un impuesto no han de afectar a la valoración realizada por otra Administración tributaria respecto del mismo hecho, pero bajo la perspectiva de otro impuesto. Si nos

¹ Querría destacar, no obstante, el de MANTERO SÁENZ, A.: «El principio de estanqueidad tributaria, en *Hacienda Pública Española*, n.º 65, 1980, pág. 193 y ss., aunque a la vista del tiempo transcurrido debe ser objeto de revisión en muchos aspectos.

² Con razón cuestionaba el profesor CAYÓN GALIARDO, A., tal noción. «Limitaciones al llamado principio de estanqueidad tributaria», *Crónica Tributaria*, 1986, pág. 257 y ss.

encontrásemos en el ámbito de una misma Administración se ha dicho que entra en conflicto con el principio de personalidad jurídica única de las Administraciones Públicas. Como veremos en el trabajo, en este ámbito, al igual que en el siguiente, pueden llegar a producirse respuestas tributarias distintas por parte de diferentes Administraciones en cuanto a impuestos distintos sobre una misma realidad económica. Y ello en detrimento del principio de seguridad jurídica, consagrada constitucionalmente en el artículo 9.3 de la Constitución Española.

En tercer lugar, puede ocurrir que en la determinación y calificación del hecho imponible, y no tanto en la comprobación de valores, la aplicación del principio de estanqueidad ofrezca respuestas tributarias distintas en función del tipo de impuesto de que se trate, por lo que una misma realidad económica puede ser objeto de diferentes apreciaciones y valoración jurídica incluso por una misma Administración tributaria, en detrimento también del mismo principio de seguridad jurídica y de respeto a los actos propios, al que hemos hecho referencia antes. Esta ha sido una faceta menos estudiada, pero no por ello menos importante.

En el presente trabajo estudiaremos el diferente alcance que tiene este principio en los tres ámbitos objeto de estudio; pero en todo caso para llegar a una misma conclusión: debe negarse virtualidad a este principio, pese al carácter casuístico de cada supuesto de hecho, precisamente, porque contraviene el carácter de verdadero Sistema que tiene el Derecho Tributario. No puede predicarse la coherencia que debe presidir esta disciplina científica y al mismo tiempo defender principios que, como el de estanqueidad tributaria, afectan a nuestro modo de entender de forma grave al principio de seguridad jurídica, principio básico y vertebrador de todo el sistema tributario. Pero incluso podremos defender esta tesis también respecto de lo expuesto en cuanto al alcance de este principio en el procedimiento de inspección, manteniendo el carácter unitario del mismo, tal como recientemente se ha referido la Jurisprudencia del Tribunal Supremo.

Con ello esperamos aportar un estudio sistemático de este principio, superando las aportaciones de nuestra doctrina tributaria, y de cierta jurisprudencia, que en ocasiones ha llegado a soluciones contrarias a la naturaleza sistemática del Derecho Tributario, sobre la que este trabajo apuesta decididamente, sin pretender examinar, exhaustivamente, todas aquellas situaciones posibles en las que pueda quedar afectada la coherencia interna que debe presidir a esta rama del ordenamiento jurídico como es el Derecho Tributario. Las nuevas aportaciones de la Jurisprudencia del Tribunal Supremo vislumbran una más que posible inaplicación en el futuro del principio de estanqueidad.

Además, expondremos qué tipo de tratamiento jurídico ha de darse en cada caso para restaurar la legalidad tributaria, esto es, para ajustar la actuación de la Administración tributaria al resultado producido en una segunda comprobación tributaria efectuada respecto de otro impuesto afectado por la misma realidad económica objeto de examen. En esto creo haber realizado una adecuada aportación al avance del Derecho Tributario, estando encaminado el mismo hacia la definitiva superación del mencionado principio, a riesgo de que dicho principio pueda resurgir, cuan ave Fénix, de sus propias cenizas.

II. PUNTO DE PARTIDA OBLIGADO: EL DERECHO TRIBUTARIO ES UN VERDADERO SISTEMA

El Derecho Financiero, y en concreto, el Derecho Tributario, no es solo una disciplina jurídica dotada de autonomía. La defensa de la autonomía de la citada rama del ordenamiento jurídico deriva de la singularidad de la materia objeto de examen –la actividad financiera, debidamente conectada entre sí, como es la relación ingreso-gasto público así como de la común existencia de unos principios inspiradores, haya acuerdo o no en la doctrina sobre su contenido y en la mención de los que se deban incluir, así como en la singularidad o no de los mismos³.

Además de ello, se ha considerado que es un verdadero Sistema. Y esta idea precisa un mayor desarrollo. Para la doctrina científica para entender que en un ordenamiento jurídico, o una parte del mismo constituye un Sistema, es necesario que hablemos no solo de un conjunto de normas, sino también de un conjunto de principios que los inspiran, así como una coherencia entre los mismos, de modo que respondan al cumplimiento de unos concretos fines.

La palabra «Sistema» se ha utilizado en otras disciplinas, especialmente en el caso de la Seguridad Social. También se habla del llamado Sistema Nacional de la Salud. En el ámbito de otras disciplinas también se ha utilizado sin realizar alguna justificación al respecto, como es el caso del Derecho Civil⁴, aunque sin aclarar muy bien la consideración de esta noción. Pero como explicaremos a continuación, la idea de Sistema caracteriza especialmente, ya no solo al Derecho Financiero sino también a una parte sustancial del mismo, como es el Derecho Tributario. En este sentido, el profesor CALVO ORTEGA se refiere a la coherencia como la nota característica de un sistema nor-

³ Como sabemos, esta idea de la autonomía del Derecho Financiero basada en la existencia de un objeto propio y unos principios comunes arranca de las aportaciones de CALVO ORTEGA; RODRÍGUEZ BEREJO y SAINZ DE BUJANDA. El primero destaca con su obra: «Consideraciones sobre los presupuestos científicos del Derecho Financiero», *Revista Hacienda Pública Española*, n.º 1, 1970, pág. 124. Igualmente RODRÍGUEZ BEREJO, A.: «Introducción al estudio del Derecho Financiero», ed. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1976, pág. 122, el cual añade algún requisito más, como es el de la fuerza expansiva de esa rama autónoma, y SAINZ DE BUJANDA, F.: «Hacienda Pública, Derecho Financiero y Derecho Tributario», dentro de la obra *Hacienda y Derecho*, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1962, pág. 8, e «Introducción al Derecho Financiero», *Revista de Derecho Mercantil*, mayo-junio 1948, pág. 317. En el mismo sentido, SIMÓN ACOSTA, E.: *El Derecho Financiero y la Ciencia Jurídica*, ed. Publicaciones del Real Colegio de España, Bolonia, 1985.

Sin embargo, esa autonomía del Derecho Financiero ha sido cuestionada por ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: «La discutida autonomía del Derecho Financiero», ed. Civitas, *Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 7, 1975, pág. 494 y ss., por entender que esos supuestos principios del Derecho Financiero que defiende CALVO ORTEGA, ni son verdaderos principios, ni son propios del Derecho Financiero. Dicha tesis tiene su apoyo en la doctrina italiana, así D'ALESSIO: «Premessa allo Studio del diritto finanziario», *Rivista italiana di diritto finanziario*, 1937, pág. 120 y ss. En el mismo sentido que ALBIÑANA, BAYONA DE PEROGORDO, J.: *El Patrimonio del Estado*, IEF, Madrid, 1977, pág. 356. Este debate está muy bien expuesto en la monografía de RODRIGO RUIZ, M. A.: «Consideraciones sobre el concepto de Derecho Financiero», *HPE*, n.º 92, 1985, pág. 249 y ss., aunque reconoce el carácter instrumental y notas distintivas de la actividad financiera, pág. 256.

⁴ Así, Díez Pícazo, L.: *Sistema de Derecho Civil*, ed. Tecnos, Madrid, 2004.

mativo⁵. Precisamente para evitar el caos que preside muchos sistemas tributarios, tal como se ha expuesto en la doctrina, como consecuencia de responder a objetivos, en muchos casos discrepantes. Coherencia se entiende como equivalente a racionalidad y armonía del mismo⁶, pero no tiene por qué ser absoluta⁷. Y es así que la existencia de esos principios inspiradores, aunque sean defectuosos, que relacionan a todos los impuestos, justifican la existencia del Sistema tributario, al menos en su sentido estricto⁸. Pero en todo caso, la noción de Sistema se suele predicar de todo el Derecho Financiero, del que el Derecho Tributario formaría parte, siendo aquel regulador de la actividad financiera, y en el que se englobaría la noción de ingreso y gasto público, dada la unidad del fenómeno financiero⁹. Así lo entiende el profesor SAINZ DE BUJANDA¹⁰, a la hora de referirse a la autonomía del Derecho Financiero¹¹, frente a quienes como GIANNINI solo otorgan la condición de sistema al Derecho Tributario, no al Financiero, precisamente, por la diferente naturaleza de su contenido. Dicho profesor acude, para ello, a diversos argumentos, como el carácter de Derecho de la Hacienda Pública que tiene el Derecho Financiero, así como por la relación existente entre el ingreso y el gasto público, de modo que el ingreso público es instrumental del gasto, dentro del plan de ordenación de los gastos públicos que desarrolla la Hacienda Pública¹².

Bajo esta perspectiva es común a la idea de Sistema la relación existente entre la necesidad de financiación del mismo con la del mantenimiento de los gastos que conlleva, lo que permitiría hablar, igualmente, de un sistema de la Seguridad Social, o de un Sistema Nacional de la Salud,

⁵ CALVO ORTEGA, R.: *Curso de Derecho Financiero*, pág. 40-41, I. Parte General, 3.ª edición, Madrid, 1999.

⁶ FERREIRO LAPATZA, J. J., en la obra colectiva con los profesores MARTÍN FERNÁNDEZ J.; RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J. y TOVILLAS MORÁN, J. J.: *Curso de Derecho Tributario*, Parte Especial. «Sistema tributario. Los tributos en particular», pág. 10, ed. Marcial Pons, Madrid, 2009, 4.ª edición.

⁷ CALVO ORTEGA, R., ob. cit., pág. 41.

⁸ Así, CARRETERO PÉREZ, A.: *El sistema tributario reformado*, Biblioteca Tecnos, Madrid, 1964, pág. 9.

⁹ MARTÍN FERNÁNDEZ, J. y RODRÍGUEZ MARQUÉZ, J.: *Manual de Derecho Financiero y tributario local*, pág. 16, ed. Marcial Pons, Madrid, 2009.

¹⁰ SAINZ DE BUJANDA, F.: *Sistema de Derecho Financiero*, vol. I, pág. 490 y ss. ed. Universidad Complutense, Madrid, 1985. Igualmente RODRÍGUEZ BEREJO, A.: *Introducción al estudio del Derecho Financiero*, Madrid, IEF, pág. 136, el cual recalca la institución del Presupuesto como elemento que da unidad al fenómeno jurídico-financiero. También lo ha puesto de relieve CAYÓN GALIARDO, en *La unidad funcional de la Hacienda Pública*, Madrid, IEF, 1988.

¹¹ En el mismo sentido MENÉNDEZ MORENO, A. y otros, *Derecho Financiero y Tributario*, pág. 41, Parte General, *Leciones de Cátedra*, 10.ª edición, Valladolid, 2009.

¹² SAINZ DE BUJANDA, F.: *Lecciones de Derecho Financiero*, pág. 8, 2.ª edición, ed. Universidad Complutense, Madrid, 1982. En el mismo sentido RODRÍGUEZ BEREJO, A.: *Introducción al estudio...* ob. cit., pág. 70. Para este autor la conexión existe desde un plano lógico y jurídico a través de la institución del Presupuesto, siendo el principio de justicia el eje en el que se articula el Derecho Financiero. Y a esta misma conexión se refieren los profesores MARTÍN QUERALT, J.; LOZANO SERRANO, C.; TEJERIZO LÓPEZ, J. M. y CASADO OLLERO, G., pág. 33, en la obra colectiva *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 16.ª edición, ed. Tecnos, Madrid 2005. También MARTÍN QUERALT, J.: «La Constitución Española y el Derecho Financiero», *HPE*, n.º 63, 1980, pág. 97 y ss. En igual sentido la doctrina italiana, especialmente D'AMATI, N.: «Esquema constitucional de la actividad impositiva», en *Derecho y Práctica Jurídica*, 1964, pág. 453 y ss.

constituidos por un importante bloque normativo, si bien formando parte de otras disciplinas ajenas al Derecho Financiero.

Pero no existe obstáculo en poder hablar de un Sistema o subsistema tributario, en la medida en que esos principios inspiradores y coherencia se predicen también de todo el ordenamiento que regula los tributos, y en el que el sistema impositivo es a su vez, parte fundamental¹³. Así, se llega a identificar en la doctrina el sistema impositivo con el sistema fiscal¹⁴. También habría que admitir a su vez, otros subsistemas impositivos en función del ámbito territorial, nacional, autonómico o local¹⁵.

La legislación desde bien pronto ha venido utilizando la noción de Sistema tributario. Así ya en la reforma operada en 1964, Ley 41/1964, de 11 de junio, se denomina de Reforma del Sistema Tributario¹⁶. La Constitución Española se refiere en el artículo 31.1 a los principios del Sistema Tributario. La Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio se refiere a la cohesión del Sistema tributario y a la necesidad de racionalización y simplificación del mismo. El Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, en su Exposición de Motivos, se refiere a la obligada cohesión que debe existir en el sistema tributario general, que incluye al Estado y a las Haciendas Territoriales. La Ley General Tributaria vigente, 58/2003, hace referencia en el artículo 1.1 a los principios y normas jurídicas generales del sistema tributario español.

Urge, por tanto, profundizar un poco más en la noción de «Sistema tributario».

En primer término, el calificativo de Sistema tributario añade algo más que lo que conlleva el hecho de ser una disciplina jurídica autónoma. Así v. gr. la naturaleza de la Seguridad Social como Sistema conlleva que la existencia de una regulación acorde, armonizada y coherente entre las diferentes partes que se relación: la cotización, la financiación y la cobertura de prestaciones. Esto es, se presupone que hay múltiples interrelaciones entre sus partes, a diferencia de otras dis-

¹³ También habla de Sistema Tributario el profesor SAINZ DE BUJANDA, F, en su trabajo «Los límites de determinación de las bases imponibles y su proyección sobre la estructura del sistema tributario», en el discurso de ingreso en la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación, Instituto de Estudios Políticos, 1973, pág. 193 y s. Igualmente C. ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, en: «Apariencia y realidad del sistema tributario español», en *Revista de Economía Política* n.º 66, 1974, pág. 7 y ss. RODRÍGUEZ BEREJO, A.: «Introducción al estudio...», ob. cit., pág. 117. Igualmente CALVO ORTEGA, R.: «Consideraciones...», ob. cit., pág. 137, el cual sigue las aportaciones del Derecho Francés sobre la autonomía del Derecho Tributario: PECOUP, J.: *Précis de Droit fiscal*, Dunod, París, 1969, pág. 3 o GENY, F.: «Le particularismo du Droit Fiscal», *Revue trimestrelle de Droit civil*, 1931, pág. 804.

¹⁴ FERREIRO LAPATZA, J. J., en la obra colectiva citada con los profesores MARTÍN FERNÁNDEZ, J.; RODRÍGUEZ MÁRQUEZ J. y TOVILLAS MORÁN, J. J.: *Curso de Derecho Tributario*, pág. 9, ed. Marcial Pons, Madrid, 2009, 4.ª edición.

¹⁵ ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: «Apariencia y realidad...», ob. cit., pág. 152.

¹⁶ Comentada por PONT MESTRES, M. y LANCUENTRA BUERBA, A.: *El nuevo Sistema tributario y su aplicación a las empresas*, ed. Ariel, Barcelona, 1964. Dichos autores recalcan la idea de sistema tributario a lo largo de los comentarios de la reforma; pág. 87 y ss., e indican los objetivos de política legislativa y económica perseguidos con dicha reforma.

ciplinas jurídicas, igualmente dotadas de autonomía científica, pero en el que su tratamiento de estudio no se halla esencialmente interconexionado. Por otro lado, el calificativo de Sistema en el ámbito tributario conlleva que las soluciones adoptadas por el legislador a la hora de regular cada tributo han de tener un grado de coherencia que eviten las contradicciones del mismo; el legislador a la hora de regular cada tributo ha de presuponer los efectos sobre todo el Sistema, porque, en suma, se trata de evitar situaciones de doble imposición o de elusión fiscal. Así v. gr., en el Derecho Civil cuando se regula una institución de Derecho de Familia, sus efectos no trascienden necesariamente sobre el Derecho Patrimonial, o viceversa. Nadie puede discutir la autonomía e importancia del Derecho Mercantil, o del Derecho Civil, o del Derecho Administrativo. Que el legislador decida establecer un sistema de responsabilidad patrimonial de la Administración subjetiva en vez de objetiva como se postula últimamente no trasciende al régimen de los actos administrativos, o al de la Contratación Administrativa.

Por ello el calificativo de verdadero Sistema ha de predicarse de las disciplinas esencialmente finalísticas, en el que las múltiples interrelaciones entre sus partes exigen un mayor nivel de coherencia, precisamente, por el objetivo concreto y tangible, que han de perseguir, y que constitucionalmente, en el caso del Derecho Tributario deriva del artículo 31.1 de la Constitución, cuando expresa que «Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica y mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y prosperidad». Esta previsión constitucional verdaderamente vertebró el ordenamiento tributario, hasta el punto de que el respeto a los principios indicados se presenta como un postulado de la seguridad jurídica (art. 9.3 de la CE). Llama la atención que la Constitución se refiera al sistema tributario, pero con ello, en realidad se está refiriendo al sistema impositivo, precisamente, por el papel secundario que ocupan las tasas y las contribuciones especiales, que no constituyen un verdadero «sistema» por la función financiera que cumplen¹⁷, lo que supone que son los «impuestos susceptibles de sistematización en función de sus respectivos objetos impositivos».

En segundo lugar, para mantener adecuadamente la noción de que nos encontramos ante un verdadero Sistema es preciso hablar del cumplimiento de determinados fines, que en nuestro ámbito pueden ser de carácter fiscal o recaudatorio, lo que será la norma general, pero sin olvidar la posible persecución de otros fines de carácter extrafiscal¹⁸.

La doctrina también ha venido reiterando la trascendencia del elemento histórico que justifique la aparición del sistema tributario¹⁹. Para el profesor SAINZ DE BUJANDA ese elemento histórico son las circunstancias de todo tipo que en cada momento alumbraron e hicieron evolucionar

¹⁷ ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C., ob. cit., pág. 151. A pesar de ello la Ley 13/1989 se refiere, no muy apropiadamente, al subsistema de tasas y precios públicos.

¹⁸ En este sentido, SCHMÖLDERS, G.: *Teoría general del Impuesto*, traducción de Luis A. Martín Merino, ed. Derecho Financiero, 1962, Madrid. Y también «Sistema y sistemática impositivos», 1956, pág. 301.

¹⁹ FERREIRO LAPATZA, J. J., en la obra colectiva citada, *Curso de Derecho Tributario*, pág. 10, PÉREZ ROYO, F. y otros en la obra colectiva *Curso de Derecho Tributario*, Parte Especial 2.ª edición, ed. Tecnos, Madrid 2008, pág. 35.

las distintas figuras tributarias que lo componen. En efecto, esas circunstancias históricas pueden ser relevantes para explicar e interpretar una norma, un conjunto de normas, e incluso una concreta reforma, pero, per se, no justificarian los principios esenciales que inspiran un sistema tributario, sobre todo, si pueden coexistir y estar en vigor normas tributarias aprobadas en diferentes momentos y, por tanto, sujetas a distintos contextos históricos, e incluso contradictorios entre sí²⁰. Por consiguiente, un sistema fiscal es la interacción de decisiones racionales y factores históricos, sin que pueda darse preferencia al método histórico o al lógico-racional en su estudio²¹.

Por otro lado, no creo que un sistema tributario se defina por ser una meta o aspiración²²; lo que es una aspiración es que la coherencia del mismo sea total, sin existencia de antinomias o de situaciones contrarias a la seguridad jurídica.

No podemos obviar la conocida opinión del profesor GANGEMI, que considera que un sistema tributario se caracteriza por determinadas notas, como son la existencia de una Administración financiera eficiente, la ausencia de situaciones de evasión o duplicación fiscal, la admisión de exenciones limitadas, la progresividad, la equidad en el reparto de la carga, la existencia de una imposición indirecta coordinada con la directa; la certeza del Derecho Tributario con la existencia de un código de principios generales; el respeto a la capacidad contributiva del contribuyente por parte de la imposición estatal, local, y paraestatal, así como el establecimiento de sanciones penales que aseguren el cumplimiento de las normas tributarias.

Algunas de estas notas no pueden calificarse de esenciales, en la medida en que no son características de un sistema tributario, sino de la eficacia del mismo.

A la conclusión necesaria a la que hemos de llegar, es que un Sistema tributario debe estar presidido por la nota de la coherencia, precisamente porque la misma vertebrata todas las partes que la componen, articulándolas. Allá donde la solución adoptada en todos sus ámbitos sea coherente el sistema no se resiente, sino que se fortalece. Y por consiguiente, no puede definirse solo como el conjunto de tributos vigentes en un momento histórico y en un país determinado²³, sino también por el respeto a los principios que lo inspiran. Por el contrario, cuando la solución normativa adoptada solo vale para una parte del Sistema, sin causa que ampare tal reduccionismo, lo que

²⁰ SAINZ DE BUJANDA, F.: «Estructura jurídica del Sistema Tributario» en *Hacienda y Derecho*, vol. II, 1962, IEP, Madrid. Lo que admite CAYÓN GALIARDO, A. en la obra citada, *La unidad funcional...*, cuando admite que pueden coexistir residuos históricos o situaciones plenamente disfuncionales del conjunto. En el mismo sentido PONT MESTRES, M.: *El nuevo sistema tributario...*, ob. cit., pág. 90 y ss., el cual considera que cambia el sistema cuando cambian sus principios inspiradores, así como que la progresividad ha de considerarse de todo el sistema fiscal, no de determinados tributos.

²¹ Por todos, PÉREZ ROYO, F., ob. cit., pág. 35; CAYÓN GALIARDO, A., ob. cit., pág. 40; MARTÍN QUERALT, J.: «La Constitución Española...», ob. cit., pág. 120.

²² FERREIRO LAPATZA, J. J. y otros, *Curso...*, ob. cit., pág. 10.

²³ CAYÓN GALIARDO, A., de la obra colectiva *Manual de Derecho Tributario*, Parte Especial, 2.ª edición, ed. Thomson Aranzadi, Pamplona, 2005, pág. 40.

queda afectado es el propio Sistema, porque en ese caso queda dañada, en última instancia, la seguridad jurídica, y sin seguridad jurídica no podemos hablar en propiedad de verdadero Sistema.

Lo expuesto no ha de considerarse una elucubración carente de contenido práctico, como veremos a continuación. Principios como el de seguridad jurídica han de tener una especial proyección. Pero ha de afirmarse, previamente, que el reconocimiento de un principio general del Derecho Tributario o de una máxima jurídica comúnmente aceptada no ha de jugar solo en la producción de las normas como se ha defendido en la doctrina²⁴, toda vez que los principios generales en el ámbito del Derecho Tributario tienen el mismo valor que el que reconoce con carácter general el artículo 1.4 del Código Civil, esto es, de cómo normas jurídicas –aplicables en caso de laguna–, como valor informador del ordenamiento y como criterio interpretativo de las normas, tal como admitía el profesor DE CASTRO²⁵. Por otro lado, el hecho de que se hayan constitucionalizado esos principios no les hace restar valor, pues vinculan al legislador ordinario y permite un control de constitucionalidad de las leyes, además de contribuir a dar cohesión al sistema tributario²⁶.

También podremos observar que lo que se han considerado como algunos, principios del Derecho Tributario, no son tales, puesto que lejos de vertebrar al mismo, vienen a producir un proceso de desconfiguración del mismo, como ocurre con el principio de estanqueidad, que en los aspectos que expondremos hace perder a esta rama del ordenamiento su carácter como verdadero Sistema. Pero para ello será preciso explicar su diferente alcance en función del ámbito del Derecho Tributario en que nos encontremos, admitiendo, por consiguiente, que la caracterización de dicho principio, como hemos indicado, como contrario al carácter sistemático del Derecho Tributario no es predicable en todos los casos de forma absoluta, sino en aquellos en contradiga un principio fundamental, como es el de seguridad jurídica, consagrado en el artículo 9.3 de la Constitución Española.

III. APROXIMACIÓN A UNA NOCIÓN DEL PRINCIPIO DE ESTANQUEIDAD

No resulta fácil definir qué se entiende por principio de estanqueidad²⁷. Y menos aún, mantener este concepto para los tres ámbitos objeto de estudio en el presente trabajo, como son, el formal

²⁴ CALVO ORTEGA, R., ob. cit., pág. 47.

²⁵ DE CASTRO, F.: *Derecho Civil de España*, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1955, pág. 464. Este triple valor de los principios generales ya fue acogido por BETTI, E.: *Interpretaciones della legge e degli tai giuridici*, Milano, 1949, pág. 212. LOZANO SERRANO, J.: «Las fuentes del Derecho en la doctrina y en la jurisprudencia constitucional: aplicación al ordenamiento financiero», *RAP*, n.º 99, septiembre-diciembre, 1982, pág. 115 y ss.

²⁶ CALVO ORTEGA, R., ob. cit., págs. 48 y 49.

²⁷ Aunque la idea de que se trata de un verdadero principio es bastante discutible: en este sentido PONT y CLEMENTE, J. F.: *El llamado principio de estanqueidad en la Ley General Tributaria* 2, pág. 8; CAYÓN GALIARDO, A.: «Limitaciones al llamado principio de estanqueidad tributaria».

o relativo al procedimiento de inspección; el referente a la comprobación de valores y, finalmente, sobre la calificación o determinación del hecho imponible. Y es así que esta dificultad deriva de la falta de un estudio sistemático y global del citado principio, pues muchos de esos estudios se han limitado a valorar un ámbito concreto, adoptando posiciones excesivamente casuísticas en algunos casos, aunque no faltan importantes y relevantes monografías sobre este principio²⁸.

En una primera aproximación puede decirse que la aplicación del principio de estanqueidad conlleva la defensa y el mantenimiento de un tratamiento diferente para cada tributo por la propia naturaleza singular de cada impuesto. Por consiguiente, dicho principio conlleva que cada impuesto deba ser objeto de comprobación, valoración y determinación del hecho imponible, conforme a sus propias normas, y con abstracción de las valoraciones y apreciaciones efectuadas por la misma u otra Administración tributaria en el ámbito de otros impuestos.

Frente a él, la Jurisprudencia invoca el denominado «principio de la unicidad de la actuación de la Administración», esto es, el de personalidad jurídica única, al que ya se refería el artículo 1 de la Ley de Régimen Jurídico de la Administración del Estado. Pero no solo se halla en juego ese principio, sino igualmente, otros quizá, más importantes, como los de seguridad jurídica, respeto a los actos propios o confianza legítima, pues el contribuyente tiene derecho a recibir un mismo trato de la Hacienda Pública en situaciones iguales, aunque aquella sea estatal, autonómica o local. Estancar la actuación de la Hacienda Pública, ya no solo por impuestos, sino también por ámbitos territoriales distintos, supone exigir al contribuyente un especial deber de adecuación ante múltiples situaciones jurídicas. No debe olvidarse que en última instancia, con el ejercicio de la actividad financiera, es la solvencia del Estado, en su máxima dimensión, lo que está en juego.

²⁸ La aportación más válida y conocida es la de MANTERO SÁENZ, A.: «El principio de estanqueidad tributaria», en *Hacienda Pública española*, n.º 65, 1980, pág. 193 y ss. También es autor de la monografía expuesta en *Crónica Tributaria*, n.º 34, 1980, «La prescripción, la estanqueidad tributaria y la tesis de la actio nata», pág. 255 y ss. Dicho autor considera a este principio como derivado del de legalidad y jerarquía normativa, así en «El principio de estanqueidad...», ob. cit., pág. 202, pero sin dar una gran justificación sobre esta afirmación, pues el conocido artículo 9.1 b) de la LGT 230/1963, no quiso ni más ni menos que establecer un sistema de prelación de fuentes en el derecho tributario, sin mayores consideraciones. Dicho autor también indica que la estanqueidad no es un principio general del Derecho tributario como si se tratase de un axioma, pág. 204. Otras monografías importantes son las de PONT MESTRES, M. y LANCUESTRA BUEBA, A.: *El nuevo sistema tributario y su aplicación a las empresas*; ZORNOZA PÉREZ, J. J.: «Las aportaciones no dinerarias en el Impuesto de sociedades. Nueva aplicación del principio de estanqueidad», *Crónica Tributaria*, n.º 34/1980, pág. 278 y ss. LÓPEZ CEJUDO, J. M.: *El principio de estanqueidad tributaria: doctrina del Tribunal Supremo*, pág. 237 y ss. PELEGRÍ Y GIRÓN, J.: «Coordinación o estanqueidad en la valoración de bienes inmuebles», CT/1985; GÓMEZ SÁNCHEZ, M.: Los principios de la unidad de la Administración y de la estanqueidad de compartimentos en materia tributaria», CT/1978, pág. 219 y ss.; GARCÍA MARTÍNEZ, A.: «Unicidad versus estanqueidad cuando concurren varias Administraciones en materia de comprobación de valores», *Revista Impuestos*, n.º 17, septiembre 2000, pág. 14 y ss.; ESPEJO POYATO, I.: «Valoraciones unitarias o estanqueidad de valoraciones. ¿Es esta la cuestión?», *Carta Tributaria*, n.º 109, 15 de febrero de 1990. Y también hay que citar a LÓPEZ GARCÍA, C.: «Principios de unidad y estanqueidad fiscal: su aplicación a los tributos locales: recientes problemas de relación y conexión de las bases imponibles entre el Impuesto sobre bienes inmuebles y el Impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras», *El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados*, Madrid, 2004, n.º 23.

IV. EL PRINCIPIO DE ESTANQUEIDAD TRIBUTARIA. ANTECEDENTES NORMATIVOS

En virtud del principio de estanqueidad, como hemos visto, la Administración tributaria puede adoptar criterios distintos –de valoración o de otra índole– en función de la clase de impuesto de que se trate. Dicha práctica administrativa ha pretendido encontrar su fundamento en el artículo 9.1 b) de la Ley General Tributaria 230/1963, de 28 de diciembre, cuando expresaba que «los tributos... se regirán: b) por las Leyes propias de cada tributo...». Pero como hemos indicado, este precepto tan solo venía a recoger un sistema de prelación de fuentes, sin mayores pretensiones.

La Jurisprudencia del Tribunal Supremo inicialmente acogió el principio de estanqueidad, sobre la base de la doctrina del Tribunal Económico-Administrativo Central, que asumía como propia, y que tuvo su origen en un contexto –y no debe olvidarse este dato– en el que se trataba de interpretar la relación existente respecto de una misma Administración tributaria, entre impuestos generales e impuestos a cuenta, como era el caso del IRPF²⁹. Dicha doctrina fue acogida por el Tribunal Supremo en varias sentencias, como las SSTS de 21 de mayo de 1979, 30 de enero de 1980 o 24 de abril de 1984. Sin embargo, a partir de mediados de los años 80, empieza a cuestionarse aquella, y comienza a reconocerse la preferencia del principio de unicidad de la actuación de la Administración tributaria (SSTS de 26 de octubre de 1984, 23 de abril de 1985 o 20 de enero de 1990), sobre todo en el ámbito de la comprobación de valores, y de cara a la fijación del valor de mercado de un bien. Pero se trata de un cambio doctrinal que resultó ser tangencial, sobre la base de una doctrina sentada respecto de las relaciones entre el Impuesto sobre el Patrimonio y el de transmisiones patrimoniales. En este periodo de tiempo examinado, por tanto, se contraponen en todos los estudios doctrinales el principio de unicidad de la administración con el de estanqueidad.

Según la doctrina de ese periodo de tiempo se considera que el principio de estanqueidad gira en torno a tres ámbitos: el propiamente normativo, el orgánico o relativo a la actuación entre órganos encargados de la valoración y comprobación tributaria, y finalmente desde el punto de vista propiamente procedimental³⁰.

Como se puede comprobar esta construcción dogmática cuenta con importantes lagunas. En cuanto a lo que se denomina aspecto normativo del principio de estanqueidad no es más que la propia definición del mismo, esto es, el carácter autónomo que tienen las normas de cada impuesto. Además, las interconexiones normativas entre impuestos son frecuentes. El artículo 10.1 de la Ley del

²⁹ Así lo puso de relieve MANTERO SÁENZ, A.: «La prescripción, la estanqueidad tributaria y la tesis de la actio nata», en la que pone de relieve el error del TEAC en no aplicar a la relación entre impuestos generales y a cuenta la regla que se deduce del artículo 122 de la LGT de 1963, y en todo caso, por aplicar la regla de la prescripción sin atender a la doctrina de la actio nata. Esta idea se reitera en «El principio de estanqueidad», ob. cit., pág. 197.

Según LÓPEZ CEJUDO, J. M., aplicar en estos casos el artículo 122 de la LGT significaba que no entraba en juego el principio de estanqueidad, *El principio de estanqueidad tributaria: doctrina del Tribunal Supremo*, pág. 239.

³⁰ En este sentido MANTERO SÁENZ, ob. cit., pág. 208, e igualmente en «La prescripción, la estanqueidad...», pág. 257.

Impuesto sobre transmisiones patrimoniales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3050/1980, de 30 de diciembre, establecía una conexión entre el valor comprobado a efectos de este Impuesto y en el del patrimonio neto, en la redacción dada por la disposición adicional segunda de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Lo mismo hacía la disposición adicional cuarta de la Ley de tasas y precios públicos 13/1989, de 13 de abril, derogada por la disposición derogatoria segunda del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, que contiene la regulación del Impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, texto que hace mención a la relación entre ambos impuestos en el artículo 46.4.

Y en cuanto a lo que se denomina aspecto orgánico no es sino el relativo a una actividad tributaria concreta, como es la comprobación de valores. También es relevante el aspecto procedimental de dicho principio, que expondremos posteriormente. Y sin embargo no se atiende en dichos estudios el aspecto del principio de estanqueidad relativo a la distinta calificación que pueda hacer la Administración de una misma situación jurídica en función del distinto impuesto de que se trate, pudiendo calificar en ocasiones una relación como laboral bajo el punto de vista de un impuesto, y al mismo tiempo como relación profesional o empresarial bajo el punto de vista de otro, examinando, en ambos casos, unos mismos hechos.

La Jurisprudencia del Tribunal Supremo cambia en los años 90, y matiza la de los años 80, considerando que dicha Jurisprudencia anterior, defensora del principio de unicidad de las valoraciones, se había predicado respecto a la actuación de una misma Administración, no frente a otras Administraciones. Los argumentos invocados para negar virtualidad al principio de estanqueidad eran varios, pero siempre basados en la defensa del criterio de la unicidad en la actuación de la Administración.

Con posterioridad, la sentencia del Tribunal Supremo de 25 de junio de 1998 viene a dar carta de naturaleza a este principio, expresando que la unicidad de la actuación de la Administración tributaria es, más bien, una utopía, de modo que la aplicación del principio de estanqueidad dependería de las circunstancias del caso, lo que suponía una merma importante del principio de seguridad jurídica (art. 9.3 de la CE). Así se expresaba la referida sentencia del Tribunal Supremo de 25 de junio de 1998:

«El principio de estanqueidad surgió de una interpretación literal del artículo 9.º, apartado 1, letra b) de la Ley General Tributaria que dispone: "1. Los tributos, cualesquiera que sean su naturaleza y carácter, se regirán: (...) Por las leyes propias de cada tributo", precepto del que dedujeron sus defensores y, al principio, el propio Tribunal Supremo, que cada tributo tenía su propio hecho imponible, la propia valoración de este y su propio procedimiento de determinación de la base imponible, de manera que negaban la interconexión de los tributos dentro del Sistema Tributario.

Este principio de estanqueidad, llevado a su posición extrema, adolecía de graves defectos doctrinales, funcionales e incluso jurídicos, porque negaba la propia existencia de un Sistema Tributario integrado por impuestos interrelacionados, desconocía la

personalidad jurídica única de la Administración, ignoraba los efectos de los actos propios dictados por los distintos órganos de la Administración y podía generar un grave desorden de las distintas valoraciones hechas al mismo bien o derecho, en los diferentes impuestos, con grave detrimento de los principios constitucionales de capacidad económica, seguridad jurídica, igualdad, etcétera.

Hubo incluso un intento normativo de superar el principio de estanqueidad en el Decreto 208/1974, de 25 de enero, que desarrolló el Decreto-Ley 12/1973, de 30 noviembre, que modificó la tributación de las plusvalías en el Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas, respecto de la valoración de los activos enajenados, y así dispuso textualmente: "(...) De modo especial, la Administración Tributaria podrá aplicar los valores que hayan prevalecido a los efectos de la liquidación de los Impuestos de Sucesiones o Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, o en su caso, del Impuesto de Derechos Reales y sobre Transmisiones de Bienes o de cualquier otro tributo".

Ahora bien, la crisis del principio de estanqueidad, no lleva indefectiblemente y de modo absoluto y general al principio de unidad de las valoraciones en todos los tributos, porque ello es una utopía, como la que existió en España principalmente a lo largo del siglo XVIII acerca del anhelo de establecer la Única Contribución (Memoriales de don Miguel de Zabala, don Martín de Loynaz, don Cenón de Somodevilla, Marqués de la Ensenada, y tantos otros), que incluso culminaron en el intento de Carlos III, mediante sus tres Decretos 4 julio 1770, de establecer la Única Contribución, intento, que fracasó, y así siguieron los Proyectos, los Memoriales y la utopía, hasta principios del siglo XIX...»

Como ya hemos indicado, el alcance del principio de estanqueidad era distinto en función del ámbito en que nos encontrásemos. Así, en el ámbito del procedimiento inspector se estuvo manteniendo dicho principio en una interpretación pro contribuyente, sobre todo, por parte de la Jurisprudencia tributaria menor, con apoyo en el artículo 66.1 a) y 62.1 de la LGT 230/1963, de modo que las actuaciones inspectoras solo tenían eficacia interruptiva justificada respecto de cada impuesto concreto. Esta tesis prácticamente se extendió hasta la STS de fecha 27 de febrero de 2009, que supuso un antes y un después a la hora de determinar la naturaleza del procedimiento inspector, y a partir de la misma se considera que es un procedimiento único, de modo que la interrupción justificada respecto de una obligación tributaria, cuando el acuerdo de inicio se refiere a varios de ellos, alcanza a todas las demás obligaciones. Ello sin perjuicio de algunas excepciones que vinieron a establecerse en sentencias posteriores.

En el ámbito de la comprobación tributaria, donde tiene mayor juego, no se puede decir que hubo un abandono definitivo del mismo, aunque en los últimos años ha venido a imponerse una cierta defensa de la posición del contribuyente ante actuaciones contradictorias de diversas Administraciones tributarias.

Y en el ámbito de la determinación o calificación del hecho imponible, donde su problemática es aún mayor, no ha sido objeto de especial advertencia, salvo algunas sentencias concretas,

en las que se va haciendo hueco la tesis sobre la inaplicación de dicho principio de estanqueidad, y por tanto, de una doble verdad a unos mismos hechos examinados desde la órbita de diferentes impuestos. Y menos aún se ha estudiado la forma en que se han de reajustar los comportamientos contradictorios de la Administración a la hora de calificar un mismo negocio o realidad económica comprobada desde el punto de vista de diferentes impuestos.

V. EL PRINCIPIO DE ESTANQUEIDAD EN EL ÁMBITO DEL PROCEDIMIENTO DE INSPECCIÓN

En el ámbito del procedimiento de inspección, la Jurisprudencia de los tribunales tributarios menores había venido manteniendo la afirmación de que la interrupción de las actuaciones inspeccionadoras tan solo tenía eficacia cuando se producía respecto de un determinado ejercicio y concepto impositivo. No solo se limitaba, por tanto, tal eficacia interruptiva respecto de un concreto impuesto, sino que incluso se atendía al concreto concepto objeto de regularización tributaria. Bajo esta perspectiva, v. gr., una diligencia de comprobación relativa a la acreditación de un determinado rendimiento de trabajo no podía servir para entender interrumpida la prescripción respecto de otro concepto, como podía ser una ganancia patrimonial, aunque estuviesen incluidos ambos en el acuerdo de inicio de actuaciones. Y a lo dicho habría que añadir las limitaciones impuestas cuando la comprobación afectaba a un determinado ejercicio tributario.

El problema se plantea en supuestos en los que el acuerdo de inicio de actuaciones tiene carácter general y afecta a varios impuestos, o cuando con posterioridad era objeto de ampliación. A este respecto conviene recordar que el inicio de actuaciones con carácter parcial ha de tener lugar en los casos específicamente concretados (art. 148 de la LGT 58/2003), siendo así que el contribuyente tiene derecho a solicitar que el alcance de la comprobación sea general (art. 149.1), lo que ya se recogió en el artículo 28 de la Ley de Garantías y derechos del contribuyente 1/1998, de 1 de febrero, y que acogió el reglamento de inspección, tras el Real Decreto 136/2000, en su artículo 11.4.

Los fundamentos de dicha jurisprudencia para sentar el criterio del carácter estanco de las actuaciones de comprobación se justificaban en el artículo 66.1 a) y 62.1 de la LGT 260/1963³¹. Dichos fundamentos legales resultaban discutibles, pero como tal se vino imponiendo esa doctrina³², que terminó por ser acogida por el Tribunal Supremo. Así, en las SSTs de 17 de marzo de 2008,

³¹ El artículo 66.1 a) de la LGT 230/1963 podía servir como fundamento en cuanto que se refería a las actuaciones administrativas conducentes al reconocimiento, regulación, inspección, aseguramiento, comprobación, liquidación y recaudación *del impuesto devengado por cada hecho imponible*. Pero el principio de estanqueidad no puede deducirse del artículo 62.1 de la LGT derogada: si las deudas tributarias se presumen autónomas, es porque están liquidadas, y si hay liquidación es porque en ese momento existe verdadera deuda tributaria, lo que presupone que la autonomía de tales deudas es, esencialmente, a efectos impugnatorios.

³² En los Tribunales Superiores de Justicia y en la Audiencia Nacional (SAN de 18 de julio de 1995, de 19 de diciembre de 2002, 21 de abril de 2005, 24 de marzo de 2006, 4 de octubre de 2007).

recurso 5697/2003 (NFJ029009); de 2 de junio de 2008, recurso 3413/2003 (NFJ029770); de 18 de marzo de 2009, recurso 9000/2003 (NFJ034102); de 6 de abril de 2009, recurso 5678/2003 (NFJ033981); de 18 de junio de 2009, recurso 3184/2003. Fácil es concluir que aquí la estanqueidad jugaba en beneficio del contribuyente y en contra de la Administración tributaria.

Esta situación se cuestiona y cambia radicalmente de la aprobación del nuevo Reglamento general de actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, y la nueva doctrina del Tribunal Supremo, emanada de la sentencia de 6 de noviembre de 2008, recurso 1012/2006 (NFJ031666), según la cual el procedimiento de inspección tiene carácter único, sin que pueda desdoblarse en otros tantos procedimientos por el hecho de que sean varios conceptos, tributos o ejercicios tributarios los que sean objeto de comprobación. Dicha doctrina incluso podría tener su origen en la de 22 de marzo de 1999, recurso 3056/1994 (NFJ007684).

Esta doctrina se consolida con la de 27 de febrero de 2009, recurso 6548/2004, Pte. Martínez Micó (NFJ033214), posteriormente reiterada en muchas otras sentencias. Y queda reflejada, a título de ejemplo, en la de 24 de mayo de 2012, recurso 2324/2009, Pte. Aguallo Avilés (NFJ048043)³³. En esta última se expresa en el FJ 3.º dicha doctrina general, reiteradamente repetida:

«**TERCERO.** El primer motivo en que se funda el presente recurso de casación gira en torno a la alegada vulneración por la Sentencia de instancia del artículo 64 y 66 de la LGT, en relación con el artículo 31 quater del RGIT, puesto que a juicio de la representación pública no existe prescripción al considerar que las diligencias de otros tributos (Impuesto sobre sociedades y Retenciones de capital mobiliario) también interrumpen el cómputo prescriptorio, ya que se trata de una comprobación general de la Inspección, de un procedimiento único.

Tal cuestión debe necesariamente remitirnos a la Sentencia de esta Sala y Sección de 13 de enero de 2011 (rec. cas. núm. 164/2007), que viene a establecer el siguiente criterio:

"Descritos someramente los términos en los que se plantea el debate, procede examinar el único motivo de casación invocado por la parte recurrente, para lo cual es preciso traer a colación la reiterada doctrina emanada de esta Sala en torno a las características que han de reunir los actos de la Administración para que puedan tener eficacia interruptora.

A) En particular, hemos dicho que **'solo interrumpe el plazo de prescripción la actividad administrativa en la que concurren las siguientes notas: 1.ª) actividad real dirigida a la finalidad de la liquidación o recaudación de la deuda tributa-**

³³ En el mismo sentido, SSTs de 18 de junio de 2012, recurso 2500/2009, Pte. Huelín Martínez de Velasco (NFJ047776); de 1 de marzo de 2012, recurso 4094/2008 (NFJ046617), de 3 de mayo de 2012, recurso 4385/2008, la cual matiza que toda esta doctrina expuesta es aplicable cuando se trata de un procedimiento general y global, lo que parece excluir las comprobaciones parciales.

ria; 2.ª) que sea jurídicamente válida; 3.ª) notificada al sujeto pasivo; 4.ª) y precisa en relación con el concepto impositivo de que se trata' [entre otras, Sentencias de 22 de diciembre de 2008 (rec. cas. núm. 4080/2006), FD Tercero; de 6 de abril de 2009 (rec. cas. núm. 5678/2003), FD Cuarto; y de 19 de julio de 2010 (rec. cas. núm. 3433/2006), FD Quinto].

Lo anterior significa, como reiteradamente tiene señalado la jurisprudencia de esta Sala, que solo son susceptibles de **'interrumpir la prescripción los actos tendencialmente ordenados a iniciar o a proseguir los respectivos procedimientos administrativos o que, sin responder a la mera finalidad de interrumpir la prescripción, contribuyan efectivamente a la liquidación, la recaudación o la imposición de sanción en el marco del impuesto de que se trate; por el contrario, debe prescindirse de aquellas actuaciones que resulten puramente dilatorias, como las que se limitan a dejar constancia de un hecho evidente, a anunciar la práctica de actuaciones futuras, a recoger la documentación presentada sin efectuar valoración alguna o a reiterar la solicitud de una documentación que ya obra en el expediente** [Sentencias de 11 de febrero de 2002 (casación 7625/96, FJ 3.º), 29 de junio de 2002 (casación 3676/97, FJ 2.º), 17 de marzo de 2008 (casación 5697/03, FJ 6.º), 28 de abril de 2008 (casación 7719/02, FJ 3.º), 23 de junio de 2008 (casación 1514/03, FJ 3.º) y 13 de noviembre de 2008 (casación 5442/04, FJ 6.º)] [Sentencia de 19 de julio de 2010 (rec. cas. núm. 3433/2006), FD Quinto].

En consecuencia, como señala la Sentencia de esta Sala y Sección de 16 de julio de 2009 (rec. cas. núm. 1627/2003), **"solo tienen eficacia interruptiva los actos jurídicamente válidos y notificados al sujeto pasivo que estén tendencialmente ordenados a iniciar o proseguir los respectivos procedimientos**, y siempre, claro está, que no respondan meramente a la finalidad dilatoria de interrumpir la prescripción, sino que efectivamente contribuyan a la liquidación, recaudación o imposición de sanciones, según los casos' (Sentencia de 13 de noviembre de 2008)" (FD Segundo).

...Sin embargo, también es cierto que las diligencias que acabamos de enumerar sí resultaban esenciales y se hallaban directamente relacionadas con otros de los tributos y ejercicios a que se refería la comunicación de inicio de las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación...

C) A este respecto, para comenzar, debe traerse a colación la doctrina sentada por esta Sala y Sección en su Sentencia de 27 de febrero de 2009 (rec. cas. núm. 6548/2004), en la que hemos afirmado, en términos inequívocos, lo siguiente:

'[S]i bien la especificidad o estanqueidad tributaria es indispensable para la citación o iniciación de actuaciones inspectoras, los documentos interruptores de la prescripción no tienen por qué referirse a cada uno de los conceptos inspeccionados, ni tienen que tener tales conceptos un contenido mínimo, ya que el artículo 47 del Real Decreto 939/86 delimita los supuestos que deberán formalizarse necesariamente en diligencias, pero no limita los casos en que tales documentos pueden utilizar-

se. En consecuencia, cada diligencia no tiene por qué referirse a todos y cada uno de los ejercicios a los que la comprobación inspectora se extiende, a los Impuestos a los que alcanza o a un tema concreto para que las mismas tengan un carácter interruptivo de la prescripción en cada ejercicio. **Las diligencias hay que enmarcarlas dentro de una actuación global de comprobación definida en la citación de inicio de aquella, en cuanto a ejercicios e Impuestos (pudiéndose incluso ampliar o reducir una vez iniciada, como permite el art. 11.5 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos) [...], desplegando, por tanto, las diligencias extendidas en la actuación de comprobación sus efectos interruptores de la prescripción en relación con los mismos.**

Este criterio ha sido acogido en el artículo 184.1 'in fine' del Reglamento General de las Actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio [...].

El artículo 31.4 del Reglamento Inspector se refiere a la interrupción injustificada de las actuaciones o del procedimiento inspector como un todo. Lo que la Ley quiere sancionar es una paralización injustificada de las actuaciones, no pudiendo decirse, con fundamento, en estos casos, que las actuaciones se han interrumpido por causa imputable a la Administración. De no entenderse así, se plantearían graves problemas prácticos en la forma de planificar y organizar el desarrollo de las actuaciones inspectoras, lo que supondría una evidente merma de la eficacia de la Inspección sin suponer ninguna garantía adicional para el contribuyente' (FD Tercero).

Por otro lado, no es dudoso que la doctrina que acabamos de transcribir ha venido a ser confirmada implícitamente por la posterior Sentencia de 4 de marzo de 2009 (rec. ord. núm. 185/2007), en la que, para fundar la conformidad con la LGT del último inciso del artículo 184.1 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, que permite 'que se entienda que una ampliación del plazo que se basa en circunstancias que afectan exclusivamente a un impuesto, afecta a todos los impuestos a que se refiere la actuación inspectora', sosteníamos que **'todo ello es consecuencia del carácter unitario del procedimiento inspector que se deduce del artículo 150 de la Ley General Tributaria, aunque se refiera a más de un tributo o a distintos periodos'**, 'concepto de actuación inspectora única' que 'se desprende de la regulación de la materia, por lo que la ampliación del plazo de actuaciones determinará la ampliación del plazo en el que puedan dictarse los actos de liquidación correspondientes a todos los tributos y periodos a los que afecta la actuación, y ello aunque la causa que habilite a la ampliación de plazo únicamente pueda predicarse de alguno de los tributos y periodos a los que afecta el procedimiento'. 'Siendo así las cosas –concluimos–, la anulación del último inciso del artículo 184.1 del Reglamento impugnado' implicaría 'computar tantos plazos como obligaciones tributarias comprobadas o periodos revisados, lo cual iría en contra de la existencia de un único procedimiento de inspección' (FD Noveno).

D) Ciertamente, con posterioridad a esta Sección se ha pronunciado en términos contradictorios con los anteriormente expuestos en la Sentencia de 21 de septiembre de 2010 (rec. cas. núm. 4370/2005), FD Quinto. Pero se trata de una Sentencia aislada que, además, partía de una decisión precedente [la Sentencia de 27 de abril de 2009 (rec. cas. núm. 9369/2003)] que, por sus términos (en el FD Octavo negaba efectos interruptivos de la prescripción a diligencias que 'incorporan requerimientos que no afectaban al periodo objeto de comprobación'), permitía también una interpretación acorde con la doctrina sentada en la referida Sentencia de 27 de febrero de 2009...

...Es evidente, por tanto, que tras la diligencia núm. 121, de 21 de mayo de 2001, sí se desarrollaron actuaciones inspectoras de comprobación e investigación en relación con el IRPF, retenciones e ingresos a cuenta sobre rendimientos del trabajo personal y profesionales, ejercicios 1992 (junio a diciembre), 1993 y 1994, actuaciones encaminadas a contribuir a la liquidación del tributo y periodos mencionados, actuaciones jurídicamente válidas y debidamente notificadas, es decir, y en términos del artículo 66.1 a) de la LGT actuaciones 'conducentes al reconocimiento, regularización, inspección, aseguramiento, comprobación, liquidación y recaudación' del Impuesto, razón por la cual, en aplicación de la doctrina anteriormente expuesta, y como ya se ha señalado, esta Sala considera que se cumplen los requisitos del precepto anteriormente mencionado y de la jurisprudencia que lo interpreta para entender interrumpida la prescripción.

F) Por consiguiente, teniendo en cuenta que, en principio, salvo supuestos excepcionales —que no es necesario ahora especificar—, **las diligencias extendidas en el curso del procedimiento inspector tienen efectos interruptivos en relación con todos los conceptos, tributos y ejercicios comprendidos en el acuerdo de iniciación, el recurso de casación interpuesto por la Administración General del Estado debe estimarse, lo que conlleva la anulación de la Sentencia recurrida en este extremo**" (FD Tercero).

Pues bien, tras la exposición anterior resulta oportuno señalar que, en el enjuiciamiento del primer motivo alegado por el Abogado del Estado, debemos partir de la doctrina de esta Sala a tenor de la cual, salvo supuestos excepcionales, las diligencias extendidas en el curso del procedimiento inspector tienen efectos interruptivos en relación con todos los conceptos, tributos y ejercicios comprendidos en el acuerdo de iniciación, máxime si estamos ante una comprobación general de la Inspección, como es el caso que nos ocupa...

...En efecto, como veremos a continuación, en un procedimiento inspector de comprobación general no pueden deslindarse las actuaciones referidas a cada tributo o ejercicio, ya que el procedimiento es único y todas las diligencias, salvo excepción comprobada, al referirse a tributos, conceptos y ejercicios incluidos en el acuerdo de inicio del procedimiento inspector, tienen efectos interruptivos de la prescripción...»

Esta doctrina defensora de la tesis de la existencia de un procedimiento único se concreta en la sentencia de 4 de marzo de 2009, recurso 185/2007, Pte. Frías Ponce (NFJ032088), que desestimó el recurso contencioso-administrativo interpuesto contra el artículo 184.1 y 6 del Real Decreto

1065/2007, de 27 de julio que aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria, entendiendo que dichos preceptos tienen su apoyo en el artículo 68.1 a) de la LGT 58/2003. Así dispone el artículo 184.6 del Real Decreto 1065/2006:

«6. El cómputo del plazo de seis meses de interrupción injustificada establecido en el artículo 150.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se iniciará de nuevo por la realización de cualquier actuación respecto de alguna de las obligaciones tributarias o periodos objeto del procedimiento...»

Algunas opiniones doctrinales se habían venido manifestando a favor de la consideración de que dicho precepto era contrario a los artículos 68.7 o 150.2 de la LGT³⁴. Pero tales opiniones contradicen la doctrina expuesta del Tribunal Supremo, que constituye doctrina general, seguida en otras sentencias, como las SSTs de 13 de enero de 2011 [recurso 164/2007 (NFJ042033)], de 16 de junio de 2011 (recurso 3331/2006), de 1 de marzo de 2012 (recurso 757/2009), de 18 de junio de 2012 (recurso 4397/2009), de 19 de julio de 2012 (recurso 104/2010), de 20 de septiembre de 2012 (recurso 5550/2008), de 13 de septiembre de 2012 (recurso 2879/2010). Dicha doctrina general admite algunas excepciones a favor del principio de estanqueidad, al margen de algunas sentencias que han seguido la doctrina tradicional [STS de 21 de septiembre de 2010, recurso 4370/2005; de 27 de abril de 2009, recurso 9369/2003 (NFJ033660); de 18 de septiembre de 2009, recurso 4434/2003 (NFJ036854) y de 6 de abril de 2009, recurso 5678/2003 (NFJ033981)].

Estas excepciones a dicha doctrina general son las siguientes:

1. Se aplica el criterio de que la interrupción del plazo de prescripción por la actuación realizada respecto de un impuesto que fue objeto de ampliación de las actua-

³⁴ En este sentido CHICO DE LA CÁMARA, P.; GALÁN RUIZ, J. y RODRÍGUEZ ONDARZA, J. A.: *Fiscalidad Práctica*, ed. Thomson Reuters, ed. Civitas, 2010. Sin embargo, no se comprende muy bien la diferenciación expuesta por SÁNCHEZ BLÁZQUEZ V. M., en la monografía «Plazo máximo e interrupción injustificada en el procedimiento de inspección sobre varias obligaciones tributarias: la legalidad de la nueva regulación reglamentaria», *RCyT. CEF*, n.º 319, págs. 31, 36 y 38, en el sentido de interpretar el 184.6 distinguiendo entre actuaciones que evitan la interrupción injustificada y de actuaciones interruptivas de la prescripción, lo que no se halla del todo justificada esta afirmación, aunque se admita que puedan existir actuaciones que sin suponer una interrupción injustificada de las actuaciones inspectoras no interrumpen la prescripción, como ocurre con las alegaciones al acta, según reiterada jurisprudencia del Tribunal Supremo, pero ello no constituye sino un supuesto excepcional. *Vid.*, también, CAYÓN GALIARDO, A.: «La interrupción de la prescripción con efectos conjuntos sobre todas las obligaciones objeto de un procedimiento de inspección (un posible exceso reglamentario)», *Revista Técnica Tributaria*, n.º 79, 2007, pág. 12 y ss. Dicho autor admite que en ese supuesto nos encontramos ante obligaciones independientes, pág. 11. También DE VICENTE BENITO, F.: «Incidencia del Reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria aprobado por Real Decreto 1065/2007, en la duración del procedimiento inspector», en *RCyT. CEF*, n.º 298, 2008, pág. 71 y ss. Dicho autor admite que el nuevo reglamento excluye el principio de estanqueidad tributaria del ámbito de los procedimientos de comprobación, pág. 54.; *Vid.* también JUAN LOZANO, A. M.: «Análisis crítico del Reglamento General de aplicación de los tributos en materia de actuaciones y procedimientos de inspección», *Actum Fiscal*, n.º 7, 2007, pág. 54-55.

ciones no afectó a otras obligaciones tributarias si en cuanto a estas podía haberse levantado acta a la fecha de esa diligencia [STS de 13 de diciembre de 2012, recurso 987/2010 (NFJ049793)]³⁵.

2. Se aplica también el criterio de la no interrupción respecto de las obligaciones tributarias de los socios incluidas en el acuerdo de inicio cuando una concreta diligencia interrumpe la prescripción de las obligaciones respecto de la sociedad en régimen de transparencia fiscal [STS de 20 de diciembre de 2009, recurso 10220/2003, Pte. Martínez Mico (NFJ037568)]. En este caso se considera que hay dos procedimientos, uno para la sociedad y otro para los socios.

Esta doctrina general se ha venido desarrollando en otras posteriores. Así, la de 10 de diciembre de 2012 [recurso 563/2010, Pte. Montero Fernández (NFJ049690)] ha considerado que tampoco puede invocarse la estanqueidad para impedir la regularización de un ejercicio posterior a otro que se halla pendiente de conclusión de las actuaciones inspectoras, sin perjuicio de las correcciones correspondientes que, en su caso, puedan afectar al procedimiento inicial. Aquí se invoca la doctrina de la personalidad jurídica única de la Administración.

Destaca también la de 6 de julio de 2012, recurso 6455/2011, Pte. Martínez Mico, porque viene a establecer una presunción de conexión de la trascendencia de un tributo sobre otro por el hecho de figurar en el mismo acuerdo de iniciación. En el mismo sentido la de 26 de diciembre de 2012 (recurso 6454/2011). Pero otras sentencias exigen esa conexión o relación impositiva (FD 3.º), así STS de 18 de junio de 2012, recurso 4960/2012 (Pte. Huelín Martínez de Velasco)³⁶, aunque luego no existiese liquidación respecto de alguna de las obligaciones tributarias incluidas en el acuerdo de inicio.

Sigue esta línea la de 12 de julio de 2012, recurso 2825/2010 (Pte. Aguillo Avilés), cuando indica que la existencia de complejidad para ampliar el plazo de comprobación basta con que concurra en alguno de los impuestos a comprobar, conforme a lo dispuesto en el artículo 184.1 del Real Decreto 1065/2007, confirmado por la sentencia indicada de 4 de marzo de 2009. Sigue también la misma línea la sentencia de 1 de marzo de 2012 (recurso 757/2008). El mencionado artículo 184.6 dispone:

³⁵ Esta doctrina recogida en dicha sentencia confirmaría la tesis defendida por SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, V. M., recogida en la monografía «Plazo máximo...», ob. cit., pág. 12, en el sentido de que el procedimiento es único en su instrucción, y múltiple en función de las liquidaciones que se practican. La misma doctrina se deduce de la sentencia de 4 de abril de 2011, recurso 52/2010, Pte. Fernández Montalvo, cuando indica que «no se puede obviar que hay un procedimiento de comprobación, aunque se tramiten liquidaciones separadas por cada ejercicio». Sin embargo, en esta monografía, pese a que el autor mantiene la legalidad del Real Decreto 1065/2007 no se comprende bien por qué se apunta a la ilegalidad del mismo por el hecho de que todos sus preceptos contrarios al principio de estanqueidad, artículo 102.2, artículo 184.1, artículo 184.6 y artículo 184.7, y que hacen un tratamiento único del procedimiento inspector confundan las actuaciones que suponen una interrupción injustificada de la prescripción con las que no sirven para interrumpir la prescripción.

³⁶ También lo exige las SSAN de 28 de marzo de 2012, recurso 470/2010, Sección 4.ª (NFJ047388) y 3 de febrero de 2010, recurso 30/2008 (NFJ052797). En el mismo sentido SAN de 19 de enero de 2011, recurso 70/2010, Sección 4.ª. Esta última confirma la validez de la ampliación de actuaciones de carácter parcial a general.

«1. En los términos previstos en este artículo se podrá acordar la ampliación del plazo de duración del procedimiento de inspección previsto en el artículo 150.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, cuando concurra, en relación cualquiera de las obligaciones tributarias o periodos a los que se extienda el procedimiento, alguna de las circunstancias a que se refieren los apartados 1 y 4 del citado artículo. Dicho acuerdo afectará a la totalidad de las obligaciones tributarias y periodos a los que se extienda el procedimiento...»

A la vista de toda la anterior doctrina expuesta del Tribunal Supremo que ha confirmado la legalidad del Real Decreto 1065/2007 puede decirse que ha desaparecido el principio de estanqueidad en lo que se ha denominado su aspecto procedimental, pues a los efectos de valorar la existencia de interrupción justificada y dilaciones por causa no imputable a la Administración (art. 102.2), ampliación del plazo de duración del procedimiento (art. 184.1), cómputo del plazo de interrupción injustificada (art. 184.6) y de reanudación de actuaciones tras una interrupción injustificada o transcurrido el plazo máximo de duración (art. 184.7), el citado real decreto tiene en cuenta la consideración de que el procedimiento es único, y que los efectos se producen respecto de todas las obligaciones tributarias aunque concurra solo en alguna de ellas, lo que permite entender superada la Jurisprudencia anterior que mantenía que los efectos en todos esos casos se producían respecto de cada concepto o ejercicio. Según expresa el Tribunal Supremo en ese cuerpo doctrinal, no se observa vulneración de lo dispuesto en el artículo 150.2 de la LGT, por parte de dichos preceptos reglamentarios, y lo cierto es que esta concepción de que el procedimiento es único halla su amparo en el artículo 104 y 145.1 de la LGT, y se repite y desarrolla a lo largo de todo el texto del Real Decreto 1065/2007 (arts. 87.3, 178, 195). No puede entenderse, por otro lado, que exista contradicción con lo dispuesto en el artículo 68.7 de la LGT 58/2003, cuando expresa que la interrupción de la prescripción solo afecta a la obligación a que se refiera, cuando hay varias deudas liquidadas, precisamente por el hecho de que al estar liquidadas desaparece la razón de ser de la unicidad del procedimiento inspector, que solo es en su fase de instrucción³⁷. El hecho de que sea necesario comunicar al obligado los nuevos periodos y obligaciones sobre los que van a desarrollarse las nuevas actuaciones conforme al artículo 150.2, después de que se han reanudado las actuaciones tras una interrupción injustificada o por el transcurso del plazo de duración responde a la necesidad de determinar cuáles son las que van a ser objeto de las nuevas actuaciones, pues puede haber tenido lugar la prescripción de varias de ellas, de modo que tal notificación resultaría ser el trasunto de un nuevo acuerdo de inicio de actuaciones, ex artículo 87 del Real Decreto 1065/2007.

En relación con el principio de unidad del procedimiento habría que citar otro íntimamente relacionado, al que se ha referido una conocida posición doctrinal que había defendido la univer-

³⁷ Siguiendo la correcta tesis de SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, V. M., ob. cit., pág. 12 que parte de esta consideración dentro de lo que supone una acumulación de procedimientos, análoga a la prevista en el artículo 73 de la Ley 30/1992, del procedimiento administrativo común. *Vid.*, también SANTAMARÍA ADEMA, J. M.: «El nuevo Reglamento general de aplicación de los tributos: estudio del procedimiento de inspección», en *Carta Tributaria*, n.º 19, 2007, pág. 71 y ss.

salidad del procedimiento de inspección³⁸, que dicho sea igualmente, tampoco se ha tenido muy en cuenta en la práctica de la Inspección de Tributos.

VI. EL PRINCIPIO DE ESTANQUEIDAD EN EL ÁMBITO DE LA COMPROBACIÓN DE VALORES

1. Bien puede decirse que este ha sido el ámbito en el que el principio de estanqueidad ha jugado en todo su esplendor, y donde encuentra todo su contenido y desarrollo, en el sentido de afirmar la autonomía de cada tributo para determinar no tanto el hecho imponible, lo que veremos en otro epígrafe, como la valoración de un elemento del mismo.

En este sentido, la cuestión primordial ha venido derivada del hecho de que la valoración desde el punto de vista de un impuesto no vinculaba a una segunda valoración que tenía lugar cuando se hacía respecto de otro impuesto, sobre todo, cuando procedían de Administraciones tributarias distintas. La Jurisprudencia ha venido postulando la estanqueidad de valoraciones en este caso, lo que se afirma especialmente en los años 90, pese a la que se había venido desarrollando en torno a finales de la década de los 80, siendo ello puesto de relieve por la doctrina tributarista³⁹.

Esa misma doctrina postulaba la necesidad de mantener las valoraciones realizadas en anteriores impuestos, recomendando la existencia de una «sola valoración para cada bien o derecho y para todos los tributos⁴⁰». Se argumentaba en defensa de esta tesis la existencia de múltiples conexiones interimpositivas existentes en el sistema tributario, como es el caso de lo dispuesto en la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y la disposición adicional cuarta de la Ley de tasas y precios públicos 8/1989, de 13 de abril, el cual permitía que una valoración a efectos del Impuesto sobre transmisiones patrimoniales pudiese desarrollar sus efectos a otros impuestos, cuando indicaba que «... sin perjuicio de la tributación que corresponda por el impuesto citado, tendrá para el transmitente y para el adquirente las repercusiones tributarias de los incrementos patrimoniales derivados de transmisiones a título lucrativo...». Lo que suponía una llamada a la tributación por renta, con im-

³⁸ En este sentido, CALVO ORTEGA, R.: *Curso...*, ob. cit., pág. 280, que alude a dicho principio para defender que la comprobación de la Administración tributaria alcanza a todas las cuestiones que ofrece al expediente. Dicha afirmación tiene múltiples contenidos, entre otros, que la Administración tributaria tiene el deber de comprobar todas las circunstancias, y no solo aquellas que resultan dañosas para el contribuyente, sino también las que resulten favorables.

³⁹ Así ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: «Apariencia y realidad...», ob. cit., pág. 132.

⁴⁰ En este sentido, ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C., ob. cit., pág. 132

portante dosis de coherencia. Sin embargo, esta previsión queda en cuestión cuando la disposición derogatoria 2.^a del Real Decreto Legislativo del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales 1/1993, de 24 de septiembre, vino a derogarla. Esta ley, en su Exposición de Motivos, contenía una importante llamada a la «inexcusable cohesión» que debía haber entre lo que llama «sistema tributario general», esto es, el del Estado y el de las Haciendas territoriales.

2. La cuestión relativa a la necesidad legal de establecer una valoración unitaria ha sido puesta de relieve por la doctrina, aludiendo a la existencia de una valoración unitaria en el derecho alemán e italiano⁴¹.

Sin embargo, han surgido diferentes opiniones doctrinales que han puesto en cuestión las aportaciones del Derecho comparado sobre la existencia de leyes generales de valoración⁴².

Conviene recordar que la Exposición de Motivos de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el patrimonio pone de relieve la necesidad de una Ley general de valoraciones tributarias, aunque admitía las dificultades para la implantación de un sistema de valoración unitario, y en el fondo guarda una verdadera desconfianza en dicho sistema de valoración única.

Así expresaba que:

«No obstante, la posibilidad de configurar un valor único de los bienes y derechos, que sea válido para todo el sistema tributario y que asegure al mismo tiempo la consecución de los objetivos de suficiencia, equidad y eficiencia asignados al mismo, resulta impracticable en nuestro sistema tanto teórica como prácticamente ya que es distinto el objeto de cada impuesto y es distinta la participación esperada de cada uno en el logro de los objetivos citados. Las tesis favorables a la valoración única para su consecución no aportan una solución técnica o cuando concretan sus planteamientos, ponen de relieve su aspiración a la consolidación del menor valor de los conocidos, lo que perturbaría gravemente los fines generales a conseguir por el sistema tributario. Al respecto es muy importante tener en cuenta que los pocos

⁴¹ AGULLÓ AGÜERO, A.: «La comprobación en el ordenamiento jurídico tributario italiano», *HPE*, n.º 77, pág. 73-117.

⁴² En este sentido, ESPEJO POYATO, I.: «Valoraciones unitarias o estanqueidad de valoraciones. ¿Es esta la cuestión?», *Carta Tributaria*, 15 de febrero de 1990, n.º 109, respecto de la ley alemana de valoraciones de 30 de mayo de 1985, que sustituyó a la de 10 de agosto de 1925, pág. 5, en la que indica que el sistema alemán no es un ejemplo a seguir. A favor de una ley de valoraciones se manifiestan ESEVERRI MARTÍNEZ, E.: «La valoración en el Impuesto sobre transmisiones patrimoniales», pág. 120, dentro de la obra *Valoración en el Derecho Tributario*, IEF, Madrid 1991, pág. 148 y ss.; ALBIÑANA, C.: «Apariencia y realidad...», ob. cit., pág. 132; PONT MESTRES, M.: *Derechos y deberes en el procedimiento de inspección tributaria*, ed. Marcial Pons, Madrid, 2006, pág. 75.

AGULLÓ AGÜERO, A.: «La comprobación en el ordenamiento jurídico tributario italiano», *HPE*, n.º 77, págs. 73-117.

países que han experimentado soluciones de valoración unitaria están revisando las mismas, después de haber sufrido fracasos totales o parciales en la obtención de resultados similares a aquellos con que en nuestro país se pretende justificar la búsqueda de la misma solución.

A pesar de estos inconvenientes, la reforma del Impuesto sobre el Patrimonio no renuncia a avanzar en la búsqueda de una mejor coordinación del funcionamiento de las figuras tributarias que hoy constituyen el grupo de la imposición patrimonial y de la máxima simplificación del propio impuesto, sin perder de vista, además, que la progresiva mejora de la gestión de los valores catastrales, puede permitir en un futuro próximo la utilización de los mismos como punto de referencia valorativa unitaria, tal como hoy se demanda...»

Y desde el punto de vista de la Jurisprudencia del Tribunal Supremo no pueden ser admitidas las consideraciones de la ya reiterada STS de 25 de junio de 1998, recurso de apelación 3027/1992, Pte. Gota Losada (NFJ006641), acerca del carácter utópico de una valoración tributaria común a todos los impuestos, como igualmente respecto del hecho de que la valoración debe hacerse en cada caso concreto, pues aun siendo ello cierto no puede conducir a un casuismo exacerbado.

3. Lo que parece obligado dejar claro es que plantear el tema de la existencia o no de un principio de estancueidad en cuanto a la comprobación de valores como contradictorio con el de unicidad de la personalidad jurídica de la Administración ha de ser superada por varias razones⁴³:

A. En primer lugar, porque cuando la Administración tributaria desconoce el principio de unicidad de la Administración no actúa con voluntad de vulnerar el principio de jerarquía de la Administración, sino con la intención de aplicar el criterio de valoración que estima procedente, y por regla general con ánimo recaudatorio más que con la intención de defender el ámbito competencial del órgano correspondiente⁴⁴.

B. Porque la unicidad de la actuación de la Administración, como regla general, no puede extenderse a otras Administraciones Públicas distintas, obligadas a realizar el mismo tipo de valoración desde el ámbito de otro impuesto.

⁴³ También rechaza que ambos principios deban entrar en conflicto MARTÍN DELGADO, J. M.: «Comentario General de Jurisprudencia», ed. Civitas, *Revista Española de Derecho Financiero*. Madrid, 1976, pág. 160 y ss., y GONZÁLEZ SÁNCHEZ, M.: «Los principios de unidad de la administración», ob. cit., pág. 226 y ss. Y CAYÓN GALIARDO, A.: «Limitaciones...», ob. cit., pág. 261.

⁴⁴ Como parece entender GONZÁLEZ SÁNCHEZ, M.: «Los principios de unidad de la Administración...», ob. cit., *Crónica Tributaria*, n.º 24, 1978, pág. 222.

Esta regla, sin embargo, ha sido cuestionada por la doctrina cuando se trata de actuaciones de una Administración en el ámbito de competencias delegadas, como ocurre en el caso de los tributos cedidos⁴⁵. Sin embargo, ha habido algunos pronunciamientos jurisprudenciales que incluso han mantenido la tesis de que aun en estos casos de actuaciones realizadas por diferentes Administraciones debe mantenerse un mismo criterio de valoración por razones de seguridad jurídica (art. 9.3 de la CE), dado que el justiciable tiene derecho a un mismo trato tributario, y así, lo ha mantenido la Jurisprudencia del Tribunal Supremo más reciente, pese a una Jurisprudencia anterior, también del Tribunal Supremo contraria a este criterio, como veremos a continuación⁴⁶.

En estos casos la doctrina generalmente invoca el deber de coordinación que debe existir entre las distintas Administraciones, lo que constituye un imperativo constitucional (art. 156.1 de la CE).

Incluso puede ocurrir que este conflicto pueda surgir en sentido horizontal, cuando concurren dos o más Administraciones autonómicas en la comprobación de un mismo hecho⁴⁷.

- C. El principio de unicidad de la Administración ni siquiera vincula a la propia Administración autora de una valoración anterior⁴⁸, toda vez que siempre puede acudir a la vía de la motivación para separarse del criterio seguido en actuaciones diferentes [art. 54.1 c) de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, del PAC], y en todo caso, a la potestad de revisión de sus actos (arts. 217 y 218 de la LGT 58/2003). Pero ello siempre que la potestad del cambio de criterio a la hora de realizar una segunda valoración en el ámbito de otro impuesto sea legalmente procedente, y no se halle, por ello, legalmente impedida.

⁴⁵ En este sentido GARCÍA MARTÍNEZ, A.: «Unicidad versus estanqueidad cuando concurren varias Administraciones en materia de comprobación de valores», *Impuestos*, n.º 17, Septiembre 2000, pág. 14 y ss. Igualmente ARIAS VELASCO, J.: «Concurrencia de Administraciones en la valoración fiscal», en *XXXV Semana de Estudios de Derecho Financiero*, IEF, Madrid, 1990, pág. 150.

⁴⁶ La conocida STS de 25 de junio de 1998, RA 3027/1992, Pte. Gota Losada (NFJ006641), admite que cuando se ejercitan funciones delegadas en un impuesto cuya gestión se ha cedido puede trascender la valoración efectuada por la Administración tributaria del Estado a la de las Comunidades Autónomas. Por regla general, no hay vinculación entre distintas Administraciones: así, STS de 15 de enero de 2002, recurso 6616/1996 (NFJ011700). Se observa una doctrina contraria en la de 18 de junio de 2012, recurso 224/2009 (NFJ047849).

⁴⁷ Lo cual puede ocurrir si existen varios puntos de conexión, v. gr. a efectos del impuesto sobre sucesiones, sobre actos jurídicos documentados, sobre la renta de las personas físicas, o sobre el patrimonio, en casos de transmisión mortis causa de un inmueble. GARCÍA MARTÍNEZ, A.: «Unicidad...», ob. cit., pág. 24.

⁴⁸ Así lo entiende también DELGADO PACHECO, A.: «Las actuaciones de valoración de la Inspección de Tributos», *XXXV Semana de Estudios de Derecho Financiero*, IEF, Madrid, 1990, pág. 180.

- D Para que pueda haber vinculación es preciso que haya habido previa comprobación, no bastando la presentación de una autoliquidación. Así lo ha venido exigiendo la Jurisprudencia del Tribunal Supremo [SSTS de 25 de junio de 1998, Pte. Gota Losada, rec. apelación 3027/1992 (NFJ006641), 30 de abril de 2012, Pte. Huelín Martínez de Velasco, rec. 859/2010 (NFJ052798)].

No hay que olvidar tampoco que algún sector doctrinal se ha manifestado acerca del error de plantear el tema de la vigencia del principio de estanqueidad como enfrentado al tema de la personalidad jurídica de la Administración o de los actos propios, en vez de las exigencias de la igualdad en la imposición, seguridad jurídica y coordinación en la actuación de la Administración Pública⁴⁹.

A la vista de lo expuesto pueden analizarse las distintas fases por las que se ha venido manifestando la Jurisprudencia del Tribunal Supremo:

- A. Entre 1971 y 1978: se manifiesta a favor del principio de estanqueidad frente al de unicidad de la actuación de la Administración, recogido en el artículo 1 de la LRJAE de 26 de julio de 1957, y que considera en conflicto con el artículo 9.1 b) de la LGT 230/1963. Se acoge la doctrina del TEAC, en pro de la aplicación preferente de la Ley General Tributaria, pero existen importantes excepciones a esta doctrina⁵⁰.
- B. 1979 a 1984: se defiende la aplicación del principio de estanqueidad en cualquier ámbito y como verdadero dogma sin necesidad de grandes explicaciones⁵¹.

⁴⁹ Defiende esta postura GARCÍA MARTÍNEZ, A., ob. cit., pág. 27, también se considera que es un planteamiento equivocado GONZÁLEZ SÁNCHEZ, M.: *Los principios de unidad*, ob. cit., pág. 227.

⁵⁰ Sobre la cuestión relativa al conflicto entre el principio de estanqueidad y unicidad destacan las SSTS de 5 de octubre de 1971, de 28 de octubre de 1971, de 20 de noviembre de 1971 y de 23 de noviembre de 1978. A favor del principio de unicidad de la actuación de la Administración debemos destacar, pese a lo que se ha indicado en otras sentencias, la de 5 de octubre de 1971, comentada por MANTERO SÁENZ, A. en «El principio de estanqueidad tributaria», ob. cit., pág. 193, en la que se defiende la no estanqueidad entre la valoración a efectos de impuesto de derechos reales y la contribución territorial urbana. A esta sentencia le siguió en la misma línea la de 28 de octubre de 1971; o la de 2 de marzo de 1976, que defendía que una valoración de un bien a efectos del Impuesto sobre sociedades y en contra del valor asignado para el Impuesto de derechos reales es contraria a la seguridad jurídica. En esta misma línea la de 21 de diciembre de 1977 y de 3 de marzo de 1978, pero en sentido contrario y a favor del principio de estanqueidad de valoraciones destacan las de 20 de noviembre de 1971 y la de 23 de noviembre de 1978 citadas.

⁵¹ A favor del principio de estanqueidad destaca la sentencia de 21 de mayo de 1979 (Pte. Vacas Medina), que entiende que hay estanqueidad entre el valor dado a un solar a efectos del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre transmisiones patrimoniales. Indica que sería deseable una actuación armónica entre oficinas gestoras por razones de seguridad jurídica, pero que no puede ser exigido judicialmente, lo que revela una importante dosis de claudicación de las potestades de control de los Tribunales contencioso-administrativos. Esta línea es seguida por las de 11 de diciembre de 1979, de 5 de marzo de 1980, de 9 de octubre de 1982, de 7 de diciembre de 1982 y de 24 de abril de 1984.

- C. Entre 1984 a finales de los 90: la Jurisprudencia se manifiesta a favor de una valoración unitaria, siendo así que se desarrolla una importante doctrina en el sentido de que la Administración tributaria no puede modificar el valor comprobado por la Administración respecto de otra figura impositiva mediante la comprobación de valores en el Impuesto sobre transmisiones patrimoniales⁵².
- D. En la década de los años 90 se modifica la Jurisprudencia anterior indicando lo que aquella no decía: que el principio de estanqueidad no rige entre Administraciones distintas⁵³.
- E. En la primera década del siglo XXI se sigue la línea anterior⁵⁴, pero a finales de la misma, y en concreto, en 2012 comienzan a realizarse algunos pronunciamientos a favor de una valoración unitaria, que pueden suponer, de consolidarse esta jurisprudencia, un cambio sustancial en la interpretación del principio de estanqueidad, y que pueden vislumbrar su fin próximo en la forma en que ha sido tradicionalmente considerado en el ámbito de la

⁵² En este periodo habría que destacar las importantes sentencias de 3 de marzo de 1986, Pte. Ruiz-Jarabo Ferrán (NFJ000144), en las que con apoyo en las de 26 de octubre de 1984 y 23 de abril de 1985 se indica que la tesis de la estanqueidad se entiende superada por la de unicidad de la actuación de la Administración, conforme a los principios de respeto a los actos propios y de coordinación, en un supuesto en el que se trataba de valorar un inmueble a efectos del Impuesto sobre Sociedades, siendo vinculante la efectuada a efectos de transmisiones patrimoniales. Se admite en estas dos sentencias de la misma fecha la existencia de lo que se considera cambio jurisprudencial. No hay que olvidar la de 10 de marzo de 1986, comentada por PELEGRI y GIRÓN, J., ob. cit., págs. 287 y ss., que impide que la Administración pueda comprobar el valor de un bien a efectos de transmisiones patrimoniales cuando ha sido valorado conforme al Impuesto sobre el patrimonio. A esta doctrina le sigue la de 11 de junio de 1988, que postula la aceptación en el IRS del valor comprobado a efectos de transmisiones patrimoniales.

⁵³ Así destacan las sentencias de 13 de enero de 1995 (rec. 568/1993, Pte. Pujalte Clariana), que pone de relieve el cambio operado como consecuencia de la modificación del artículo 10.1 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre transmisiones patrimoniales, Real Decreto Legislativo 3050/1980, de 30 de diciembre, para justificar el cambio de criterio jurisprudencial, en beneficio del principio de estanqueidad, o la de 21 de octubre de 1996 (Pte. Rodríguez Arribas, rec. de casación 3827/1993: el principio de unicidad no rige entre la Administración local y estatal, pues la valoración municipal a efectos del incremento del valor de los terrenos (IMIVT) no le puede vincular el valor que fija la del Estado en la Contribución Territorial urbana. Se expresa que si se hubiera querido crear esa vinculación el legislador lo hubiera hecho expresamente, argumento que vale también para defender la tesis contraria. La sentencia de 16 de abril de 1997 (Pte. Pujalte Clariana, rec. de apelación 1241/1991), considera que el sistema de valoración unitaria es un desiderátum no acogido en nuestro ordenamiento. Incluso se dice que el principio de unidad desaparece con la Constitución de 1978, afirmación cuanto menos, sorprendente. Sin embargo, la de 25 de septiembre de 1997 [Pte. Rouanet Moscardó, RA 336/1993 (NFJ005956)] establece lo contrario, y entiende que el valor del terreno a efectos del Impuesto sobre transmisiones patrimoniales vincula al valor fijado a efectos del IMIVT. La de 25 de junio de 1998 (NFJ006641) ya indicada, después de considerar que la estanqueidad puede ser contraria a la noción de Sistema tributario añade que la unicidad viene a ser un desiderátum, y termina recurriendo a criterios casuísticos para resolver las cuestiones planteadas.

⁵⁴ En esta línea la de 19 de enero de 2001, Pte. Rodríguez Arribas, recurso casación 5989/1995, que considera que el principio de unicidad no rige entre distintas Administraciones. O la de 15 de enero de 2002, recurso casación 6616/1996, Pte. Rouanet Moscardó (NFJ011700), que en un supuesto de conflicto en la valoración de un inmueble a efectos del IMIVT, considera que no hay vinculación por el valor otorgado a efectos del Impuesto sobre transmisiones patrimoniales. No obstante, se considera que el criterio contrario puede suponer un beneficio al sistema fiscal y al principio de seguridad jurídica.

comprobación de valores⁵⁵. Esos pronunciamientos tienen muy en cuenta el criterio sentado por la STS de 30 de noviembre de 2009, recurso 3582/2002 (FJ 3.º), Pte. Huelín Martínez de Velasco, en el sentido de que:

«no resulta admisible que la Hacienda tase el contenido de un mismo negocio de forma divergente según el tributo de que se trate cuando las normativas aplicables piden en ambos casos la aplicación de los mismos parámetros de valoración...»

El criterio sentado por dicha sentencia puede ser la clave para resolver el problema de diferentes valoraciones emanadas respecto de diferentes impuestos: unos mismos parámetros de valoración requieren una misma valoración.

Pues en efecto, de consolidarse el criterio de las SSTs de 15 de marzo de 2012 y de 18 de junio de 2012, es posible que se sienten las bases hacia una valoración única, en supuestos en que no existe una conexión normativa, sin necesidad de una reforma legal, e incluso de una clara vinculación entre valoraciones efectuadas entre distintas Administraciones, y no solo cuando se actúa por delegación de la del Estado en los casos de tributos cedidos.

La conclusión obligada a la que hemos de llegar y defiende este trabajo es la de que no se trata de entrar en el debate sobre el principio que debe prevalecer en un supuesto conflicto entre los principios de estanqueidad y unicidad de la actuación de la Administración, sino de mantener la idea de que el Sistema tributario y la seguridad jurídica exigen que no pueda haber una doble verdad, esto es, una doble valoración sobre unos mismos hechos, de modo que cuando sobre la base de una previa valoración, suficientemente comprobada, por parte de una Administración, cuando se efectúe una segunda valoración por la misma u otra Administración tributaria, en el ámbito de un impuesto, si se decide apartar del anterior criterio sentado, exista un deber de motivación no ya sucinto, como se deduce del ar-

⁵⁵ En la línea contraria está la de 3 de junio de 2010 [Pte. Frías Ponce, recurso 2268/2005 (NFJ038958)], que manifiesta que no hay vinculación entre la valoración efectuada a efectos de IVA y de IS respecto del valor de un solar, teniendo en cuenta la distinta naturaleza de los dos hechos imposables de cada impuesto. Se sigue la línea de la de 3 de mayo de 2010 [recurso 1083/2005, Pte. Huelín Martínez de Velasco (NFJ038741)]. La ya reiterada de 30 de abril de 2012 [rec. 859/2010 (NFJ052798)] sigue la de 25 de junio de 1998, y admite que nuestro sistema tributario permita que se llegue, pese a que exista una personalidad jurídica única, a realizar valoraciones diferentes respecto de una misma operación si se contempla ese negocio desde perspectivas variadas. Sin embargo, la STS de 15 de marzo de 2012, Pte. Trillo Torres, establece una cierta vinculación en la valoración de un terreno transmitido dada la interrelación que existe entre IVA e IS. Pero no puede dejarse de citar, dada su importancia la STS de 18 de junio de 2012, Pte. Huelín Martínez de Velasco, recurso 224/2009 (NFJ047849), que viene a sentar una doctrina crucial en el avance del debate, al expresar que la Agencia Estatal de Administración Tributaria debió acudir a la valoración efectuada por la Xunta de Galicia a efectos del impuesto sobre operaciones societarias, con el objeto de determinar el valor real de los bienes transmitidos. Esta misma tesis se expone brillantemente, en la SAN, Sección 2.ª, de 15 de septiembre de 2011, Pte. Cudero Blas, recurso 379/2008 (NFJ044390), exigiendo a la Administración tributaria, a efectos del Impuesto sobre Sociedades, un deber de motivación para separarse del criterio reflejado por una Administración Autonómica, a efectos del Impuesto sobre transmisiones patrimoniales.

título 54 de la Ley 30/1992, sino un especial deber de motivación⁵⁶, porque la presunción de legalidad, o más bien, de certeza de las valoraciones de las Administraciones Públicas ya no pueden jugar de la misma manera en supuestos en que existan valoraciones contradictorias, provengan de la misma o de distintas Administraciones.

Y si las valoraciones provienen de la misma Administración, una segunda valoración *in peius* para el obligado tributario, respecto de una valoración anterior obligaría a revisar de oficio esta última, y en ese caso, si fuera legalmente procedente, acudir al sistema de revisión de los actos firmes previsto en la legislación tributaria⁵⁷.

Por consiguiente, acogiendo la opinión doctrinal mayoritaria *debe mantenerse la unidad de valoraciones en la medida de lo posible, admitiendo la variedad en lo inevitable y reflejándose la coordinación en todo caso*⁵⁸, de modo que una misma realidad fáctica no sea valorada de forma diferente según la norma tributaria, en contra de la unidad y coherencia del sistema⁵⁹, aun cuando un sector importante postula que fuera de los casos en que la ley utiliza un sistema de conexión normativa entre varios impuestos, deben ser los tribunales los que en cada caso fijen esa valoración⁶⁰.

Hemos dicho que cabría acudir al sistema de revisión de actos si fuera legalmente procedente, pues para ello es preciso que exista un vicio de ilegalidad en la actuación de valoración pre-

⁵⁶ También lo entiende así LÓPEZ CEJUDO, J. M. ob. cit., pág. 240, cuando considera incluso que la aplicación del principio de estanqueidad conlleva un vicio de inconstitucionalidad que lesiona el artículo 24.1 de la CE, por vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva.

⁵⁷ Igualmente PONT Y CLEMENTE, J. F., ob. cit., pág. 13.

⁵⁸ Tomando la frase de ESPEJO POYATO, I., ob. cit., pág. 13. También en defensa de la unidad y coordinación de valoraciones, ESEVERRI MARTÍNEZ, E.: «La valoración en el Impuesto sobre transmisiones patrimoniales», pág. 120, dentro de la obra *Valoración en el Derecho Tributario*, IEF, Madrid 1991. Igualmente ALBIÑANA, C.: «Apariencia y realidad...», ob. cit., pág. 392. Sin embargo, GARCÍA MARTÍNEZ, A. manifiesta la imposibilidad de fijar un criterio único de valor, ob. cit., pág. 25. AGULLÓ AGÜERO, A., en «La comprobación de valores. Comentario crítico al artículo 52 de la LGT», en *Comentarios a la LGT y líneas para su reforma*, en la obra Homenaje a Fernando Sainz de Bujanda, vol. I, IEF, Madrid, 1991, pág. 862 y ss., se manifiesta contraria a la fijación de valores únicos para todos los tributos.

⁵⁹ Postura mantenida esencialmente por CAYÓN GALIARDO, A.: «La interdicción de la discrecionalidad en la gestión tributaria», ed. Civitas, *REDF*, n.º 36, 1982, pág. 589; PONT Y CLEMENTE, ob. cit., pág. 11, que defienden la noción de sistema tributario y la prohibición de la arbitrariedad. En el trabajo «Limitaciones al llamado principio...», ob. cit., pág. 264, considera que el sistema tributario se resiente si se considera al mismo como un conjunto de normas que obran de forma aislada sin coherencia interna a efectos de valoraciones, lo que vale para la Hacienda del Estado y las demás Haciendas territoriales a la que han de extenderse sus efectos. Por ello postula una ley de valoraciones como en el derecho comparado. Igualmente PONT MESTRES M.: *Derechos y deberes...*, ob. cit., pág. 74, considera que las posibles antinomias a efectos de valoración responden esencialmente a conveniencias recaudatorias, lo que origina inseguridad jurídica. Dichas incoherencias también las ha resaltado POVEDA BLANCO, F.: *Valoración de las bases imponibles en los Impuestos sobre la renta y el Patrimonio*, Universidad de Alicante, 1984, pág. 381.

⁶⁰ GARCÍA MARTÍNEZ, A., ob. cit., pág. 38, que afirma que no puede entenderse que la «concurcencia de distintas Administraciones con competencias de valoración fiscal implica la primacía absoluta del principio de estanqueidad de valoraciones», pero tampoco la «imposición a un ente público del resultado de la comprobación de valores realizada por un ente público distinto».

viamente efectuada, y que concurren los demás requisitos previstos en los artículos 217 y 218 de la LGT 58/2003⁶¹.

VII. EL PRINCIPIO DE ESTANQUEIDAD EN EL ÁMBITO DE LA DETERMINACIÓN O CALIFICACIÓN DEL HECHO IMPONIBLE

A. FUNDAMENTOS DE LA INAPLICABILIDAD DEL PRINCIPIO DE ESTANQUEIDAD

Esta cuestión, la relativa a la aplicación o no, del principio de estanqueidad en el ámbito de la determinación del hecho imponible, puede decirse que es la menos estudiada y valorada por la doctrina y jurisprudencia, al menos desde el punto de vista dogmático, pero no por ello la menos importante. Incluso podría decirse que es la de mayor trascendencia, puesto que es la que más afecta a la naturaleza del Derecho Tributario como verdadero Sistema, y por ello, debe ser objeto de un mayor examen. En el conocido estudio sobre este principio hecho por MANTERO⁶², relativo a las tres dimensiones del principio de estanqueidad no se hacía referencia a esta dimensión en concreto.

En este apartado lo que pretendemos examinar es si una misma Administración tributaria puede tratar al contribuyente de formas distintas, o incluso contradictorias, respecto de un mismo negocio, operación o realidad económica sujeta a tributación, calificándola de una forma diferente en función del tipo de impuesto de que se trate, justificando ese tratamiento diferente en el carácter autónomo de cada impuesto.

En este ámbito en el que nos encontramos es la Administración tributaria la que invoca el principio de estanqueidad, a diferencia de lo que ocurre en el procedimiento de inspección, y es el contribuyente el que invoca el criterio de la unicidad de la actuación de la Administración, al igual que los conocidos principios de seguridad jurídica y de respeto a los actos propios; y a diferencia del segundo de los ámbitos estudiados, el de la comprobación de valores, no nos encontramos ante actuaciones de distintas Administraciones tributarias.

Desde el punto de vista del respeto al principio de seguridad jurídica (art. 9.3 de la CE), aquí es donde puede resultar, en mayor medida, vulnerada si se mantiene de forma automática el principio de estanqueidad, porque la aplicación de este principio puede conducir a la arbitrariedad, proscrita por el artículo 9.3 de la CE, si la Administración tributaria, al socaire de la invocación de este principio, llega a soluciones distintas ante supuestos de hecho íntimamente relacionados en

⁶¹ Por ello no comparto la opinión de quien considera que siempre cabe una acción de revisión, o de declaración de lesividad como dan a entender ZORNOZA PÉREZ, J. J.: «Las aportaciones no dinerarias...», ob. cit., pág. 282 o LÓPEZ CEJUDO, J. M.: *El principio de estanqueidad*, ob. cit., pág. 242. En sentido análogo al propuesto, GONZÁLEZ SÁNCHEZ, M., ob. cit., pág. 229.

⁶² MANTERO SÁENZ, A.: «El principio de estanqueidad tributaria», ob. cit., pág. 193 y ss.

función del interés recaudatorio. Además de ello, puede concluirse, como hemos expuesto, que la actuación de la Administración se traduce en muchos casos, en una patente vulneración del principio de respeto a los actos propios⁶³, originando una doble verdad ante una misma realidad económica.

La inaplicabilidad del principio de estanqueidad debe tener lugar en este ámbito en defensa, precisamente, del principio de unicidad de la actuación de la Administración tributaria, pero, sobre todo, del principio de seguridad jurídica, sin que pueda invocarse de contrario, el de irrenunciabilidad de las competencias administrativas, como se ha expuesto en algún caso.

En última instancia, lo que se trataría de dar virtualidad es a la naturaleza de verdadero Sistema que tiene el Derecho Tributario, y al que se le debe proporcionar una debida coherencia, la cual se aviene mal con una aplicación a la carta de la valoración jurídica de una realidad económica o negocio jurídico celebrado sin causa alguna que justifique ese tratamiento distinto, en función del tipo de impuesto de que se trate, por el mero hecho de invocar la autonomía de cada impuesto.

B. ALGUNOS SUPUESTOS JURISPRUDENCIALES

Es un hecho claro que la doctrina de nuestros Tribunales tributarios ha venido manifestando que no es jurídicamente defendible la existencia de una doble verdad respecto de una misma realidad económica, sin fundamento alguno que justifique un tratamiento jurídico diferente, y ello por el mero hecho de que se avenga mejor al interés recaudatorio de la Administración en función de la clase de impuesto objeto de comprobación.

1. Así, podemos destacar la **sentencia de la Audiencia Nacional, Sección Cuarta, de fecha 1 de diciembre de 2010, recurso 190/2009** (NFJ041205), en un supuesto en que la Administración tributaria había dado un tratamiento diferente a efectos de IVA e IRPF a una misma empresa, a la hora de fijar un criterio que sirviese para determinar el porcentaje de disponibilidad de los vehículos por parte de los empleados de la empresa recurrente, diferenciando el uso privado del uso empresarial, a los efectos de determinar las retribuciones en especie, en virtud de lo dispuesto en el artículo 43 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del IRPF, estableciendo la legislación del IVA, en su artículo 95.3 una regla especial de presunción de afección al uso empresarial de dichos vehículos en un 50 % –criterio acogido por las SSAN de 25 de junio de 2009, recurso 71/2007 (NFJ034455); 13 de abril de 2009, recurso 439/2006 (NFJ033180) y 17 de diciembre de 2009, recurso 458/2007 (NFJ036943), todas ellas de la Sección 2.^a–, que no fue valorada a efectos de IRPF.

⁶³ GOTA LOSADA, A., en *Tratado del Impuesto General sobre la Renta*, editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1972, págs. 271 y 272 se había manifestado considerando que el principio de respeto a los actos propios se aplica con escasas limitaciones, dado el carácter autónomo de las deudas tributarias, conforme al artículo 62.1 de la vieja LGT, pero ello puede suponer consagrar una plena arbitrariedad contraria al artículo 9.3 de la CE.

Y así dicha sentencia indica que:

«Sin embargo, no obstante lo anteriormente dicho, que reiteramos como doctrina de esta Sala, lo cierto es que lo que la Inspección de Tributos no puede pretender es que **al socaire de la invocación del principio de estanqueidad tributaria se pretenda desconocer la realidad de los hechos advertida por la propia Inspección de Tributos, cuando respecto de otro tributo ya comprobado, se ha llegado al convencimiento de que el uso empresarial del mismo ha quedado determinado en un porcentaje superior que el determinado a efectos del Impuesto ahora examinado.** En este sentido, indica la recurrente que a efectos del IVA la Inspección de Tributos ha determinado un porcentaje de uso empresarial de dichos vehículos en torno al 28 o 30 %...»

Y más adelante expresa:

«En el presente caso la aplicación del mencionado principio por parte de la Inspección de Tributos resulta desmesurada, careciendo de lógica que respecto de los mismos trabajadores de la misma empresa se pueda mantener que a efectos del IVA ha existido una utilización empresarial de los citados vehículos en torno al 75 %, y que a efectos del IRPF ha existido un uso empresarial de los mismos en torno al 20 %.

En este sentido el informe emitido como diligencia final por la Delegación de Grandes Contribuyentes no ha aportado nada relevante al efecto, conteniendo más bien, un repertorio de resoluciones del TEAC y de Consultas de la Dirección General de Tributos, no bastando con aludir con la indicación de los diferentes hechos imponibles que gravan el IRPF y el IVA, lo cual es conocido por la Sala, y no justificaría, en el presente caso, y a la vista de las circunstancias concurrentes, un distinto tratamiento tributario de una misma realidad fáctica, manteniéndose en todo caso, lo que constituye doctrina de esta Sección acerca de la determinación de la carga de la prueba y el criterio a aplicar cuando se trata de determinar el porcentaje de uso empresarial en supuestos de uso mixto por parte de los trabajadores...».

2. También es destacable la **sentencia del Tribunal Supremo de fecha 3 de diciembre de 2012, recurso de casación en unificación de doctrina n.º 301/2009** (NFJ049543), en un supuesto en que se trataba de valorar si los vehículos de prueba o demostración que tenían como finalidad la de permitir a los clientes que probasen la calidad y prestaciones de los vehículos con un destino final para su venta una vez que ya no servían para su función, podrían tener la condición de existencias o de inmovilizado material.

En ese caso el Tribunal Supremo, sigue el criterio sentado en la sentencia de 14 de octubre de 2010, recurso 1736/2009 (NFJ049545), desestima el recurso de casación y confirma el criterio de la sentencia de instancia, al considerar que dichos vehícu-

los tenían el carácter de existencias, confirmando el criterio de la Sala de instancia [SAN de 12 de febrero de 2009, Sección Segunda (NFJ035738)]. Pero lo relevante viene dado porque llega a esa conclusión, tras una valoración conjunta con la normativa prevista en otros impuestos, como el impuesto sobre el patrimonio o el de transmisiones patrimoniales.

3. Es frecuente, en estos casos, un conflicto de soluciones entre la actuación de la Administración tributaria a efectos de IVA, y a efectos de IRPF. Así en el caso de la **sentencia de la Audiencia Nacional, Sección 4.ª, de fecha 3 de febrero de 2010, recurso 30/2008** (NFJ052797), se trataba de valorar la regularización tributaria de los pagos hechos por la sociedad recurrente a las consultoras vinculadas con los socios directivos de dicha sociedad, y que se consideraban, según la Inspección de Tributos como pagos efectuados como rendimientos de trabajo a dichos socios, por lo que debían ser objeto de retención. En este caso, la Sala, a través de una prueba indiciaria, confirma el criterio de la Administración tributaria, pero pone de relieve que «puede existir un enriquecimiento injusto si no han sido regularizadas las situaciones tributarias de dichas sociedades, como la de la propia actora, en concepto de Impuesto de Sociedades, e incluso por los pagos del IVA que ha soportado la recurrente».

Sin embargo, en ese caso, se llega a la conclusión de que no ha habido tal enriquecimiento injusto, pues además de que se parte de una simulación negocial de los servicios prestados, es atribuible a la recurrente una prueba de tal enriquecimiento o del doble ingreso por un mismo concepto, pues ello exigiría la acreditación de que ha habido una declaración de tales rentas de trabajo por los sujetos pasivos afectados, personas físicas y jurídicas, respecto de dichas operaciones vinculadas. La Sala, tras acudir a la doctrina del levantamiento del velo, termina poniendo de relieve que detrás de las empresas consultoras que habían prestado dichos servicios a la sociedad recurrente estaban los socios directivos de la sociedad recurrente, con lo que se constata que, hasta ese momento, el de la sentencia, no había tenido lugar una prueba de una doble situación contradictoria que hubiese beneficiado a la Administración tributaria. De aquí se puede extraer una importante conclusión, y es la de que en los supuestos en que la actuación de la Administración respecto de dos impuestos distintos haya podido producir una situación de enriquecimiento injusto para el contribuyente la carga de la prueba la debe tener el recurrente, no obstante, la doctrina de la Sala III del Tribunal Supremo sobre esta cuestión cuando deriva de la regularización tributaria respecto a la falta de ingreso de las retenciones, dado que por su carácter singular no es fácilmente trasladable a otros ámbitos, al socaire del principio de facilidad probatoria⁶⁴.

⁶⁴ En efecto, el Tribunal Supremo ha reflejado una extensa doctrina acerca de la carga de la prueba del enriquecimiento injusto en supuestos de falta de retención de retribuciones, entendiendo que la misma corresponde a la Administración tributaria (por todas SSTs de 27 de febrero de 2007, 5 de marzo de 2008, 16 de julio de 2008 y 7 de diciembre de 2009; pero no existe identidad de razón para extenderla a otros supuestos en los que exista enriquecimiento injusto a favor de la Administración tributaria. La Sala 1.ª del Tribunal Supremo, por el contrario, considera que la carga de la prueba del enriquecimiento injusto la tiene quien la alega, STS de 8 de julio de 1999).

4. Otro supuesto jurisprudencial a tener en cuenta, y con una doctrina absolutamente contraria a la expuesta es el de la **sentencia del Tribunal Supremo de 30 de enero de 1980** (NFJ052821), dictada en recurso de apelación. Se trataba de calificar la naturaleza de la relación jurídica que ligaba a la empresa recurrente con otra respecto de las operaciones de venta y distribución de los gases butano y propano encomendadas por una a la otra, valorándose el diferente alcance del impuesto general sobre el tráfico de empresas y el impuesto industrial, impuestos ya superados en nuestro Sistema tributario. Pero lo más relevante de este recurso son las consideraciones del apelante en la que se ponía de relieve que dentro del ámbito del sistema tributario establecido por la Ley 41/1964, de 11 de junio, debe llegarse a una misma calificación jurídica de dicha operación. La sentencia del Tribunal Supremo confirma la de la Audiencia Territorial invocando el ya conocido artículo 9.1 b) de la Ley General Tributaria de 28 de diciembre de 1963, para defender la preferencia del principio de estanqueidad que se considera que rige en materia fiscal sobre el de unicidad de administración, que estableció el artículo 1 de la ley de régimen jurídico de la Administración del Estado de 1957, y obviando, en consecuencia, cualquier previsión contemplada en el Impuesto industrial, por lo que termina calificando a dicho contrato como comisión mercantil. La tesis de la sentencia, conforme a lo expuesto a lo largo de este trabajo sobre la innecesariedad del debate entre el principio de estanqueidad y el de personalidad jurídica de la Administración, que entendemos superado no encuentra un fundamento legal convincente.
5. Siendo frecuentes las situaciones de conflicto entre IRPF, IVA e Impuesto sobre Sociedades, cuando de proporcionar el mismo tratamiento a una misma operación jurídica realizada se trata, se suele citar el ejemplo de las sociedades profesionales, y la tributación de los letrados que prestan sus servicios a través de las mismas. **Es el supuesto de la sentencia de la Audiencia Nacional de fecha 26 de marzo de 2012, de la Sección 6.ª, dictada en el recurso 28/2011** (NFJ046601). En este supuesto, se estima el recurso contencioso-administrativo –con un importante voto particular– considerando que no procede la regularización por IVA, en la medida en que la Administración tributaria apreció que los servicios prestados por un abogado, a la sociedad profesional de la que era socio, y que, a su vez, prestaba a otra sociedad, no podían ser considerados como servicios prestados a través de una sociedad interpuesta, ni, por tanto, procedentes de una simulación, al existir una causa contractual, ni, por tanto, podían ser considerados como retribuciones del trabajo de los socios.

La prestación de los servicios jurídicos a través de una sociedad profesional es una modalidad contemplada en la Ley 2/2007, de 15 de marzo, de sociedades profesionales, una vez desaparecido el régimen de transparencia fiscal que se contemplaba hasta la Ley 46/2002. La sentencia de la Sala entiende que se ajusta la actuación del contribuyente a la doctrina de la sentencia Halifax del Tribunal de Justicia de la Comunidades Europeas de 21 de febrero de 2006. En virtud de esa doctrina, se considera que existe una economía de opción, y no elusión fiscal, cuando se pretenda conseguir una ventaja fiscal por parte del obligado tributario, pero siempre que esta no sea el objeto principal de la operación efectuada. La Sala, entiende, por

tanto, que por la fecha de constitución de estas sociedades, no existía la finalidad de eludir la ley 2/2007, entendiendo que la prestación de este tipo de servicios a través de sociedades profesionales es una modalidad contemplada por la ley, como ya lo hacía el Estatuto de la abogacía aprobado por Real Decreto 658/2001, de 22 de junio (art. 28.1). La sentencia tiene en cuenta que conforme a la doctrina citada del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas el derecho a la deducción nunca puede suponer en caso de operaciones que persigan un ahorro fiscal una tributación mayor que la que hubiera supuesto de no realizarse el fraude de ley tributaria. Por otro lado, la actuación de la Administración tributaria ha sido decisiva, al admitir, durante la vigencia de la transparencia fiscal, el desempeño de las actividades profesionales a través de sociedades, descartando por ello que resultase ser un supuesto de simulación. Y por último se afirma que procede la deducción del IVA, en la medida en que el destinatario de estos servicios no es el consumidor final de los mismos.

El voto particular de dicha sentencia aprecia que existe simulación, aunque sin ocultación—lo que se plantea como bastante cuestionable, desde el punto de vista dogmático, pues el hecho en sí de la simulación presupone la ocultación de la finalidad negocial verdaderamente querida, frente a la apariencia negocial manifestada—. En esta línea el voto particular confirma la negativa de la Inspección a admitir la deducción de las cuotas soportadas en concepto de IVA, para terminar considerando que lo que se somete a tributación son los servicios prestados por los abogados profesionales a clientes, y no por la sociedad, si bien, la facturación se realiza mediante la interposición de una sociedad, de la que también son socios. El voto particular termina afirmando, y esto es lo relevante, que la Administración debió «regularizar íntegramente la situación jurídica de la actora, y proceder a las deducciones que proceda, ya que no puede existir enriquecimiento injusto para la Administración». Por consiguiente, dicho voto particular admite la existencia de ese enriquecimiento injusto, y establece una genérica obligación, difícilmente coercible, *de regularizar íntegramente la situación jurídica de la actora*, sin mayores precisiones, o condicionantes ni plazos.

Lo relevante del supuesto planteado es que la opinión mayoritaria de la Sala no confirma la actuación de la Administración tributaria, siendo así que un cambio en la calificación de las operaciones efectuadas a efectos de IVA, regularizando la situación respecto de este impuesto, conllevaba una modificación de la situación jurídica deducida a efectos de IRPF, al tener el carácter de rendimientos profesionales, sin que la liquidación a efectos de IVA, contuviese mandato alguno de proceder a la revisión de la situación jurídica producida a efectos de IRPF, dentro de lo que sería una actuación coherente de dicha Administración tributaria.

Por otro lado, admitiendo los serios argumentos del parecer mayoritario de la sentencia quedaría por resolver la duda de si la plena facultad legal de constituir sociedades profesionales para el ejercicio de la Abogacía—dato que por sí solo, permite concluir que no podría hablarse de existencia de fraude de ley—, sin embargo, permite que ese ejercicio se haga a través de un tercer sujeto interpuesto, en una relación, no a dos, sino a tres bandas.

6. Pero existen otros ámbitos en los que también se producen situaciones de actuaciones no coordinadas de la Administración tributaria con resultados contradictorios. Es el caso del ámbito local, en el que la imposición de la propiedad (IBI) puede solaparse con las de las plusvalías municipales (incremento sobre el valor de los terrenos), como es el caso de la **STS de 15 de enero de 2002, recurso de casación 6537/1996** (NFJ011800).

En este caso, el Tribunal Supremo estima el recurso de casación que interpusieron los recurrentes para llegar a la conclusión de que existió prescripción, al considerar que a efectos del IMIVTNU, el Ayuntamiento de Cádiz no puede desconocer **sus propios actos o actitudes**, aceptándose la virtualidad de una transmisión en fecha anterior a la advertida, lo que fue apreciada, entonces, a efectos de Contribución territorial urbana e Impuesto sobre bienes inmuebles.

7. Sin embargo, en una línea muy loable de coordinación impositiva, la STS de 15 de septiembre de 2011, recurso 1351/2008, Pte. Martín Timón (NFJ044651), aprecia la existencia de actividad de promoción, y por tanto, actividad empresarial a efectos de IRPF, sobre la base de los datos que proporciona el recurso respecto de otros impuestos, esencialmente el IVA y el IAE, a la vista de la matrícula en el epígrafe correspondiente y de los actos propios del recurrente. Lo mismo cabría decir de la STS de 2 de febrero de 2012, recurso 2318/2010 (NFJ046697), en un caso en que se discutía si la recurrente ejercía la actividad de promoción o por el contrario actuaba como mera propietaria, y por tanto, se trataba de la obtención de incrementos de patrimonio derivados de la urbanización de unas fincas incluidas en una Junta de Compensación. Debe entenderse que hay una diferencia importante entre la legislación del IVA e IRPF. Esta última considera a la actividad de promoción como una actividad económica que no requiere que concurren los requisitos previstos en el artículo 27.2 de la vigente Ley 35/2006, de 28 de noviembre (empleado y local), pero sí que tenga lugar la ordenación de factores de producción propios de una actividad empresarial. En el caso del IVA se otorga carácter de empresario a quien urbanice un terreno, lo haga o no de forma habitual, con tal de que lo destine a la venta [art. 5.1 d)]. Por consiguiente, existen importantes diferencias en una y otra legislación, de modo que no debería bastar con indicar que una operación estaba sujeta a IVA para presumir que existió actividad de promoción, y por tanto, que ejercía actividad empresarial, pues conforme a la doctrina del TJCE de 15 de septiembre de 2011 [asuntos C-180/10 y C-181/10 (acumulados), NFJ043988], el mero ejercicio del derecho de propiedad por parte de su titular no lo permite considerar, por sí solo, como actividad económica.

Sorprende, por otro lado, la doctrina de la STS de 12 de diciembre de 2011, recurso 1100/2009 (NFJ045877), que en un caso en que lo que se trataba era de examinar el acto impugnado que denegaba la devolución del IVA, confirma el mismo, porque considera que no hay sujeción a IVA cuando se urbaniza un terreno para venderlo, pero esta venta tiene lugar varios años después —cinco— de su urbanización, lo que

hace presumir que se destinó a usos propios, y no con intención de venta, como exige el artículo 5.1 d). Las SSTs de 15 de septiembre de 2011 [recurso 1351/2008, Pte. Martín Timón (NFJ044651)] y de 24 de marzo de 2010 (recurso 425/2005), y 28 de octubre de 2010 [recurso 218/2006 (NFJ040973)], ambos de unificación de doctrina, ponen de relieve la necesidad de realizar una interpretación conjunta de la normativa de IVA, IAE e IRPF, para valorar la existencia de una actividad de promoción inmobiliaria, lo que en este concreto caso, por las razones apuntadas, debe ser cuestionado.

8. Y finalmente, podríamos citar, sin ánimo de ser exhaustivos, la STS de 12 de junio de 2012, recurso 3277/2009 (NFJ048059), sin embargo, se interpreta los requisitos de valoración de la depreciación del inmovilizado como gasto deducible de forma distinta desde el punto de vista del Impuesto sobre sociedades comparado con el del IVA.

En alguna ocasión se pronuncia el Tribunal Supremo admitiendo con toda naturalidad la «estanqueidad de las instituciones y normativas tributarias» [STS de 27 de febrero de 2002, recurso 8582/1996 (NFJ011892)], dando por sentado la inaplicabilidad de soluciones normativas de un impuesto a otros, aunque esta tendencia se ha venido aminorando recientemente [STS de 15 de octubre de 2009, recurso 10106/2003, Pte. Montero Fernández⁶⁵ (NFJ036478)].

Como podemos observar se trata de algunos ejemplos citados, dentro de los muchos que pueden existir en los que la Administración tributaria no ha actuado coherentemente en la comprobación de diferentes tributos relativos a una misma operación jurídica, alcanzando soluciones contradictorias que la Jurisprudencia, como regla general, valora en sentido negativo, dando un tratamiento coherente para todos los impuestos afectados.

C. TRATAMIENTO TRIBUTARIO DE LOS SUPUESTOS EN QUE LA ADMINISTRACIÓN ACTÚA CONTRA SUS PROPIOS ACTOS EN DIFERENTES ÁMBITOS IMPOSITIVOS

1. La consecuencia de todo lo expuesto es, por un lado, que la Administración tributaria debe respetar sus propios actos, y la segunda, y esto es lo importante, **que si la Administración tributaria pretende establecer un criterio distinto al sentado en actuaciones anteriores, no solo debe motivarlo –pues ello es verdadera exigencia legal, art. 54.1 c) de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, del procedimiento administrativo común–, sino que incluso debe proceder a ajustar sus**

⁶⁵ En este supuesto se interpreta el artículo 13.1.2 c) de la Ley del IVA a la hora de considerar establecimiento permanente, en concreto, la referencia al «inicio de obras de construcción» conforme al modelo de Convenio de la OCDE para evitar la doble imposición, en materia de renta y patrimonio, celebrado entre España y Francia, siendo tal criterio cuestionado por el recurrente, pero supone un avance dentro de la caracterización del Derecho Tributario como Sistema.

actuaciones anteriores al nuevo criterio sentado, revisando o reajustando las regularizaciones tributarias anteriores, según proceda, o hayan alcanzado estado dichos actos tributarios.

2. El reajuste de toda la situación tributaria desencadenada a partir del nuevo criterio adoptado, y para todos los impuestos, es, por tanto, la consecuencia obligada. Es necesario, no obstante, respetar el principio de legitimación, de modo que un contribuyente solo podrá solicitar la revisión de aquella situación tributaria que singularmente le afecta, no la de otras personas físicas o jurídicas afectadas por el nuevo criterio adoptado. Pero lo cierto es que esta potestad encuentra su amparo legal en el artículo 219.1 de la LGT 58/2003, cuando dispone que tendrá lugar la revocación «cuando por circunstancias sobrevenidas que afecten a una situación jurídica particular pongan de manifiesto la improcedencia del acto dictado». Debe tenerse en cuenta que esta potestad de revocación, como consecuencia de la adopción de un nuevo criterio por la Administración tributaria respecto de un impuesto que afecte a otro necesariamente ha de ser motivada (art. 215.1 de la LGT 58/2003). Pero además, habrá de operar dicha revocación cuando se produzca «en beneficio de los interesados», conforme exige el artículo 219.1. Y aun cuando se interprete de forma muy amplia qué se entiende por «beneficio de los interesados», la aplicación de dicho precepto exige que la nueva regularización de la situación tributaria no afecte a terceros, es decir, que no se trata de una liquidación de doble efecto.
3. Por otro lado, cuando el nuevo criterio adoptado por la Administración tributaria determine una modificación *in peius* de la situación jurídica, habrá que acudir al procedimiento de revisión de oficio contemplado en el artículo 217, o de declaración de lesividad del artículo 218, pero este no ha de ser la regla general, pues solo ha de operar cuando sea lesivo para los obligados tributarios.
4. La revocación de las liquidaciones practicadas respecto de otros impuestos derivada del nuevo criterio asumido en la regularización de otro impuesto requiere que nos encontremos en el ámbito de una misma Administración tributaria, porque, de lo contrario, será inexigible invocar esa coherencia tributaria entre Administraciones distintas.
5. El fundamento de la potestad revocatoria y de proporcionar un tratamiento coherente a todas las consecuencias derivadas de la nueva situación jurídica declarada, acordando un reajuste completo de toda ella, encuentra su origen en diversos pronunciamientos jurisprudenciales, como el del conocido tema del ajuste bilateral o unilateral de las operaciones vinculadas, y que derivaba de la interpretación del viejo artículo 16 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, a la hora de determinar el valor de mercado de dichas operaciones⁶⁶.

⁶⁶ Con la idea del ajuste bilateral se venía a sentar la doctrina de que la regularización tributaria nunca podía suponer una mayor tributación que la que se hubiese producido de haber tenido lugar la operación conforme a los criterios reflejados por la Administración tributaria.

Esta cuestión fue objeto de estudio en la conocida sentencia del Tribunal Supremo de fecha 26 de diciembre de 2003

Por consiguiente, nos encontramos en un supuesto de difícil solución, pues la justicia tributaria exigiría que el nuevo criterio adoptado por la Administración no colocase al sujeto pasivo en una situación de desequilibrio, al aplicarse el mismo solo en lo que le perjudica y no en lo que le pudiera resultar favorable.

Ello puede superarse si se parte de que la prescripción solo puede comenzar a computarse conforme a la doctrina de la *actio nata*, pues no se puede entender que comience un plazo de prescripción si se desconoce si se puede ejercitar o no ese derecho a exigir la revisión o más bien habría que decir reajuste de toda la situación, lo que requiere de una aceptación manifiesta e inequívoca de los Tribunales o de la propia Administración sobre la procedencia del reajuste de toda la situación derivada respecto de los varios impuestos afectados por una comprobación tributaria para que comience a correr el plazo de prescripción.

6. Lo que sí debe ponerse también de relieve es que para considerar que la Administración tributaria ha ido contra sus propios actos es preciso que haya habido una verdadera comprobación tributaria, no causando estado la mera presentación de una declaración-liquidación, tal como ha venido observando la Jurisprudencia del Tribunal Supremo. O al menos habrá que decir, cuando haya finalizado dicho periodo de comprobación.

De todo lo expuesto puede decirse que los requisitos deben concurrir para que el obligado tributario pueda exigir un reajuste en la actuación de la Administración tributaria, cuando haya modificado el criterio de interpretación respecto de una misma operación jurídica que afecta a varios impuestos. Es por ello por lo que el obligado tributario deberá acreditar:

- A. La legitimación del reajuste, es decir, que sea titular de un interés jurídico que le afecta para poder exigir dicho reajuste.
- B. Que la facultad para ejercitar ese reajuste no ha prescrito, conforme a la interpretación que hemos expuesto antes en virtud de la doctrina de la *actio nata*.

[rec. de casación 8267/1998 (NFJ016139)], Pte. Gota Losada, en la que se hace un completo estudio sobre los orígenes de dicha clase de ajustes. Dicha sentencia expresa que hasta la Ley 45/1993, que modifica el artículo 16.3 de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, no se acogió el ajuste bilateral, al que se considera la solución más justa, pese a la modificación operada por la Ley 18/1991, de 6 de junio (disp. adic. 5.ª) que siguió, con una redacción confusa, la regla del ajuste unilateral, lo que fue criticado por la doctrina como ALBIÑANA, C., ob. cit., pág. 234. *Vid.* también la STS de 12 de julio de 2012 [Pte. Aguillo Avilés, recurso 1485/2009 (NFJ048163)] que desarrolla los pormenores de la legislación existente, siguiendo la anterior de 26 de diciembre de 2003, recogiendo la doctrina de la de 6 de marzo de 2012 (rec. 445/2008, 18 de marzo de 2011, 9 de febrero de 2011). Una de las cuestiones más relevantes que plantea –aunque no resuelve– dicha sentencia es la que se refiere a las consecuencias que implica una regularización tributaria derivada de un ajuste bilateral en la medida en que afecta a ejercicios prescritos, por lo que se produciría un enriquecimiento injusto a favor de la Hacienda Pública.

- C. La existencia de un enriquecimiento injusto que se traduce en una mayor imposición, si el nuevo criterio mantenido por la Administración tributaria no se extiende a todos los impuestos afectados.
- D. Existencia de una verdadera actuación de comprobación desarrollada por la Administración tributaria en una actuación anterior que haya confirmado el criterio fijado para otro impuesto que sea susceptible de revisar.
- E. Ejercicio de la facultad de reajuste a través del procedimiento adecuado, que puede ser el de revisión de oficio, pero no necesariamente, pues también es posible acudir al procedimiento de revocación de actos tributarios.
- F. Que nos encontremos en el ámbito de una misma Administración tributaria, pues no es legalmente exigible solicitar el reajuste de la actuación de otras Administraciones afectadas que no han asumido el criterio sentado por otra Administración respecto de otro impuesto.

VIII. CONCLUSIONES

A la vista de lo expuesto en el presente trabajo podremos sentar las siguientes conclusiones necesarias para apreciar la situación actual en la que se encuentra el principio de estanqueidad, que hacen presuponer su próxima desaparición del Derecho Tributario:

1. El Derecho Financiero, y el Tributario, en particular, no son solo disciplinas jurídicas dotadas de autonomía propia, sino que además son verdaderos Sistemas, en el caso del Derecho Tributario, un subsistema de aquel, que cuenta con una coherencia interna y especial interconexión entre sus partes, dada la mutua relación entre ellas, lo que justificaría una interpretación conjunta entre las mismas, evitando situaciones de doble imposición o de evasión fiscal.
2. El examen sobre el principio de estanqueidad ya no ha de hacerse sobre el debate entre este principio y los principios de unicidad o personalidad jurídica de la Administración, debate que se entiende superado, sino sobre tres ámbitos concretos: el procedimental, el relativo a la comprobación de la valoración del hecho imponible y el referente a la calificación o determinación del hecho imponible.
3. En cuanto al primero, ha sido generalmente invocado por el obligado tributario frente a la Administración para defender que la interrupción de la prescripción solo se produce respecto de una obligación tributaria concreta y no de todas las afectadas en el procedimiento de inspección. La nueva regulación del procedimiento de inspección en el Real Decreto 1065/1997, que el Tribunal Supremo ha considerado conforme a derecho, lo configura como un procedimiento único, por lo que no tiene cabida el mencionado principio.

4. En cuanto a la valoración del hecho imponible, fuera de los supuestos legales de interconexión entre las diferentes leyes impositivas, debe defenderse la existencia de una misma valoración, cuando los parámetros sean los mismos, tal como recientemente lo ha entendido la Jurisprudencia del Tribunal Supremo. Las valoraciones a efectos de diferentes impuestos no son vinculantes, pero obligan a la Administración, cualquiera que sea, a realizar un especial deber de motivación cuando pretenda separarse del criterio fijado respecto de otro impuesto pero referido a unos mismos hechos.
5. En cuanto a la calificación del hecho imponible, se defiende la necesidad de mantener una misma verdad a la hora de calificar una misma operación valorada desde el punto de vista de distintos impuestos. Este tema, no suficientemente tratado por la doctrina, requiere que la valoración jurídica de una misma operación no pueda quedar al albur de cada unidad inspectora en función del tipo de impuesto de que se trate. El principio de respeto a los actos propios conlleva que el cambio de criterio de la Administración, además de quedar suficientemente motivado, dé origen a la revocación, y no necesariamente la revisión de actos, cuando tenga efectos favorables para el contribuyente, de modo que el reajuste de las operaciones en caso de afectar a varios impuestos ha de ser total y coherente, evitando situaciones contradictorias.

Bibliografía

AGULLÓ AGÜERO, A. [1991]: «La comprobación de valores. Comentario crítico al artículo 52 de la LGT», en *Comentarios a la LGT y líneas para su reforma*, en la obra Homenaje a Fernando Sainz de Bujanda, vol. I, IEF, Madrid.

– «La comprobación en el ordenamiento jurídico tributario italiano», *HPE*, n.º 77.

ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C. [1975]: «La discutida autonomía del Derecho Financiero», ed. Civitas, *Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 7.

– [1974]: «Apariencia y realidad del sistema tributario español», en *Revista de Economía Política*, n.º 66.

D'AMATI, N. [1964]: «Esquema constitucional de la actividad impositiva», en *Derecho y Práctica Jurídica*.

D'ALESSIO [1937]: «Premessa allo Studio del diritto finanziario», *Rivista italiana di diritto finanziario*.

ARIAS VELASCO, J. [1990]: «Concurrencia de Administraciones en la valoración fiscal», en *XXXV Semana de Estudios de Derecho Financiero*, IEF, Madrid.

BAYONA DE PEROGORDO, J. [1977]: *El Patrimonio del Estado*, IEF, Madrid.

CALVO ORTEGA, R. [1970]: «Consideraciones sobre los presupuestos científicos del Derecho Financiero», *Revista Hacienda Pública Española*, n.º 1.

– [1999]: *Curso de Derecho Financiero*, págs. 40-41, I. Parte General, 3.ª edición, Madrid.

CARRETERO PÉREZ, A. [1964]: *El sistema tributario reformado*, Biblioteca Tecnos, Madrid.

DE CASTRO Y BRAVO, F. [1955]: *Derecho Civil de España*, Instituto de Estudios Políticos, Madrid.

CAYÓN GALIARDO, A. [1988]: *La unidad funcional de la Hacienda Pública*, Madrid, IEF.

- [2005]: de la obra colectiva *Manual de Derecho Tributario*, Parte Especial, 2.ª edición, ed. Thomson Aranzadi, Pamplona.
- [1986]: «Limitaciones al llamado principio de estanqueidad tributaria», *Crónica Tributaria*, n.º 56, Madrid, IEF.
- [2007]: «La interrupción de la prescripción con efectos conjuntos sobre todas las obligaciones objeto de un procedimiento de inspección (un posible exceso reglamentario)», *Revista Técnica Tributaria*, n.º 79.
- [1982]: «La interdicción de la discrecionalidad en la gestión tributaria», ed. Civitas, REDF, n.º 36, pág. 589.

CHICO DE LA CÁMARA, P.; GALÁN RUIZ, J. y RODRÍGUEZ ONDARZA, J. A. [2010]: *Fiscalidad Práctica*, ed. Thomson Reuters, ed. Civitas, Madrid.

DELGADO PACHECO, A. [1990]: «Las actuaciones de valoración de la Inspección de Tributos», *XXXV Semana de Estudios de Derecho Financiero*, IEF, Madrid.

DÍEZ PICAZO, L. [2004]: *Sistema de Derecho Civil*, ed. Tecnos, Madrid.

ESEVERRI MARTÍNEZ, E. [1991]: «La valoración en el Impuesto sobre transmisiones patrimoniales», dentro de la obra *Valoración en el Derecho Tributario*, IEF, Madrid.

ESPEJO POYATO, I. [1990]: «Valoraciones unitarias o estanqueidad de valoraciones. ¿Es esta la cuestión?», *Carta Tributaria*, n.º 109, 15 de febrero.

FERREIRO LAPATZA, J. J. [2009]: en la obra colectiva con los profesores MARTÍN FERNÁNDEZ, J.; RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J. y TOVILLAS MORÁN, J. J.: *Curso de Derecho Tributario*, Parte Especial. «Sistema tributario. Los tributos en particular», pág. 10, ed. Marcial Pons, Madrid, 4.ª edición.

GARCÍA MARTÍNEZ, A. [2000]: «Unicidad versus estanqueidad cuando concurren varias Administraciones en materia de comprobación de valores», *Revista Impuestos*, n.º 17, septiembre.

GÓNZALEZ SÁNCHEZ, M. [1978]: «Los principios de la unidad de la Administración y de la estanqueidad de compartimentos en materia tributaria», *Crónica Tributaria*, n.º 24.

GOTA LOSADA, A. [1972]: *Tratado del Impuesto General sobre la Renta*, editorial de Derecho Financiero, Madrid.

JUAN LOZANO, A. M. [2007]: «Análisis crítico del Reglamento General de aplicación de los tributos en materia de actuaciones y procedimientos de inspección», *Actum Fiscal*, n.º 7.

LÓPEZ GARCÍA, C. [2004]: «Principios de unidad y estanqueidad fiscal: su aplicación a los tributos locales: recientes problemas de relación y conexión de las bases imponibles entre el Impuesto sobre bienes inmuebles y el Impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras», *El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados*, Madrid, n.º 23.

LÓPEZ CEJUDO, J. M. [1985]: *El principio de estanqueidad tributaria: doctrina del Tribunal Supremo*, CT/ Madrid 1985, IEF, n.º 54.

- LOZANO SERRANO, J. [1982]: «Las fuentes del Derecho en la doctrina y en la jurisprudencia constitucional: aplicación al ordenamiento financiero», *RAP*, n.º 99, septiembre-diciembre.
- MANTERO SÁENZ, A. [1980]: «El principio de estanqueidad tributaria», en *Hacienda Pública española*, n.º 65.
- [1980]: «La prescripción, la estanqueidad tributaria y la tesis de la actio nata», *Crónica Tributaria*, n.º 34.
- MARTÍN DELGADO, J. M. [1976]: «Comentario General de Jurisprudencia», ed. Civitas, *Revista Española de Derecho Financiero*, Madrid.
- MARTÍN QUERALT, J. [1980]: «La Constitución Española y el Derecho Financiero», *HPE*, n.º 63.
- MARTÍN QUERALT, J.; LOZANO SERRANO C.; TEJERIZO LÓPEZ J. M. y CASADO OLLERO G. [2005]: en la obra colectiva *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 16.ª edición, ed. Tecnos, pág. 33, Madrid.
- MARTÍNEZ LAFUENTE, A. [1986]: «Las operaciones inmobiliarias ante el Impuesto sobre el valor añadido», *REDF*, n.º 50.
- MENÉNDEZ MORENO, A. y otros [2009]: *Derecho Financiero y Tributario*, pág. 41, Parte General, *Lecciones de Cátedra*, 10.ª edición, Valladolid.
- PECoup, J. [1969]: *Précis de Droit fiscal*, Dunod, París.
- PELEGRÍ Y GIRÓN, J. [1985]: «Coordinación o estanqueidad en la valoración de bienes inmuebles», *CT*.
- PÉREZ ROYO, F. y otros [2008]: en la obra colectiva *Curso de Derecho Tributario*, Parte Especial, 2.ª edición, ed. Tecnos, Madrid.
- PONT MESTRES, M. [2006]: *Derechos y deberes en el procedimiento de inspección tributaria*, ed. Marcial Pons, Madrid.
- PONT MESTRES M. y LANCUENTRA BUERBA, A. [1964]: *El nuevo Sistema tributario y su aplicación a las empresas*, ed. Ariel, Barcelona.
- POVEDA BLANCO, F. [1984]: *Valoración de las bases imponibles en los Impuestos sobre la renta y el Patrimonio*, Universidad de Alicante.
- RODRÍGUEZ BEREJO, A. [1976]: *Introducción al estudio del Derecho Financiero*, ed. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.
- RODRIGO RUIZ, M. A. [1985]: «Consideraciones sobre el concepto de Derecho Financiero», *HPE*, n.º 92.
- SAINZ DE BUJANDA, F. [1962]: «Hacienda Pública, Derecho Financiero y Derecho Tributario», dentro de la obra *Hacienda y Derecho*, Instituto de Estudios Políticos, Madrid.
- [1948] «Introducción al Derecho Financiero», *Revista de Derecho Mercantil*, mayo-junio.
- [1985]: *Sistema de Derecho Financiero*, vol. I, pág. 490 y ss. ed. Universidad Complutense, Madrid.
- [1973]: «Los límites de determinación de las bases imponibles y su proyección sobre la estructura del sistema tributario», en el discurso de ingreso en la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación, Instituto de Estudios Políticos.
- [1962]: «Estructura jurídica del Sistema Tributario» en *Hacienda y Derecho*, vol. II, IEP, Madrid.
- SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, V. M. [2009]: «Plazo máximo e interrupción injustificada en el procedimiento de inspección sobre varias obligaciones tributarias: la legalidad de la nueva regulación reglamentaria», *RCyT*. CEF, n.º 319.

SANTAMARÍA ADEMA, J. M. [2007]: «El nuevo Reglamento general de aplicación de los tributos: estudio del procedimiento de inspección», en *Carta Tributaria*, n.º 19.

SCHMÖLDERS, G. [1962]: *Teoría general del Impuesto*, traducción de Luis A. Martín Merino, ed. Derecho Financiero, Madrid.

SIMÓN ACOSTA, E. [1985]: *El Derecho Financiero y la Ciencia Jurídica*, ed. Publicaciones del Real Colegio de España, Bolonia.

DE VICENTE BENITO, F. [2008]: «Incidencia del Reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria aprobado por Real Decreto 1065/2007, en la duración del procedimiento inspector», en *RCyT. CEF*, n.º 298.

ZORNOZA PÉREZ, J. J. [1980]: «Las aportaciones no dinerarias en el Impuesto de sociedades. Nueva aplicación del principio de estanciedad», *Crónica Tributaria*, n.º 34.

ANÁLISIS DEL PROCESO COMPETITIVO EN EL MERCADO DE AUDITORÍA ESPAÑOL

Paula Rodríguez Castro

Emiliano Ruiz Barbadillo

Universidad de Cádiz

Este trabajo ha sido seleccionado para su publicación por: doña María Antonia GARCÍA BENAÚ, don Carlos BARROSO RODRÍGUEZ, don Juan CORBERÁ MARTÍNEZ, doña Begoña GINER INCHAUSTI y doña María Amparo RUIZ GENOVÉS.

EXTRACTO

La existencia de un alto nivel de concentración del mercado de auditoría y el control que puedan ejercer unas pocas empresas en el mismo, concretamente las cuatro grandes Firmas Internacionales, ha sido objeto de estudio en muchos países y ha provocado preocupación por parte de las instituciones reguladoras, debido a las potenciales implicaciones que la concentración puede tener en el nivel de competencia que se da en el mercado (GAO, 2003, 2008; FRC, 2009; Comisión Europea, 2010; Comisión de la Competencia, 2013). En este trabajo intentamos justificar que la concentración del mercado, aun cuando resulta una variable importante para describir la estructura del mercado, no puede ser utilizada para determinar la naturaleza e intensidad de la competencia. En este sentido, proponemos una metodología acorde a la información con la que se cuenta en el mercado de auditoría y que se basa fundamentalmente en aportar medidas dinámicas del comportamiento del mercado como son las variaciones de cuotas de mercado. A través de estas medidas se analiza el proceso competitivo subyacente en la variación de los rasgos estructurales del mercado y las conductas competitivas que desarrollan las empresas en el mismo. En este sentido, el objetivo de este trabajo es aportar evidencia de la dinámica de la competencia en el mercado de auditoría español, para lo cual se propone un análisis de la intensidad de la misma a través de la movilidad intraindustrial al objeto de inferir determinadas conductas competitivas en las firmas auditoras.

Palabras claves: auditoría, concentración, dinámica competitiva y movilidad.

Fecha de entrada: 03-05-2013 / Fecha de aceptación: 08-07-2013

ANALYSIS OF THE COMPETITIVE PROCESS IN THE SPANISH AUDIT MARKET

Paula Rodríguez Castro
Emiliano Ruiz Barbadillo

ABSTRACT

The existence of a high level of audit market concentration and the control that a few companies, namely the four major international firms, can exercise in the market, it has been studied in many countries and it has caused concern among regulatory institutions because of the potential implications that the concentration may have on the level of competition that occurs in the market (GAO, 2003, 2008; FRC, 2009; European Commission, 2010; Competition Commission, 2013). In this paper we try to justify that market concentration, even when it is an important variable to describe the structure of the market, it can not be used to determine the nature and the intensity of competition. In this sense, we propose a methodology according to the information that we have about the audit market and it is based primarily on providing dynamic measures of market behaviours, such as changes in market shares. Through these measures we analyze the underlying competitive process variation of the structural features of the market and the competitive behaviours developed by companies in the market. In this regard, the aim of this study is to provide evidence of the dynamics of competition in the Spanish audit market, for which we propose an analysis of the intensity of the competition through mobility intra-industry in order to infer the real competitive conduct of the audit firms.

Keywords: audit, concentration, competitive dynamics and mobility.

Sumario

1. Introducción
2. Estructura del mercado y naturaleza de la competencia
3. Metodología para el estudio de la naturaleza de la competencia en el mercado de auditoría español
 - 3.1. Propuesta de metodología para el estudio de la intensidad competitiva en el mercado de auditoría
 - 3.2. Definición del mercado para el análisis de la dinámica competitiva
4. Análisis de la naturaleza de la competencia en el mercado global de auditoría en España
5. Análisis del mercado de auditoría por sectores de actividad
 - 5.1. Análisis estructural del mercado de auditoría atendiendo a los sectores de actividad de las empresas auditadas
 - 5.2. Análisis del proceso competitivo de los diversos submercados atendiendo al sector de actividad de la empresa auditada
6. Conclusiones

Bibliografía

NOTA: El presente trabajo puede considerarse resultado del proyecto P11-SEJ-8236 de la Junta de Andalucía. (Código JEL: L10, M42).

1. INTRODUCCIÓN

La estructura del mercado de auditoría y el control que puedan ejercer unas pocas empresas en el mismo, concretamente las cuatro grandes Firmas Internacionales, ha sido objeto de estudio en muchos países en los últimos años. Dichos estudios ponen de manifiesto la existencia de un alto nivel de concentración del mercado, tendencia que en lugar de disminuir se encuentra en un continuo aumento. Esta situación ha provocado preocupación por parte de las instituciones reguladoras debido a las potenciales implicaciones que la concentración puede tener en el nivel de competencia que se da en el mercado (GAO, 2003, 2008; FRC, 2009; Comisión Europea, 2010). De hecho, en febrero de 2013, la Comisión para la Competencia elaboró una serie de medidas, como proponer la rotación de los auditores, para intentar reducir el elevado nivel de concentración del mercado.

La competencia es una característica deseable que deben poseer los mercados, dado que ello guiaría a eficiencias en costes, precios bajos, mayor capacidad innovadora, etc., aspectos todos ellos que mejorarían la eficiencia de funcionamiento de los mercados e incrementaría el bienestar de los consumidores. Por el contrario en un mercado de naturaleza oligopolista en el que pocos oferentes controlan un alto porcentaje de la oferta, puede darse una competencia imperfecta que posibilite que las firmas líderes del mercado desarrollen conductas anticompetitivas que, en última instancia, puedan penalizar el bienestar de los consumidores.

La relación existente entre concentración y naturaleza de la competencia ha sido sometida a estudio en el marco del paradigma Estructura-Conducta-Resultado, el cual sostiene que mientras más concentrado está un mercado menos compiten entre sí las firmas líderes. Ello es debido a que dichas firmas líderes son capaces, conscientes de su mutua interdependencia, de alcanzar acuerdos colusivos que reduzcan la intensidad de la competencia entre ellas. Bajo esta concepción, la concentración mide la distancia a un modelo de competencia perfecta y, mientras más alejada esté la estructura de un mercado de atomización de la oferta, más probable resulta que la competencia en el mismo sea imperfecta.

No obstante, la capacidad informativa de la variable concentración para calificar la naturaleza e intensidad de la competencia ha sido sometida a fuertes críticas, fundamentalmente porque hay otros aspectos que caracterizan un mercado como la diferenciación entre oferentes, la existencia de economías de escala y de alcance, la existencia de barreras de entrada, la innovación, etc., que pueden igualmente influir en la competencia de un mercado. Por todo ello el nivel de concentración puede ser considerado como una medida imperfecta de la naturaleza de la competencia, dado que puede coexistir una fuerte competencia en el mercado, en especial entre las firmas líderes del mismo, con una estructura altamente concentrada (SHERER, 1980; TIROLE, 1988).

Por esta razón en este trabajo pretendemos justificar que un adecuado análisis de la naturaleza de la competencia requiere someter a estudio indicadores sobre la movilidad dentro de la industria. La idea que subyace en el análisis de la movilidad de la industria es que la posición relativa de cada empresa dentro del mercado debe experimentar variaciones si existe una fuerte competencia entre ellas, por lo que la variación de las cuotas de mercado puede ser considerada una medida indirecta de la intensidad de la competencia y ausencia, o al menos ineficacia, de acuerdos colusivos entre las firmas líderes del mercado (JACQUEMIN, 1987). Aunque la concentración no cambie, pueden darse al mismo tiempo importantes diferencias en la distribución del tamaño de las firmas, e incluso en su posición relativa en el mercado, lo que resultará, por tanto, indicativo de una dinámica competitiva en el mismo.

En este sentido, el objetivo de nuestro estudio es obtener evidencia de la dinámica de la competencia en el mercado de auditoría español. Para ello proponemos una metodología de estudio basada en las variaciones de las cuotas de mercado de las empresas a lo largo del tiempo, a través de las cuales se analizarán dos aspectos importantes que pueden aportar una evidencia informativa del grado de rivalidad en el mercado. En primer lugar, analizaremos si existe variación en el *ranking* de las firmas que participan en el mercado partiendo de la asunción que mientras mayor sea la variabilidad en las posiciones relativas de las firmas competidoras en el mercado, mayor será la intensidad competitiva entre ellas. En segundo lugar, analizaremos la distancia o diferencia de las cuotas entre las firmas competidoras, donde vamos a asumir que el incremento de la distancia entre las firmas puede convertirse en un indicador del nivel de competencia en el mercado. Ambos indicadores nos aportarán información sobre el proceso competitivo subyacente en el mercado de auditoría español. Nuestro estudio contribuye a la literatura en varios aspectos. En primer lugar, en este trabajo se aportan estadísticas más recientes sobre la forma en la que se estructura el mercado de auditoría español en relación a estudios previos (GARCÍA-BENAU et ál., 1998; CARRERA et ál., 2005; MARTÍNEZ et ál., 2005; CASO et ál., 2011). En segundo lugar, y de forma más importante, la principal aportación de este estudio se centra en introducir medidas de movilidad intraindustrial que permitan sacar conclusiones acerca de la intensidad de la competencia que existe en el mercado de auditoría español. Nuestro estudio utiliza como muestra las empresas cotizadas en la Bolsa de Madrid. El estudio ha sido realizado sobre dos definiciones de mercado relevante como son el mercado global de auditoría de empresas cotizadas y el mercado de auditoría en los distintos sectores de actividad de las empresas auditadas. La principal conclusión que se obtiene en este trabajo es que aun a pesar del alto y creciente nivel de concentración que existe en el mercado de auditoría, la introducción de índices de movilidad pone de relieve una intensa competencia entre las firmas líderes en el mercado de auditoría.

Tras esta introducción el presente trabajo se estructura de la siguiente forma. El apartado segundo trata de realizar un análisis sintético sobre los fundamentos teóricos para analizar la intensidad de la competencia en un mercado. El apartado tercero se dedica a describir la muestra utilizada y la metodología que utilizaremos para medir la dinámica de la competencia en el mercado de auditoría. Los apartados cuarto y quinto describen los resultados que obtenemos en nuestro estudio, dedicando el último apartado a describir las conclusiones e implicaciones de la evidencia empírica obtenida.

2. ESTRUCTURA DEL MERCADO Y NATURALEZA DE LA COMPETENCIA

El estudio del funcionamiento real y el nivel de competencia de los mercados ha sido objeto de estudio durante décadas, siendo la teoría de la Organización Industrial la rama del conocimiento que tiene por objeto el estudio de la competencia que existe en los distintos mercados. Al objeto de analizar la competencia de un mercado es importante referirse al número de oferentes que existen en el mismo y a las cuotas de mercado de las que disfrutaban los distintos oferentes, es decir, cómo queda distribuida la oferta entre las distintas empresas representadas en el mercado. Si la oferta total del mercado se distribuye de manera similar entre todas las empresas que intervienen en el mismo, nos encontramos ante un mercado donde su estructura atomizada genera incentivos para que el mercado funcione como una competencia perfecta. Si, por ejemplo, pocos oferentes absorben un porcentaje importante de la oferta total del mercado (oligopolio), de forma que se produce una distribución desigual de la oferta entre todos los oferentes representados en el mismo, la naturaleza e intensidad de la competencia se puede ver afectada. En suma, la forma en la que se estructura un mercado, especialmente el número de competidores y la forma en la que se distribuye la actividad entre estos competidores, puede explicar la naturaleza de la competencia de un mercado.

La relación que existe entre la estructura de un mercado y el tipo de competencia que se da en el mismo ha sido el principal objeto de atención del paradigma conocido como Estructura-Conducta-Resultado, cuyas aportaciones originales fueron desarrolladas por BAIN (1951) y en el que se sustentan gran parte de los estudios sobre la naturaleza de la competencia en mercados oligopolistas. La tesis fundamental de esta corriente de estudio es que la naturaleza de la competencia de un mercado viene fundamentalmente explicada por la forma en que se estructura la oferta del mismo, y en especial por el nivel de concentración de la oferta en un número reducido de empresas. Según este paradigma la estructura concentrada del mercado condicionará las conductas que desarrollan las empresas que operan en el mismo y esta a su vez explicará los resultados que pueden obtenerse. De ello se puede deducir que el nivel de concentración es el principal determinante de la competencia en un mercado oligopolista.

El razonamiento que liga la concentración con la competencia se basa en el reducido número de empresas activas en el mercado y en el mutuo reconocimiento de las interdependencias entre ellas. Una estructura del mercado concentrada implica que la oferta total del mercado se distribuye entre un número reducido de empresas, lo cual justifica que el número reducido de empresas son conscientes de su interdependencia. El conocimiento de su interdependencia genera incentivos en las empresas líderes para alcanzar acuerdos colusivos que tengan por objeto limitar la competencia directa entre ellas. Estos acuerdos, que pueden ser alcanzados bien de forma tácita o bien de forma explícita, reducen por tanto la competencia y por ello la eficacia de funcionamiento del mercado, perjudicando de esta forma el bienestar de los consumidores, pero mejorando de forma conjunta los beneficios de las empresas líderes en el mercado (SHEPERD, 1997; TIROLE, 1988). Estas prácticas colusivas que dañan la competencia pueden tomar formas diversas tales como reparto de mercados, determinación de la oferta global, acuerdos de precios, etc., siendo esta última práctica la que ha atraído la atención de investigadores y regu-

ladores durante décadas¹. En síntesis, la estructura de un mercado y, en particular, el nivel de concentración, ha sido considerada como la variable fundamental que explica la naturaleza de la competencia de un mercado, concluyéndose que mientras más concentrado esté un mercado menor será la intensidad de la competencia que en el mismo existe.

No obstante, este modelo de causalidad unidireccional entre concentración y competencia propugnado por el paradigma Estructura-Conducta-Resultado ha sido sometido a fuertes críticas, debido a que las inferencias que son obtenidas acerca de la naturaleza de la competencia no descansan en un soporte conceptual sólido. En particular no se someten a estudio los mecanismos a través de los cuales la concentración de un mercado posibilita el desarrollo de conductas anticompetitivas por parte de las empresas líderes, sino simplemente se infiere que el número reducido de competidores y los reducidos costes de coordinación en los que incurrirían estos para alcanzar acuerdos que limiten la competencia, hacen probable la colusión. En este sentido, la complejidad real del funcionamiento del mercado requiere, para analizar la competencia, tener en consideración muchas más variables que la concentración de un mercado, como son la elasticidad de la demanda, barreras de entrada y de salida en el mercado, capacidad de innovación de las empresas, existencia de economías de escala y de alcance, conducta competitiva de las empresas, etc. (BAUMOL, 1982; DEMSETZ, 1973). Estas variables no son consideradas ni explícita ni implícitamente en este paradigma, lo que puede convertir en erróneas las predicciones unidireccionales entre concentración y naturaleza de la competencia, y sobre todo en utilizar la variable concentración como un subrogado del poder de mercado.

En efecto, la naturaleza e intensidad de la competencia en un mercado es un fenómeno dinámico que pretende ser reflejado de manera estática a través de variables estructurales como la concentración. Si bien, un nivel alto de concentración que según el paradigma Estructura-Conducta-Resultado resulta sinónimo de baja competencia, podría enmascarar una intensa rivalidad entre las firmas líderes del mercado. En este sentido, una corriente de estudio dentro de la Economía Industrial somete a estudio la competencia desde una perspectiva dinámica, situando en el centro de atención la movilidad intraindustrial enfoque este que es seguido en este trabajo² (CAVES y PORTER, 1978; SCHMALENSEE, 1982; RHOADES, 1985; BALDWIN y GORECKI, 1989; CAVES, 1998). De hecho, en un mercado oligopolista, aun cuando la estructura del mercado, medida por ejemplo a través de la concentración puede no variar a lo largo del tiempo, pueden existir importantes cambios subyacentes en el número, la distribución por tamaño y en la identidad de las empresas líderes del mercado, aspectos estos que

¹ En efecto, una de las prácticas que posibilita los acuerdos colusivos entre las empresas líderes del mercado es que estas pueden ejercer poder de mercado, es decir, pueden tener capacidad para imponer precios por encima de los costes marginales sin que ello suponga pérdida de cuota de mercado. De esta forma es el nivel de concentración de un mercado el principal determinante de que las empresas puedan imponer precios distintos a los que prevalecerían en un mercado de competencia perfecta, y la que hace que las empresas que disfrutan de este poder puedan obtener de forma conjunta unos altos beneficios a costa de pérdida de bienestar general de los consumidores.

² Existen dos conceptualizaciones de la movilidad de las empresas en una industria: la extraindustrial que analiza las entradas y salidas de empresas del mercado y la intraindustrial que analiza los cambios en las cuotas de mercado o en el *ranking* de las empresas instaladas. Nosotros en este trabajo nos vamos a centrar en la movilidad intraindustrial para establecer el grado de competencia en el mercado.

pueden aportar una descripción más real de la intensidad de la competencia. El principal objetivo de nuestro trabajo estriba en someter a estudio los movimientos de cuota de mercado de los oferentes del mercado de auditoría español para determinar el nivel de competencia existente en el mismo.

En relación con la estructura del mercado de auditoría, múltiples estudios han puesto de manifiesto su alto nivel de concentración, donde pocas firmas, en particular las grandes Firmas Internacionales de auditoría, controlan una alta proporción de la oferta total del servicio, concentración que va aumentando con el paso del tiempo, lo que ha llevado a que determinados autores lo califiquen como un mercado oligopolista con una competencia imperfecta (CHAN, 1999; HACKENBRACK y HOGAN, 2005). Con relación al análisis de la naturaleza de la competencia en el mercado de auditoría un volumen importante de estudios han sometido a estudio el nivel de concentración del mercado para identificar el nivel de competencia (DOPUCH y SIMUNIC, 1980; DANOS y EICHENSEHER, 1986; PONG, 1999; QUICK y WOLZ, 1999; BEATTIE et ál., 2003; FRANCIS et ál., 2005; HAMILTON et ál., 2008; ABIDIN et ál., 2010) o han analizado el efecto del nivel de concentración en los precios del servicio para determinar la existencia de poder de mercado (PEARSON y TROMPETER, 1994; BANDYOPADHYAY y KAO, 2004; WILLEKENS y ACHMADI, 2003)³. Con respecto a la investigación realizada en España hemos de resaltar diversos estudios como los de GARCÍA-BENAU et ál. (1998), CARRERA et ál. (2005), MARTÍNEZ et ál. (2005) y CASO et ál. (2011) que han concluido que el mercado de auditoría español presenta una elevada concentración, corroborando los resultados obtenidos en otros países.

No obstante, estos trabajos a los que nos hemos referido suelen centrarse únicamente en aportar estadísticas estructurales basadas normalmente en los ratios de concentración y en el índice de Herfindahl, las cuales como hemos argumentado no resultan suficientes para comprender la naturaleza de la competencia de la industria. En este sentido, el objetivo de este estudio es proponer una metodología de análisis que conjugue junto a los rasgos estructurales del mercado otras medidas de la movilidad intraindustrial que reflejen el proceso competitivo subyacente en una determinada estructura de mercado. Esta metodología de estudio es especialmente pertinente para comprender la dinámica de la competencia en el mercado de auditoría, debido a la tradicional ausencia de información que caracteriza esta industria que imposibilita el desarrollo de otras metodologías de estudio (YARDLEY et ál., 1992).

3. METODOLOGÍA PARA EL ESTUDIO DE LA NATURALEZA DE LA COMPETENCIA EN EL MERCADO DE AUDITORÍA ESPAÑOL

Al objeto de analizar la naturaleza de la competencia en el mercado de auditoría se requiere contar con una metodología adecuada que está condicionada por el objetivo de estudio y por

³ No obstante, hemos de señalar que estos estudios no permiten discriminar si los sobrepuestos detectados son rentas monopolistas derivadas del ejercicio del poder de mercado o sobrepuestos derivados de la reputación diferencial de la que disfrutaban las firmas líderes, por lo que en suma estos trabajos tienen limitaciones para evaluar la intensidad de la competencia en el mercado de auditoría.

la disponibilidad de los datos con los que se cuentan en la industria de la auditoría. En este epígrafe vamos a aludir en primer lugar a la metodología que vamos a proponer para analizar la naturaleza e intensidad de la competencia en el mercado de auditoría español. En concreto, vamos a desarrollar un estudio en dos fases, donde en la primera fase analizamos la estructura del mercado, a través del nivel de concentración y su evolución a lo largo del periodo estudiado, lo cual nos posibilitará tomar conocimiento sobre cómo se ha alterado la estructura del mercado. En una segunda fase, vamos a analizar el proceso competitivo dinámico que ha existido en el mercado, el cual es el causante de la estructura que se alcanza durante el periodo; el análisis dinámico del proceso competitivo se analizará a través de las variaciones de las cuotas de mercado, las cuales pondrán de relieve la rivalidad competitiva entre las empresas competidoras.

En segundo lugar, en este epígrafe también trataremos la descripción de la muestra que ha de servir de base para el conocimiento de la naturaleza de la competencia en el mercado de auditoría, lo que en suma implicará la definición del mercado relevante para el objeto de nuestro análisis. En este sentido, utilizaremos como muestra las empresas que cotizan en bolsa. También justificaremos la necesidad de realizar un análisis del mercado de auditoría a través de los distintos submercados donde las características de la competencia pueden resultar muy diferentes.

3.1. PROPUESTA DE METODOLOGÍA PARA EL ESTUDIO DE LA INTENSIDAD COMPETITIVA EN EL MERCADO DE AUDITORÍA

Como hemos descrito brevemente, el estudio que proponemos consta de dos fases. Aun cuando anteriormente hemos argumentado que el nivel de concentración de una industria no puede ser concebido en cualquier caso como el determinante principal de la naturaleza de la competencia de un mercado, el grado de concentración que presenta un mercado puede proporcionar una información valiosa sobre la estructura de un mercado que junto con la información que aportan otras variables resulta relevante para determinar el grado de competencia que se desarrolla en el mismo⁴. En este sentido, en la primera fase vamos a someter a estudio los rasgos estructurales del mercado de auditoría basándonos de forma particular en la concentración del mercado, para lo cual utilizaremos una serie de índices estructurales plenamente aceptados por la literatura (MOIZER y TURLEY, 1987; PONG, 1999; WILLEKENS y ACHMADI, 2003; GAO, 2003, 2008; Abidin et ál., 2010). En primer lugar, utilizaremos el índice de concentración de orden K, el cual se calcula de la siguiente forma:

⁴ En este sentido, los organismos reguladores encargados de velar por la competencia en los mercados, tanto en Estados Unidos como en Europa, siguen otorgando gran importancia a la estructura del mercado como un elemento importante, aun cuando no único, para estudiar la competencia de un mercado. Ello se debe a la ausencia de estadísticas suficientes que permitan obtener información más relevante para comprender la naturaleza de la competencia del mercado, lo que ha hecho que índices estructurales de fácil cálculo, como son los ratios de concentración y el índice Herfindahl, hayan adquirido popularidad para tomar conocimiento de la naturaleza de la competencia de un mercado.

$$C_k = \sum_{i=1}^k S_i \quad [1]$$

Donde C_k es la cuota de mercado de k firmas y s_i la cuota de mercado de cada una. El índice de concentración de orden k , por ejemplo C_4 , expresa la proporción del mercado de auditoría que puede ser atribuido a cuatro empresas de auditoría, el cual adquiere especial relevancia en nuestro estudio dado que son las cuatro Firmas Internacionales de auditoría las que controlan el mercado a nivel internacional. Sin embargo, la utilización de estos índices lleva aparejada una serie de inconvenientes como, por ejemplo, que no tienen en consideración la distribución completa del tamaño del mercado, ya que no reflejan ni los procesos de entrada y salida en la industria, ni los cambios en las posiciones relativas de las k mayores empresas. Por este motivo, se ha usado adicionalmente el índice de Herfindahl, el cual se calcula a través de la suma ponderada de las cuotas de mercado de todas las firmas de auditoría que participan en el mismo, donde la ponderación que se otorga a cada una viene determinada por su propia cuota alcanzada. Este índice puede alcanzar valores entre el 0 y 1, donde el valor 0 significa que la concentración es mínima (mercado repartido más o menos de forma equitativa) y el valor 1 que significa que el mercado se encuentra controlado por una sola empresa. Su forma de cálculo es la siguiente:

$$H = \sum_{i=1}^n S_i^2 \quad [2]$$

Donde s_i es la cuota de mercado de la i -ésima firma y n el total de firmas del mercado⁵. Por último, vamos a utilizar el denominado Número Equivalente (**Ne**) a partir del índice de Herfindahl. Dicho número fue definido por ADELMAN como: $NE = 1/H$, y sirve para obtener una visión de la estructura de mercado, ya que representa el número de empresas de igual tamaño que deberían participar en un mercado teórico con el mismo nivel de concentración observado.

Con estos tres índices pretendemos describir la estructura del mercado de auditoría y derivar, en función de la capacidad informativa de estos índices, algunas cuestiones sobre la naturaleza competitiva del mismo. En especial propondremos un análisis de la evolución de los rasgos estructurales del mercado de auditoría en España entre los años 2002 y 2010. El objetivo fundamental es realizar un análisis de estática comparativa entre los dos periodos, que nos permita alcanzar conclusiones sobre el cambio de la estructura del mercado de auditoría a lo largo de la dimensión temporal objeto de nuestro estudio.

⁵ La comparación entre los índices C_k y H revela que ambos tienen ventajas y desventajas. Por una parte, Herfindahl tiene una serie de propiedades de consistencia que un buen índice debe cumplir como: no ambiguo, invariante a la escala, cardinalidad, etc. Sin embargo C_k se usa con más frecuencia, ya que es más fácil de calcular e interpretar y exige información solo sobre las k mayores empresas en relación con el mercado total. En cualquier caso, existe una correlación muy alta entre los valores de C_k y H , lo que indica que la pérdida de información del primero con respecto al segundo es poco significativa.

En la segunda fase de nuestro estudio analizaremos el proceso competitivo subyacente que ha tenido lugar en el mercado de auditoría durante el periodo estudiado, es decir, partiendo de la estructura del mercado en el año 2002, se explicará la estructura del mercado que se alcanza en el año 2010, debido a que el grado de competencia de un mercado no solo está relacionado con el nivel de concentración, sino que también depende de la forma en que evolucionan las cuotas de mercado y la posición relativa de las firmas a lo largo del tiempo (CABRAL, 1997). Este proceso competitivo tiene por objeto analizar la dinámica o movilidad que ha existido en el mercado, para cuyo análisis nos centraremos en las variaciones de cuota de mercado de los distintos competidores, las cuales reflejarán la intensidad competitiva que se produce en el mismo (BALDWIN y GORECKI, 1989). Las variaciones de cuota que se perciban serán la base para calcular dos índices a través de los que pretendemos conocer la dinámica del proceso competitivo. El primero de ellos es el coeficiente de correlación por rangos de Spearman, el cual nos permitirá analizar si se han producido alteraciones en la posición relativa o *ranking* que las distintas firmas ocupan a lo largo del periodo objeto de estudio. El coeficiente de correlación por rangos de Spearman será calculado aplicando la siguiente fórmula:

$$r_s = 1 - \frac{6 \sum d^2}{n(n^2 - 1)} \quad [3]$$

Donde r_s es el coeficiente de correlación por rangos de Spearman, d la diferencia entre rangos que en nuestro caso serán las diferencias de posiciones en el *ranking* que ocupan las diferentes firmas competidoras y n el número de competidores. Al objeto de nuestro estudio resulta importante atender tanto al valor que toma este coeficiente, como a la significación del mismo. El coeficiente puede alcanzar valores entre -1 y 1 . Si atendemos únicamente a los valores extremos, el coeficiente tomará valor -1 cuando se invierten totalmente las posiciones en el *ranking* de las firmas competidoras a lo largo del periodo objeto de estudio, de lo que se podrá inferir que ha existido una fuerte competencia entre las empresas en el mercado. Por el contrario, el coeficiente tomará el valor 1 cuando se mantiene el rango durante el periodo objeto de estudio, de lo que podremos deducir que no ha existido rivalidad entre las empresas en el mercado. Otra cuestión importante a resaltar es que la correlación de rangos puede resultar significativa o no. En principio cuando las correlaciones son no significativas puede hablarse de existencia de intensidad competitiva. Cuando las correlaciones son negativas y significativas es donde más intenso es el proceso competitivo existente en el mercado, mientras que si la correlación es positiva y significativa es donde el proceso competitivo es menos intenso.

No obstante, este coeficiente solo resulta sensible a los «saltos» de rangos que se perciben en el mercado, no siendo sensible, por el contrario, a las variaciones de cuota de mercado que se producen en las firmas que no dan lugar a alteraciones en el *ranking*. Para analizar esta dimensión más cuantitativa del proceso competitivo vamos a utilizar el índice de Gini, el cual mide la desigualdad de las cuotas de mercado entre las empresas competidoras. El coeficiente de Gini puede variar entre 0 y 1 . El valor 0 refleja una situación de igualdad absoluta entre las cuotas de mercado de todos los intervinientes en el mercado, mientras que toma valor 1 cuando existe una fuerte desigualdad en la representación en el mercado de los distintos competidores. El índice de Gini será calculado de la siguiente forma:

$$Gini_t = \left(\frac{2}{n_t^2 \bar{X}_t} \right) \sum_{i=1}^{n_t} \left[\left(i - \frac{n_t + 1}{2} \right) \right] X_{t,i} \quad [4]$$

Donde n es igual al número de competidores en el mercado en un momento del tiempo determinado, $\bar{X}_t$ es igual a la media de la cuota de mercado de todos los competidores y $X_{t,i}$ es igual a la cuota de mercado de cada uno de los competidores. Al objeto de nuestro estudio compararemos el valor que alcanza el índice en el año 2002 y en el 2010. Si el índice crece se pondrá de manifiesto que el proceso competitivo realizado tiende a aumentar la desigualdad de las firmas competidoras, lo cual implicará incluso que puede llegarse a situaciones de monopolio. Si por el contrario el índice disminuye revelará que el proceso competitivo ha deparado una igualación en la participación en el mercado de los distintos competidores, lo que será sintomático de rivalidad competitiva entre las firmas (ABIDIN et ál., 2010; DUNN et ál., 2011).

3.2. DEFINICIÓN DEL MERCADO PARA EL ANÁLISIS DE LA DINÁMICA COMPETITIVA

Para realizar este estudio, hemos utilizado la información contable de las empresas que cotizan en Bolsa, obtenida a través de los Registros Públicos de la Comisión Nacional del Mercado de Valores. La muestra tiene un horizonte temporal de nueve años, desde el 2002 hasta el 2010, ambos incluidos. Se selecciona dicho periodo porque es a partir de 2002 cuando se hace obligatorio revelar, a través de la conocida como Ley Financiera, en las cuentas anuales la remuneración de los auditores por todos los conceptos, separando los honorarios percibidos por los trabajos de auditoría, de los facturados por la prestación de servicios adicionales. Aun cuando obviamente la utilización de esta reducida muestra en relación con la población total de empresas obligadas a auditarse puede generar sesgo en nuestro estudio, la elección de dicha muestra se debe a razones objetivas. En primer lugar, solo para las empresas cotizadas contamos con información sobre los honorarios de auditoría desde 2002. En efecto, la Ley Financiera solo obligaba a estas empresas a revelar los honorarios, y dado que como MOIZER y TURLEY (1987) señalan los honorarios de auditoría son los mejores subrogados para inferir la cuota de mercado de la que disfrutaban los distintos auditores, solo para estas empresas puede aportarse estadísticas fiables sobre la estructura del mercado. En segundo lugar, aun cuando se trata de una muestra reducida en términos cuantitativos, no lo es en términos cualitativos dada la importancia social y económica que tienen para la economía española estas empresas. En último lugar, la utilización de estas empresas permite realizar comparaciones con estudios previos tanto españoles como internacionales, en los que también se han utilizado como muestra las empresas cotizadas debido a la mayor facilidad de disponer de los datos para analizar la competencia en el mercado de auditoría.

Para cada empresa se ha obtenido la información necesaria para hacer frente a los objetivos de este estudio, en particular para todo el periodo de análisis hemos obtenido datos sobre el auditor que realiza el servicio, su adscripción sectorial, su tamaño medido a través del importe del activo y el total de honorarios pagados al auditor. No obstante, dado que nuestro objetivo es ana-

lizar la dinámica de la competencia en el mercado de auditoría, solo procederemos, a través de un ejercicio de estática comparativa, a analizar la situación del mercado en el 2002 y en el 2010. En este sentido, contamos con 180 empresas auditadas y 37 firmas de auditoría en el ejercicio 2002, y 131 empresas auditadas y 15 firmas de auditoría en el ejercicio 2010. Tanto firmas auditoras como empresas auditadas sufren una disminución paulatina con el paso de los años, pero en el caso del número de firmas de auditoría es más drástico ya que disminuyen en 9 años en más de un 55 % cuando el número de empresas a auditar no lo hace en la misma proporción. Ello sugiere que para el mercado de auditoría de las empresas cotizadas existen unas claras barreras de entrada para las medianas y pequeñas auditoras.

Unido al análisis del mercado global, en este trabajo proponemos igualmente realizar nuestro análisis en distintos submercados que a efectos de análisis de la dinámica e intensidad se conviertan en mercado relevante. El mercado relevante es aquel que refleja adecuadamente las restricciones competitivas entre los diferentes oferentes, de tal forma que en los mismos los diferentes oferentes pueden ser considerados sustitutos perfectos. Dado que en cada mercado relevante pueden darse circunstancias distintas respecto a la naturaleza de la demanda, es necesario, en orden a sacar conclusiones relevantes sobre la dinámica de la competencia, precisar los diversos submercados en los que puede ser dividida la industria de la auditoría. En este sentido, como han resaltado diversos estudios (KWON, 1996; GRAMLING y STONE, 2001), la naturaleza de la competencia no resulta homogénea entre los distintos sectores de actividad en el que la empresa auditada opera y de ahí la importancia de analizar la naturaleza de la competencia del mercado de auditoría atendiendo al sector de actividad de la empresa auditada (DANOS y EICHENSEHER, 1986; HOGAN y JETER, 1999; GRAMLING y STONE, 2001).

Ello se debe fundamentalmente a que el conocimiento requerido para el ejercicio de la actividad de la auditoría no es similar en todos los sectores de actividad. En este sentido, si una firma quiere ofertar sus servicios en un sector que requiere conocimiento especializado, debe incurrir en costes importantes para adquirir el conocimiento específico necesario. Estos importantes costes explican que no todas las firmas pueden adquirir el conocimiento especializado necesario para ofertar los servicios en sectores donde se requiera especialización (CRASWELL y TAYLOR, 1991; CRASWELL et ál., 1995; BALSAM et ál., 2003). Por ello la especialización necesaria que existe en determinados sectores de actividad se convierte en una fuerte barrera de entrada que puede explicar una dinámica competitiva distinta dependiendo del sector de actividad en el que la empresa auditada desarrolle su actividad (GRAMLING y STONE, 2001). Para someter a estudio los diversos submercados que son relevantes al objeto de estudiar la dinámica competitiva se ha clasificado la muestra por sectores de actividad tal como se refleja en la **tabla 1**⁶, donde la columna E representa el número de empresas auditadas y la columna F, el número de firmas de auditoría.

⁶ Para realizar una clasificación sectorial de las empresas que conforman la muestra utilizada, hemos usado la vigente en la Bolsa de Madrid desde el año 2005. Si bien es cierto, en dicha clasificación aparecen 7 sectores claramente diferenciados, pero nosotros basándonos en estudios previos usaremos una subclasificación más amplia para así obtener una evidencia empírica más realista de la dinámica competitiva en el mercado.

Tabla 1. Distribución sectorial de las sociedades del mercado continuo 2002 y 2010

	2002		2003		2004		2005		2006		2007		2008		2009		2010	
	E	F	E	F	E	F	E	F	E	F	E	F	E	F	E	F	E	F
Petróleo y energía	17	9	16	8	19	8	18	7	18	8	17	7	15	5	13	6	12	6
Minerales, metales, transformación, fabric. y montaje	23	10	21	8	19	8	19	7	18	7	17	6	16	5	13	3	12	3
Construcción y materiales de construcc.	14	2	13	3	12	3	12	3	12	3	12	3	12	3	11	3	11	2
Industria química, Ingeniería y otros	6	5	7	5	8	5	9	5	9	6	8	5	8	5	8	4	8	3
Alimentación y bebidas	18	8	17	8	16	7	16	7	15	7	15	7	15	7	13	5	13	5
Textil, vestido y calzado	7	3	7	4	7	5	7	5	6	5	6	5	6	5	6	5	6	5
Papel y artes gráficas	11	5	10	5	9	5	8	4	8	5	8	5	7	5	7	5	7	5
Productos farmacéuticos	5	5	5	5	7	5	7	4	7	4	7	4	7	4	7	4	7	4
Ocio y turismo	5	3	4	2	3	2	3	2	3	2	3	2	3	2	3	2	3	2
Comunicación y publicidad	6	3	7	3	7	3	6	2	7	2	7	2	6	3	6	3	6	3
Transportes distribución	17	9	12	7	14	7	11	5	10	5	10	5	8	3	7	3	7	4
Servicios financieros	7	2	7	2	8	2	8	2	8	2	8	2	8	2	8	2	9	3
Tecnología	10	4	10	4	9	4	8	3	8	4	8	3	8	3	8	4	8	4
Inmobiliarias	34	18	34	19	33	19	31	16	27	14	24	11	24	10	22	8	22	8
Total	180		170		171		163		156		150		143		132		131	

En lo que sigue procederemos a realizar el análisis empírico de la dinámica de la competencia en el mercado de auditoría español. En el epígrafe 4, lo haremos sobre el mercado global formado por todas las empresas cotizadas en bolsa y en el epígrafe 5, lo haremos atendiendo al sector de actividad de las empresas sometidas a auditoría.

4. ANÁLISIS DE LA NATURALEZA DE LA COMPETENCIA EN EL MERCADO GLOBAL DE AUDITORÍA EN ESPAÑA

Como hemos comentado en el epígrafe anterior para someter a estudio la naturaleza de la competencia en el mercado de auditoría ha de comenzarse por analizar los rasgos estructurales del mismo, en particular cómo se distribuye la actividad del mercado entre los distintos oferentes. En este sentido, para hacer frente a este objetivo presentaremos información sobre los diversos índices descritos anteriormente que nos permita realizar un ejercicio de estática comparativa entre los rasgos estructurales del mercado en el 2002 y en el 2010. Para ello en la **tabla 2** se muestran los resultados que se alcanzan para los años 2002 y 2010 del índice de concentración, el índice Herfindahl y el número equivalente⁷:

Tabla 2. Índices estructurales del mercado 2002-2010

Año/Índice	C4	H	N.º equivalente	N.º firmas de auditoría
2002	95,19 %	0,50	2	37
2010	98,44 %	0,34	3	15

De los datos reflejados en la **tabla 2** se obtienen una serie de conclusiones relevantes. En primer lugar, si atendemos al índice C4, y tal como revelan los estudios previos sobre el mercado de auditoría español (GARCÍA-BENAU et ál., 1998; CARRERA et ál., 2005; MARTÍNEZ et ál., 2005 y CASO et ál., 2011), está altamente concentrado ajustándose pues a un mercado de naturaleza oligopolista en el que pocas empresas de un gran tamaño destacan sobre otras de una sensible menor dimensión. Si atendemos a configuraciones del mercado aportadas por la teoría de la organización, el mercado de auditoría en España, como ocurre en el resto de países⁸, puede ser concebido

⁷ El análisis de los índices estructurales por ejercicios individuales no aporta evidencia adicional a la que se obtiene utilizando únicamente estos dos ejercicios como representativos de la dimensión temporal que es objeto de nuestro estudio.

⁸ Si comparamos estos datos con los que presentan otros países, vemos como para el caso de los Estados Unidos, el porcentaje que se encuentra en manos de las Big Four es del 94 % (GAO, 2008) y para el Reino Unido, para el conjunto de empresas del FTSE 350, la cuota representa un 99 % (OXERA 2006); por lo que nuestros resultados se encuentran en concordancia con los del resto del mercado internacional, poniendo de relieve el alto nivel de concentración que presenta dicho mercado.

como un oligopolio estrecho (SHEPHERD, 1997). De esta forma, puede concluirse que las grandes Firms Internacionales de auditoría, a las que se refieren los datos reflejados en el índice de concentración, controlan casi en su totalidad el mercado de auditoría de las empresas españolas que cotizan en bolsa, lo que permite sugerir que el nombre de marca y la reputación de la que disfrutaban dichas firmas se convierte en un fuerte determinante de la elección de auditor en este estrato de mercado, y por tanto en una poderosa barrera de entrada para el resto de firmas de auditoría intervinientes en el mercado. En segundo lugar, los niveles de concentración van creciendo a lo largo de la dimensión temporal objeto de nuestro estudio, aunque el crecimiento no es excesivamente relevante dada la alta concentración de la que se parte. La concentración llega en el ejercicio 2010 a un importe cercano al 99 % de todo el mercado, lo que supone un importante proceso de expulsión de las firmas auditoras de menor dimensión. En efecto, puede observarse que mientras el número de firmas que participaban en el mercado de auditoría de las empresas cotizadas se situaba en 37 para el año 2002, se ve reducido de forma ostensible hasta 15 en el año 2010⁹.

Al objeto de profundizar en los rasgos estructurales del mercado de auditoría español, y si nos centramos en el índice de Herfindahl vemos, en primer lugar, que muestra valores altos, lo que es indicativo de un mercado altamente concentrado si es admitido el criterio tradicional de considerar un índice superior al 0,18 como un elevado nivel de concentración (GAO, 2008, pág. 16)¹⁰. También puede apreciarse que el índice se reduce en el año 2010 respecto al 2002 lo que implica alcanzar una estructura de mercado más competitiva. Ello se ve claramente reflejado si atendemos al valor que adquiere el denominado número equivalente (N_e) a partir del índice de Herfindahl. Los resultados indican que para el año 2002 el mercado español puede ser equiparado teóricamente con un oligopolio de 2 empresas, sin embargo, para el año 2010 otra empresa, de las cuatro grandes Firms Internacionales, adquiere relevancia desde el punto de vista de la competencia. El mayor número de empresas compitiendo en esta estructura concentrada puede estar revelando cierta intensidad competitiva en el mercado, y por ello ausencia de acuerdos colusivos. Estos resultados conducen a la misma conclusión en términos generales a los obtenidos en estudios anteriores (GARCÍA-BENAU et ál., 1998; CARRERA et ál., 2005; MARTÍNEZ et ál., 2005 y CASO et ál., 2011); es decir, el mercado de auditoría español presenta una elevada concentración, aunque en porcentajes concretos difieren. Dicha diferencia no menoscaba la importancia de los resultados obtenidos, ya que es debida al sesgo producido en la muestra utilizada y al uso de diferentes subrogados de actividad a la hora de calcular los índices de concentración.

⁹ Lo cual implica que el número restante de firmas auditoras participantes en el mercado en el 2010, en concreto, 11 firmas, se reparten una cuota de mercado del 1,5 %.

¹⁰ En este sentido, hemos de señalar que los niveles de concentración calculados a través de dicho índice en los Estados Unidos y recogidos en el Informe GAO (2008) muestran para el 2006 un resultado de 0,23, lo que supone 17 décimas por debajo del resultado obtenido en nuestro país ese mismo año. En el Reino Unido, los resultados recogidos en el informe OXERA (2006) también muestran datos inferiores a los españoles, ya que por ejemplo para el 2004 el índice Herfindahl fue del 0,256 y, para el mercado español, del 0,53. Incluso si vemos los resultados para las compañías incluidas en el FTSE 100, las cuales presentan un perfil más similar al de las empresas que cotizan en el mercado continuo español, el índice de Herfindahl del 2004 fue de 0,28, casi el 50 % inferior al obtenido en nuestro país tomando como subrogado los honorarios.

Como ya señalábamos, el uso únicamente de índices estructurales no permite alcanzar conclusiones sobre la naturaleza de la competencia dado que presenta información estática. Por lo que para profundizar en el proceso competitivo debemos analizar las cuotas de mercado de las que disfrutaban las empresas líderes, lo que nos va a permitir por una parte analizar el grado de penetración de las distintas firmas en una industria y el perfil especializado que las caracteriza a estas (CRASWELL et ál., 1995; FERGUSON et ál., 2006; DUNN et ál., 2011). Por otra parte, y como ya justificábamos anteriormente, el análisis de la variación de las cuotas de mercado en un mercado oligopolista aporta una información extremadamente relevante para evaluar la intensidad de la competencia entre las empresas líderes del mercado, dado que se pondrán de manifiesto las transferencias de cuota entre los perdedores y los ganadores en el mercado. La información sobre las cuotas de mercado de las diversas firmas auditoras en los ejercicios 2002 y 2010 aparece en la **tabla 3**, donde entre paréntesis se ha indicado el *ranking* que ocupan en el mercado en cada ejercicio. Igualmente, en la tabla, se muestra información sobre los resultados obtenidos para el índice de Gini y el coeficiente de correlación de rangos.

Tabla 3. Cuota de mercado de las Firms Internacionales y resto de firmas.
Índice de Gini y correlación por rangos

Año/Índice	Deloitte	PWC	KPMG	E&Y	Resto	Gini	Correlación por rangos
2002	67,81 % (1)	17,07 % (2)	5,93 % (3)	4,38 % (4)	4,81 % (5)	0,6956	
2010	51,90 % (1)	13,84 % (4)	14,27 % (3)	18,43 % (2)	1,56 % (5)	0,5264	0,3

En la **tabla 3** puede observarse que Deloitte es la firma líder del mercado de auditoría en España, si bien, su cuota de mercado ha descendido de forma importante en 2010 respecto al 2002¹¹. Si admitimos el criterio de que existe posición dominante en un mercado cuando una única empresa tiene más del 40% de la cuota de mercado (SCHERER y ROSS, 1990), podría afirmarse que Deloitte disfruta de una posición dominante en el mercado de auditoría español. La segunda firma en el mercado para 2002 era PriceWaterhouseCoopers, firma que también ha ido perdiendo cuota de mercado hasta el punto de que los datos del 2010 reflejan que se sitúa en el *ranking* cuarto dentro de las Firms Internacionales. Por el contrario, KPMG y Ernst & Young han ganado cuota de mercado a lo largo de este periodo, situándose la cuota de mercado de esta última firma en aproximadamente el 19% del mercado¹².

¹¹ Si comparamos estos resultados con los obtenidos en el trabajo de CARRERA et ál. (2005), comprobamos que la estructura de mercado se mantiene, con algunos matices; ya que, la firma con más cuota de mercado era Arthur Andersen, que tras los escándalos de Enron y su posterior desaparición, se integró en la red internacional Deloitte en el 2002, convirtiéndose en la primera firma del mercado.

¹² Debemos destacar, que el *ranking* en el mercado de auditoría español difiere con respecto a otros países de nuestro entorno, ya que en los resultados presentados el estudio de BALLAS y FAFALIOU (2008) sobre empresas cotizadas de quince países de la Unión Europea durante el periodo 1998-2004, situaba a PriceWaterhouseCoopers en primer lugar, tras la disolución de Arthur Andersen; esto puede deberse a que en el caso concreto del mercado español, el equipo

El índice Gini toma valores altos en ambos periodos, lo cual indica diferencias importantes en la cuota de mercado de las distintas firmas competidoras. No obstante, el valor de ese índice disminuye en el 2010 respecto al 2002 lo que permite deducir que se va reduciendo la diferencia de participación en el mercado de las distintas firmas auditoras y, por tanto, ha existido un proceso competitivo que ha reducido el dominio de la firma líder del mercado. El coeficiente de correlación de Spearman adquiere un valor de 0,3, si bien no resulta estadísticamente significativo. El hecho de que los *rankings* entre ambos periodos no están correlacionados nos permite deducir que existe intensidad competitiva entre las distintas firmas auditoras. Todo ello nos permite concluir que el mercado de auditoría en España en el 2010 ha incrementado su intensidad competitiva gracias a la existencia de un proceso competitivo, en el cual se ha de destacar una reducción de las diferencias de cuota entre los distintos competidores y una fuerte lucha entre las empresas por adquirir cuota de mercado y alcanzar la posición de liderazgo del mismo.

5. ANÁLISIS DEL MERCADO DE AUDITORÍA POR SECTORES DE ACTIVIDAD

Como ya señalábamos anteriormente, el mercado de auditoría está compuesto por la agregación de diversos submercados, los cuales se convierten en las principales unidades de análisis al objeto de comprender la naturaleza de la competencia en el mercado. En efecto, en estos submercados pueden existir aspectos particulares en relación con la naturaleza de mercado que hacen necesario un análisis desagregado del mercado global con el fin de conocer la dinámica del proceso competitivo. En particular cabe resaltar que el nivel de especialización requerido para el ejercicio de la actividad en los distintos sectores puede no resultar similar, y por tanto la intensidad de las barreras de entrada a los distintos subsectores no resultará similar. En este epígrafe planteamos una estructura similar al anterior, donde en primer lugar nos centraremos en el análisis de índices estructurales para, a través del análisis comparativo, concluir cómo han variado los rasgos estructurales del sector. Posteriormente procederemos al estudio de las variaciones de cuota de las firmas que participan en los distintos submercados y de los índices de Gini y correlación por rangos.

5.1. ANÁLISIS ESTRUCTURAL DEL MERCADO DE AUDITORÍA ATENDIENDO A LOS SECTORES DE ACTIVIDAD DE LAS EMPRESAS AUDITADAS

Tal y como se ha hecho para el mercado global, en este epígrafe vamos a reflejar los rasgos estructurales que se pueden percibir en el mercado de auditoría cuando nos centramos en los dis-

profesional de auditoría y de asesoramiento fiscal que formaba parte de la firma se integró en Deloitte, lo cual no ocurrió en otros países. Esta primacía de PriceWaterhouseCoopers también se pone de manifiesto en el informe Oxera (2006) del Reino Unido pero, sin embargo, en el informe GAO (2003) de los Estados Unidos se refleja la existencia de un reparto más equitativo entre las Big Four.

tintos sectores de actividad, los cuales nos permitirán obtener una primera aproximación sobre la naturaleza de la competencia en dichos submercados. En la **tabla 4** se recogen los datos que se obtienen respecto a los índices estructurales en los diversos sectores de actividad.

Tabla 4. Índices estructurales del mercado por sectores de actividad 2002-2010

	C4 (1)		H		N equivalente		N.º firmas auditoría	
	2002	2010	2002	2010	2002	2010	2002	2010
Petróleo y energía	97.05 %	99.58 %	0.68	0.29	1	3	9	6
Minerales	93.39 %	100.00 %	0.31	0.47	3	2	10	3
Construcción	100.00 %	100.00 %	0.77	0.98	1	1	2	2
Industria química	33.64 %	100.00 %	0.35	0.61	3	2	5	3
Alimentación y bebidas	88.24 %	94.42 %	0.21	0.44	5	2	8	5
Textil, vestido y calzado	96.76 %	87.91 %	0.87	0.35	1	3	3	5
Papel, artes gráficas y otros	94.31 %	91.40 %	0.42	0.36	2	3	5	5
Productos farmacéuticos y biotecnología	89.44 %	100.00 %	0.29	0.35	3	3	5	5
Ocio, turismo y hostelería	98.96 %	100.00 %	0.57	0.56	2	2	3	2
Comunicación	100.00 %	94.01 %	0.52	0.78	2	1	3	3
Transportes	95.47 %	100.00 %	0.35	0.39	3	3	9	4
Servicios financieros	100.00 %	100.00 %	0.61	0.73	2	1	2	3
Tecnología	100.00 %	100.00 %	0.75	0.60	1	2	4	4
Inmobiliarias	75.05 %	85.35 %	0.30	0.52	3	2	18	8
(1) Dado que generalmente el índice de concentración C4 se corresponde con la cuota de mercado de las cuatro Grandes Firms Internacionales, en aquellos sectores en los que no ocurre así, hemos optado por mostrar el nivel de concentración de dichas cuatro Grandes Firms para poder establecer unos valores de referencia a la hora de realizar el análisis comparativo.								

Respecto a la información que se deriva de la **tabla 4** cabe destacar que al igual que ocurría en el mercado global la concentración aumenta en prácticamente todos los sectores de actividad durante el periodo estudiado, pudiendo destacarse como en ocho de los catorce sectores en los que se ha estratificado la muestra el valor del índice C4 alcanza el 100% para el año 2010.

Sin embargo, en cuatro sectores, en concreto los de Petróleo y energía, Textil, Papel y Tecnologías, parece observarse, aun a pesar del incremento de la concentración, un cambio en los rasgos estructurales del sector que nos permite concluir que el nivel de intensidad de la competencia parece incrementar. En efecto, en todos estos sectores puede comprobarse como los valores del índice Herfindahl van disminuyendo, aumentando por el contrario el valor que toma el número equivalente, lo que implica que dentro de esta estructura concentrada existen más empresas activas compitiendo. Puede hablarse, por tanto, de que en estos sectores de actividad el proceso competitivo ha permitido alcanzar en el 2010 una estructura de mercado que aparentemente es más competitiva que la que existía en el 2002.

Por el contrario, otra serie de sectores como los de Minerales, Construcción, Industria Química, Alimentación, Productos farmacéuticos, Comunicación, Servicios financieros e Inmobiliarias, se caracterizan por ser sectores donde se aumenta la concentración y donde se puede apreciar que en 2010 se llega a una estructura de mercado donde se reduce aparentemente la intensidad de la competencia. En efecto, en todos los casos el índice Herfindahl aumenta, reduciéndose igualmente, según el número equivalente calculado a través del índice Herfindahl, el número de empresas que compiten en esa estructura concentrada. Ello implica una reducción del número de firmas auditoras con capacidad real de competir en dichos sectores, y por tanto el proceso competitivo a lo largo del periodo objeto de estudio ha llevado a una estructura menos competitiva en 2010. Por último, encontramos ciertos sectores como los de Ocio y Transportes que son sectores donde aumenta igualmente la concentración, si bien se mantienen en 2010 las condiciones estructurales del mercado respecto al 2002, lo que permite inferir que el proceso competitivo no ha producido alteraciones en la dinámica competitiva.

5.2. ANÁLISIS DEL PROCESO COMPETITIVO DE LOS DIVERSOS SUBMERCADOS ATENDIENDO AL SECTOR DE ACTIVIDAD DE LA EMPRESA AUDITADA

En el apartado anterior nos hemos referido al proceso competitivo que ha tenido lugar entre el 2002 y 2010 en los distintos sectores de actividad, si bien, no hemos sometido a estudio los aspectos relevantes de dicho proceso. Al objeto de adquirir conocimiento de este proceso competitivo, y al igual que hacíamos para el mercado global, vamos a centrarnos en las variaciones de cuota de las distintas firmas en los sectores de actividad, que serán la base para el cálculo del índice de Gini y el coeficiente de correlación de rangos. En este sentido, en este epígrafe realizaremos dos tipos de análisis. El primero hace referencia a la situación particular de cada firma en los distintos subsectores en los que se ha dividido la muestra atendiendo a la cuota de mercado de cada firma en los periodos objeto de estudio. Este análisis nos permitirá obtener conclusiones sobre el liderazgo del sector y si este es persistente a lo largo del periodo estudiado, así como el nivel de especialización de las firmas en función del grado de penetración en el mercado. En segundo lugar, analizaremos cómo el proceso competitivo que determina las variaciones de cuota de las distintas firmas ha influido en la estructura del mercado que se alcanza en el ejercicio 2010, lo que haremos utilizando, como en el epígrafe anterior, el índice de Gini y el coeficiente de correlación por rangos. Los datos necesarios para proceder a este estudio se recogen en la tabla siguiente:

Tabla 5. Cuotas de mercado y movilidad intraindustrial por sectores de actividad 2002-2010

	Deloitte		PWC		KPMG		E&Y		Resto		Gini		Coeficiente correlación
	2002	2010	2002	2010	2002	2010	2002	2010	2002	2010	2002	2010	
Petróleo y energía	82 %	31 %	12 %	8 %	2 %	36 %	2 %	24 %	3 %	0 %	0.85	0.47	-0.1
Minerales	37 %	61 %	36 %	28 %	20 %	11 %	1 %	0 %	7 %	0 %	0.51	0.51	1.0*
Construcción	87 %	99 %	13 %	0 %	0 %	0 %	0 %	1 %	0 %	0 %	0.74	0.98	0.9*
Industria química	0 %	4 %	31 %	75 %	0 %	0 %	2 %	21 %	66 %	0 %	0.64	0.71	0.4
Alimentación y bebidas	18 %	61 %	15 %	12 %	31 %	0 %	25 %	22 %	12 %	6 %	0.24	0.59	-0.1
Textil, vestido y calzado	93 %	28 %	4 %	10 %	0 %	50 %	0 %	0 %	3 %	12 %	0.90	0.45	0.3
Papel, artes gráficas y otros	60 %	54 %	21 %	20 %	0 %	10 %	13 %	7 %	6 %	9 %	0.57	0.50	0.6
Productos farmacéuticos y biotecnología	7 %	21 %	46 %	25 %	16 %	49 %	20 %	5 %	11 %	0 %	0.43	0.45	0.3
Ocio, turismo y hostelería	70 %	33 %	0 %	67 %	0 %	0 %	29 %	0 %	1 %	0 %	0.69	0.33	0.4
Comunicación	69 %	88 %	13 %	0 %	18 %	0 %	0 %	6 %	0 %	6 %	0.56	0.40	0.2
Transportes	48 %	55 %	32 %	24 %	9 %	16 %	6 %	5 %	5 %	0 %	0.56	0.53	1.0*
Servicios financieros	74 %	84 %	26 %	16 %	0 %	0 %	0 %	0 %	0 %	0 %	0.48	0.84	1.0*
Tecnología	86 %	15 %	5 %	3 %	9 %	7 %	1 %	75 %	0 %	0 %	0.86	0.75	0.4
Inmobiliarias	51 %	69 %	17 %	2 %	7 %	0 %	0 %	15 %	25 %	15 %	0.46	0.67	0.4

En relación con el primer aspecto a someter a estudio, en la tabla anterior puede observarse que aun cuando Deloitte ha perdido, como ya veíamos, una parte importante de su cuota de mercado durante el periodo objeto de estudio, cuenta con presencia en todos los sectores de actividad en el 2010, y sigue siendo la firma con mayor cuota de mercado en ocho de los catorce sectores en los que hemos dividido la muestra. Al mismo tiempo esta firma ha ganado cuota de mercado a lo largo del tiempo en nueve sectores¹³, mientras que, por el contrario, ha perdido cuota de mercado en cinco sectores, en algunos como Petróleo, Textil, Ocio y Tecnologías de forma muy acusada. Por otra parte, es igualmente importante destacar que si se admite el criterio usualmente seguido en la literatura de considerar que un porcentaje de cuota mayor al 20% denota especialización por parte de la firma (CRASWELL et ál., 1995), Deloitte puede ser considerada como especialista en doce sectores de actividad.

Una dinámica distinta parece poder apreciarse en PriceWaterhouseCoopers, firma que como señalábamos anteriormente también ha perdido cuota de mercado en el mercado global de empresas cotizadas. En efecto, esta firma pierde cuota de mercado en once de los catorce sectores de actividad, llegando en alguno de ellos, tal como Construcción y Comunicación, a perder toda la cuota de mercado, lo que parece revelar una pérdida de capacidad competitiva en nuestro país de esta firma de auditoría. Asumiendo el criterio anteriormente descrito, PriceWaterhouseCoopers puede ser considerada, no obstante, que está especializada en seis sectores de actividad, siendo la firma dominante en dos de esos sectores (Industria química y Ocio). En relación a KPMG, que como ya señalábamos anteriormente ha ganado cuota de mercado en el mercado global, podemos señalar que ello se debe en gran medida a su mayor participación en cinco de los catorce sectores de actividad, siendo la firma de auditoría líder en tres de esos sectores (Petróleo, Textil y Productos farmacéuticos). Por el contrario ha perdido cuota de mercado en cinco sectores de actividad, no teniendo representación alguna en el 2010 en siete sectores. También debemos destacar que se trata de una firma de un perfil bajo de especialización, dado que en solo tres sectores cuenta con una cuota de mercado mayor al 20%. En último lugar, en relación con Ernst&Young, que es la firma que más ha crecido durante el periodo objeto de estudio, ha ganado cuota de mercado en seis sectores de actividad, siendo la firma líder en uno de ellos (Tecnologías).

Respecto al segundo aspecto a analizar, es decir, el proceso competitivo que ha tenido lugar a lo largo del periodo objeto de estudio y que da lugar a la estructura del mercado en el 2010, vamos a proceder a un análisis individualizado por cada sector, si bien, al objeto de presentar los resultados lo haremos teniendo en consideración las conclusiones que obtuvimos en el epígrafe anterior.

Como ya resaltábamos en los sectores de Petróleo y energía, Textil, Papel y Tecnologías se alcanzaban unos rasgos estructurales que nos permitían concluir que en 2010 se llegaba a mercados con condiciones más competitivas. En concreto en el sector de Petróleo y energía se aprecia una disminución del valor del índice Gini lo que implica una reducción de la diferencia de tamaños de cuo-

¹³ Esta información desagregada aporta información más rica que la analizada en el mercado global de auditoría, lo que reafirma la importancia de analizar la dinámica de la competencia segmentando el mercado global.

tas entre las empresas representadas, aspecto este que garantiza una mayor rivalidad entre las firmas auditoras en este sector. Por otra parte, si analizamos el coeficiente de correlación de rangos, vemos que aun cuando este no adquiere significado estadístico su signo es negativo, lo que supone un cambio importante en las posiciones relativas de las firmas que compiten, debiéndose destacar la pérdida de liderazgo del sector por parte de Deloitte en favor de KPMG como rasgo más destacado de la alternancia en el *ranking* de las firmas líderes. En el sector de Textil podemos destacar la ausencia de correlación alguna en los rangos de *ranking* de firmas lo que pone de relieve un cambio importante en las posiciones relativas de las distintas firmas dentro de este sector de actividad. En concreto, Deloitte pierde su posición como líder a favor de KPMG, alcanzando PricewaterhouseCoopers y el resto de oferentes en el mercado una participación del 10% aproximadamente. Si analizamos el índice de Gini se pone de manifiesto una reducción en el mismo lo que revela que los tamaños de cuota que disfrutaban las empresas en este sector de actividad se igualan, dando lugar a una estructura más competitiva. En el sector de Papel se puede ver que el coeficiente de correlación es alto y positivo, pero no llega a ser estadísticamente significativo, lo que en resumidas cuentas indica que no existen cambios en las posiciones más altas del *ranking*, pero sí existen cambios subyacentes en el *ranking* en el resto de firmas. El índice de Gini revela efectivamente una reducción en las diferencias de tamaño de las firmas, si bien, dado que Deloitte y PriceWaterhouseCoopers mantienen sus posiciones, la rivalidad competitiva parece centrarse en el resto de posiciones del *ranking*. Por último, en el sector de Tecnologías puede señalarse que no existe una correlación significativa en el *ranking* durante el periodo, lo que implica alteraciones en la posición relativa de las firmas. En este caso se materializan en que Deloitte ha perdido su fuerte posición de liderazgo a favor de Ernst&Young que alcanza una cuota de mercado muy alta, mientras que el resto de firmas internacionales mantienen cuotas de mercado bastante inferiores. Por otra parte, el índice de Gini revela que se produce una disminución de la diferencia de tamaños de cuota de mercado de los distintos competidores, si bien dado el alto valor que mantiene el índice en el 2010 puede afirmarse que es un sector donde existen todavía fuertes diferencias en el tamaño de las empresas y, por tanto, de su capacidad competitiva.

En otro sentido, encontrábamos una serie de sectores en los cuales la estructura de mercado que se alcanzaba en 2010 aparentaba pérdida de dinámica competitiva, siendo estos sectores los de Minerales, Construcción, Industria química, Alimentación, Productos farmacéuticos, Comunicación, Servicios financieros e Inmobiliarias. En el sector de Minerales se puede apreciar que en el análisis del coeficiente de correlación por rangos adquiere un valor de 1, lo que revela que la estructura de *ranking* se mantiene inalterada durante el periodo de estudio. En este sector Deloitte es el líder, posición que mantiene a lo largo del periodo estudiado debido a que aumenta su cuota de mercado, por lo que se puede hablar de persistencia de liderazgo en dicho sector. PriceWaterhouseCoopers mantiene una posición relevante, mientras que la de KPMG es menor. La no variación en el índice de Gini revela que las diferencias de tamaño entre las firmas se mantienen constantes a lo largo del periodo, por lo que los rasgos estructurales y la intensidad de la competencia no parecen cambiar a lo largo del mismo. En relación con el sector de Construcción está casi monopolizado por Deloitte, que alcanza una cuota de mercado del 99%, por lo que en principio puede pensarse que es un sector donde no existe competencia entre las distintas firmas de auditoría, y donde la líder puede ejercer, dado el importante control que mantiene, poder de mercado. Esta conclusión queda corroborada si atendemos al índice de Gini el cual crece durante el periodo por lo que las diferencias de

representación de las firmas en el mercado aumentan, y al índice de correlación, el cual toma un elevado valor y es significativo al igual que en el caso anterior, por tanto puede hablarse de un sector de una débil competencia. Con relación al sector de Industria química, donde se aprecia que el índice de correlación es positivo y no resulta significativo, puede apreciarse que se produce la expulsión total de las firmas de auditoría de mediana dimensión e irrumpe en el mercado con una fuerte posición PricewaterhouseCoopers. No obstante, Ernst&Young presenta una posición sólida en el 2010, mientras que Deloitte tiene bastante menor protagonismo en este sector. El índice de Gini aumenta durante el periodo por lo que las diferencias de representación de las firmas en el mercado se acentúan, y por tanto puede decirse que la dinámica competitiva que ha prevalecido en el sector no garantiza una mayor competencia entre las firmas. En el sector de Alimentación y bebidas se aprecia que el coeficiente de correlación de rangos no resulta estadísticamente significativo, lo que en suma revela que se ha producido un cambio subyacente en la posición relativa de las firmas. En concreto, vemos que Deloitte alcanza el liderato de este sector y muestra una posición muy consolidada a una apreciable distancia de KPMG, firma que ostentaba la posición líder y que pierde toda su cuota de mercado. Este proceso competitivo tendente a reducir la dinámica competitiva del sector se aprecia igualmente en el índice de Gini, el cual incrementa de forma importante, lo que permite concluir que existe una mayor diferencia de representación en el mercado de las distintas empresas. En el sector de Productos farmacéuticos se aprecia ausencia de correlación significativa en el *ranking* de las firmas que participan en el sector, lo que ha implicado un proceso competitivo intenso que ha dado lugar a alteraciones en la posición relativa de las distintas firmas. En concreto, PriceWaterhouseCoopers ha perdido su liderazgo a favor de KPMG, y Deloitte ha ganado cuota de mercado mientras que Ernst&Young la ha perdido. El análisis del índice de Gini presenta mayores diferencias en el tamaño relativo de las empresas que operan en este mercado en el 2010 respecto al 2002, lo que pone de relieve una estructura menos competitiva. En el sector de Comunicación se observaba que el coeficiente de correlación por rangos no resulta estadísticamente significativo, lo que revela que existen cambios en la posición relativa. Si bien esta alteración en el *ranking* solo queda explicada por la pérdida absoluta de representación tanto de PriceWaterhouseCoopers como de KPMG, mientras que el fuerte dominio de Deloitte en este submercado no parece contestado por ninguna otra firma. Si analizamos ahora el proceso competitivo que ha tenido lugar basándonos en el índice Gini, podemos ver que este disminuye, lo que pone de relieve que las diferencias de tamaño en las empresas se suavizan, lo que se traduce en un aumento de la intensidad competitiva de este sector. El sector de Servicios financieros muestra una clara tendencia hacia la monopolización en el 2010, donde Deloitte alcanza una cuota de mercado del 84%, posición esta que solo aparece contestada por la participación en este sector de PriceWaterhouseCoopers. El importante aumento del índice de Gini pone de manifiesto la distinta capacidad competitiva de las firmas, mientras que la correlación absoluta en el *ranking* de firmas en 2010 respecto a la del 2002 revela que es un sector donde existen fuertes barreras de entrada. En el sector Inmobiliarias, según el coeficiente de correlación por rangos ha existido una baja correlación, que revela que ha tenido lugar cierta rivalidad a lo largo del periodo objeto de estudio. En concreto vemos como Deloitte mantiene su posición de liderazgo durante el periodo estudiado, seguido muy de lejos por Ernst&Young y por el resto de firmas medianas. El análisis del índice de Gini pone de manifiesto que aumentan las diferencias de tamaño de cuota entre las diferentes firmas, lo que nos permite concluir que el proceso competitivo da lugar a una estructura con menor intensidad competitiva.

Por último, destacábamos que en el resto de sectores no se producían cambios significativos de los rasgos estructurales que los caracterizan durante el periodo objeto de estudio. En el sector de Ocio se puede apreciar que no aparecen correlaciones significativas en el *ranking* de las firmas auditoras entre los dos periodos, lo que nos permite concluir que ha existido una rivalidad competitiva entre las empresas que participan en el mercado. En este sentido, puede observarse que Deloitte pierde su posición de liderazgo a favor de PriceWaterhouseCoopers y donde Ernst&Young pierde toda su representación en el sector. El proceso competitivo subyacente que ha tenido lugar revela, según el índice de Gini, que se reduce, lo que implica que se han disminuido las diferencias de cuotas de mercado entre los competidores. En el sector de Transportes el análisis del proceso competitivo atendiendo a las variaciones de cuota pone de manifiesto, según el índice de correlación, que existe una correlación absoluta en las posiciones de las diversas firmas a lo largo del tiempo, no existiendo por tanto alteraciones en el *ranking*. De hecho Deloitte mantiene el liderazgo a una cómoda distancia del resto de competidores. También podemos observar una casi inapreciable reducción en el índice de Gini por lo que la capacidad competitiva de las empresas se mantiene inalterada durante el periodo.

6. CONCLUSIONES

A lo largo de este trabajo hemos pretendido analizar la naturaleza de la competencia y del proceso competitivo en el mercado de auditoría español para el periodo comprendido entre 2002 y 2010, obteniendo así estadísticas recientes sobre la distribución del mercado de auditoría entre las diversas firmas. Los resultados obtenidos revelan el alto nivel de concentración que presenta dicho mercado en nuestro país, tendencia que ha ido creciendo a lo largo del tiempo y que ya manifestaban estudios previos (GARCÍA-BENAU et ál., 1998; CARRERA et ál., 2005; MARTÍNEZ et ál., 2005 y CASO et ál., 2011). No obstante, el argumento seguido en este trabajo es que la concentración del mercado no es una variable que permita obtener inferencias sobre la dinámica de la competencia, motivo por el cual hemos desarrollado una metodología en la que, junto a las medidas de concentración, hemos introducido variables de movilidad del mercado, en concreto el índice de Gini y el coeficiente de correlación por rangos, ambos basados en la variación de las cuotas de mercado. Así, analizando dichos índices y las variaciones de cuota producidas hemos conseguido profundizar en el proceso competitivo subyacente en la estructura de mercado, y en particular en los motivos que explican las variaciones de los rasgos estructurales del mercado. El análisis conjunto de estos aspectos permite, dada la información con la que se cuenta en este mercado, obtener conclusiones más realistas de la dinámica de la competencia en el mercado.

Nuestro análisis ha sido realizado atendiendo al mercado global de auditoría y a los submercados relevantes tras la desagregación del mercado global en los distintos sectores de actividad de los clientes. Esta definición del mercado relevante viene justificada por el grado creciente de especialización que se puede percibir por parte de las firmas de auditoría, lo que obliga a atender a estos submercados para comprender realmente el nivel de competencia que existe en los mismos. En términos generales nuestros resultados ponen de manifiesto que aun cuando la concen-

tracción del mercado de auditoría ha ido incrementando en nuestro país, al mismo tiempo se puede percibir una fuerte competencia entre las firmas de auditoría líderes en el mercado, lo que nos puede llevar a concluir que el nivel de concentración no reduce la competencia en el mercado.

Bibliografía

- ABIDIN, S.; BEATTIE, V. y GOODACRE, A. [2010]: «Audit market structure, fees and choice in a period of structural change: Evidence from the UK – 1998-2003», *The British Accounting Review*, 42, págs. 187-206.
- BAIN, J. S. [1951]: «Relation of profit rate to industry concentration», *Quarterly Journal of Economics*, 65, págs. 293-324.
- BALDWIN, J. R. y GORECKI, P. K. [1989]: «Measures of market dynamics: concentration and mobility statistics for the Canadian manufacturing sector», *Annales d'Economie et Statistique*, 15/16: págs. 315-332.
- BALLAS, A. y FAFALIOU, I. [2008]: «Market shares and concentration in the EU Auditing Industry: the effect of Andersen's Demise», *International Advances Economic Research*, 14, págs. 485-497.
- BALSAM, S.; KRISHNAN, J. y YANG, J. S. [2003]: «Auditor industry specialization and earnings quality», *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 22 (2): págs. 71-97.
- BAUMOL, W. J. [1982]: «Contestable markets: An uprising in the theory of industry structure», *American Economic Review*, 72, págs. 1-15.
- BANDYOPADHYAY, S. P. y KAO, J. [2004]: «Market Structure and Audit Fees: A local analysis», *Contemporary Accounting Research*. Volume 21, Issue 3, págs. 529-562.
- BEATTIE, V.; GOODACRE, A. y FEARNLEY, S. [2003]: «And then there were four: a study of UK audit market concentration - causes, consequences and the scope for market adjustment», *Journal of Financial Regulation and Compliance*, 11 (3), págs. 250-265.
- CABRAL, L. [1997]: *Economía Industrial*, McGraw-Hill. Interamericana de España.
- CARRERA, N.; GUTIÉRREZ, I. y CARMONA, S. [2005]: «Concentración en el mercado de auditoría en España: Análisis empírico del periodo 1990-2000». *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, 125, págs. 423-458.
- CASO, C.; MARTÍNEZ, A. y RIO, M. J. [2011]: «Los riesgos de concentración en el mercado de auditoría», *Partida Doble*, 236, págs. 10-21.
- CAVES, R. E. [1998]: «Industrial organization and new findings on the turnover and mobility of firms», *Journal of Economic Literature*, 36, págs. 1947-1982.
- CAVES, R. E. y PORTER, M. E. [1978]: «Market structure, oligopoly, and stability of market shares», *The Journal of Industrial Economics*, 26 (June): 2, págs. 89-313.
- CHAN, D. [1999]: «"Low balling" and efficiency in a two period specialization model of auditing competition», *Contemporary Accounting Research*, 16, págs. 609-642.
- COMISIÓN EUROPEA [2010]: «Green paper: Audit policy: lessons from the crisis». On-line http://ec.europa.eu/internal_market/consultations/docs/2010/audit/green_paper_audit_en.pdf, retrieved December.

- COMPETITION COMMISSION [2013]: «Statutory Audit Services Market Investigation». On-line http://www.competition-commission.org.uk/assets/competitioncommission/docs/2011/statutory-audit-services/provisional_findings_report.pdf
- CRASWELL, A. y TAYLOR, S. [1991]: «The market structure of auditing in Australia: The role of industry specialization», *Research in Accounting Regulation*, vol. 5, págs. 55-77.
- CRASWELL, A. T.; FRANCIS, J. R. y TAYLOR, S. L. [1995]: «Auditor brand name reputations and industry specialization», *Journal of Accounting and Economics*, 20 (3), págs. 297-322.
- DANOS, P. y EICHENSEHER, J. W. [1986]: «Long-term trends toward seller concentration in the US audit market», *The Accounting Review*, 61 (4), págs. 633-650.
- DEMSETZ, H. [1973]: *Industry structure, market rivalry, and public policy*, J. Law Econom. 16 (April) 1-9.
- DOPUCH, N. y SIMUNIC, D. A. [1980]: «The nature of competition in the auditing profession: a descriptive and normative view», en BUCKLEY, J. W. and WESTON, J. G. (eds.), *Regulation and the Accounting Profession*, Lifetime Learning Publication, Belmont, CA.
- DUNN, K.; KOHLBECK, M. y MAYHEW, B. [2011]: «The Impact of the Big 4 Consolidation on Audit Market Share Equality», *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 30 (1): págs. 49-73.
- FERGUSON, A. C.; FRANCIS, J. R. y STOKES, D. J. [2006]: «What matters in audit pricing: Industry specialization or overall market leadership?», *Accounting and Finance*, 46 (1), págs. 97-106.
- FRANCIS, J. R.; RICHELTY, K. y WANG, D. [2005]: «The pricing of national and city-specific reputations for industry expertise in the U.S. audit market», *The Accounting Review*, 80 (1), págs. 113-136.
- FRC [2009]: «Choice in the UK Audit Market: 4th Progress Report», *Financial Reporting Council*, London.
- GARCÍA BENAÚ, M. A.; RUIZ BARBADILLO, E. y VICO MARTÍNEZ, A. [1998]: *Análisis de la estructura del mercado de auditoría en España*, Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, Madrid.
- GAO [2003]: *Public Accounting Firms: Mandated Study on Consolidation and Competition*, General Accounting Office, retrieved July 3rd.
- [2008]: *Audits of Public Companies: Continued Concentration in Audit Market for Large Public Companies Does Not Call for Immediate Action*, General Accounting Office.
- GRAMLING, A. A. y STONE, D. N. [2001]: «Audit firm industry expertise: a review and synthesis of the archival literature», *Journal of Accounting Literature*, 20, págs. 1-29.
- HACKENBRACK, K. E. y HOGAN, C. E. [2005]: «Client retention and engagement level pricing», *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, vol. 24, n.º 1, págs. 7-20.
- HAMILTON, J.; LI, Y. y STOKES, D. [2008]: «Is the audit services market competitive following Arthur Andersen's collapse?», *Accounting and Finance*, 48 (2), págs. 233-258.
- HOGAN, C. y JETER, D. [1999]: «Industry Specialization by Auditors. Auditing», *A Journal of Practice and Theory* (Spring): págs. 1-17.
- KWON, S. Y. [1996]: «The impact of competition within the client's industry on the auditor selection decision», *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 15 (1): págs. 53-70.
- JACQUEMIN, A. [1987]: *The New Industrial Organization, Market Forces and Strategic Behavior*, MIT Press, Cambridge, Massachusetts.

MARTÍNEZ, A.; CASO, C. y RIO, M. J. [2005]: «Las Sociedades Cotizadas y la concentración del mercado de auditoría», *Partida Doble*, 170: págs. 84-96.

MOIZER, P. y TURLEY, S. [1987]: «Surrogates for audit fees in concentration studies - a research note», *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 7 (1), págs. 118-123.

OXERA [2006]: *Competition and Choice in the UK Audit Market*. (The Oxera Report) Department of Trade and Industry/Financial Reporting Council, London.

PEARSON, T. y TROMPETER, G. [1994]: «Competition in the market for audit services», *Contemporary Accounting Research*, 11 (1), pág. 115.

PONG, C. [1999]: «Auditor concentration: a replication and extension for the UK audit market 1991-1995», *Journal of Business Finance & Accounting*, 26 (3/4), págs. 451-475.

QUICK, R. y WOLZ, M. [1999]: «Concentration on the German audit market - an empirical analysis of the concentration on the German market for stock corporation audits», *International Journal of Auditing*, 3 (3), págs. 175-189.

RHOADES, S. [1985]: «Market share as a source of market power: implications and some evidence», *Journal of Economic and Business*, 37: págs. 343-363.

SCHERER, F. M. [1980]: «Industrial market structure and economic performance», Rand McNally, Chicago.

SCHERER, F. M. y ROSS, D. [1990]: *Industrial market structure and economic performance*, Houghton Mifflin Company, 3.^a ed. Boston, MA.

SCHMALENSEE, R. [1982]: «Another Look at market power», *Harvard Law Review*, 95: págs. 1.789-1.816.

SHEPHERD, W. G. [1997]: *The Economics of Industrial Organization*, 4th edition, Prentice-Hall International, New Jersey.

TIROLE, J. [1988]: *The Theory of Industrial Organization*, Boston. MA: MIT Press.

WILLEKENS, M. y ACHMADI, C. [2003]: «Pricing and supplier concentration in the private client segment of the audit market: Market power or competition?» *The International Journal of Accounting*, 38 (4), pág. 431.

YARDLEY, J. A.; KAUFFMAN, N. L.; CAIRNEY, T. D. y ALBRECHT, W. D. [1992]: «Supplier behaviour in the US audit market», *Journal of Accounting Literature*, 11, págs. 151-184.

ASPECTOS CONTABLES DE LA LEY 14/2013, DE 27 DE SEPTIEMBRE, DE APOYO A LOS EMPRENDEDORES Y SU INTERNACIONALIZACIÓN

Javier Romano Aparicio

Profesor del CEF

EXTRACTO

En el presente trabajo destacamos las cuestiones que afectan a la contabilidad a partir de la Ley 14/2013, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización. Entre ellas, la más importante es la que se refiere a la contabilización del Impuesto sobre el Valor Añadido cuando existen sujetos pasivos del impuesto que están acogidos al régimen del criterio de caja. Asimismo, también es necesario destacar la modificación de los criterios para la elaboración del balance, estados de cambios en el patrimonio neto abreviados.

Palabras claves: emprendedores, Impuesto sobre el Valor Añadido de caja y cuentas anuales.

ACCOUNTING ASPECTS OF LAW 14/2013, OF 27 SEPTEMBER, ON SUPPORT FOR ENTREPRENEURS AND THEIR INTERNATIONALIZATION

Javier Romano Aparicio

ABSTRACT

In the present work we include the questions that concern the accounting from the Law 14/2013 on support for entrepreneurs and their internationalization. Among them, the most important is respect to accounting for Value added tax when there are taxable and which are covered by the regime of cash basis. Likewise, it is also necessary to emphasize the modification of the criteria for the development of balance, statement of changes in equity shortcuts.

Keywords: entrepreneurs, VAT and annual accounts.

Sumario

1. Introducción
2. Simplificación de los requisitos de la información económico-financiera
 - 2.1. Anotaciones en el Libro Diario
 - 2.2. Límites para la formulación de las cuentas anuales abreviadas
 - 2.3. Límites para la auditoría de las cuentas anuales
3. Régimen especial del criterio de caja

1. INTRODUCCIÓN

Los aspectos contables de la Ley de 14/2013, de apoyo los emprendedores y su internacionalización, son dos fundamentalmente:

- Los referidos a la simplificación de la información económico-financiera (arts. 48 y 49).
- Los derivados del régimen especial de criterio de caja del IVA (arts. 23 y ss.)

2. SIMPLIFICACIÓN DE LOS REQUISITOS DE LA INFORMACIÓN ECONÓMICO-FINANCIERA

2.1. ANOTACIONES EN EL LIBRO DIARIO

La primera modificación (art. 48) está referida al apartado 2 del artículo 28 del Código de Comercio que queda redactado como sigue:

«2. El Libro Diario registrará día a día todas las operaciones relativas a la actividad de la empresa. Será válida, sin embargo, la anotación conjunta de los totales de las operaciones por periodos no superiores al trimestre, a condición de que su detalle aparezca en otros libros o registros concordantes, de acuerdo con la naturaleza de la actividad de que trate.»

En la anterior redacción el periodo máximo para la anotación conjunta de las operaciones en el Libro Diario era de 1 mes.

2.2. LÍMITES PARA LA FORMULACIÓN DE LAS CUENTAS ANUALES ABREVIADAS

Se trata de una modificación de mayor calado que la anterior, ya que se han elevado los límites para la elaboración de las cuentas anuales abreviadas. Así, el artículo 49 de la ley señala:

«El texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, queda modificado de la siguiente forma:

Uno. Se modifica el apartado 1 del artículo 257, que queda redactado como sigue:

1. Podrán formular balance y estado de cambios en el patrimonio neto abreviados las sociedades que durante dos ejercicios consecutivos reúnan, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, al menos dos de las circunstancias siguientes:

- a) Que el total de las partidas del activo no supere los cuatro millones de euros.
- b) Que el importe neto de su cifra anual de negocios no supere los ocho millones de euros.
- c) Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio no sea superior a cincuenta.

Las sociedades perderán esta facultad si dejan de reunir, durante dos ejercicios consecutivos, dos de las circunstancias a que se refiere el párrafo anterior.»

El Plan General de Contabilidad en su tercera parte («Cuentas anuales»), apartado 4.^a 1 incluye además la memoria abreviada:

«1. Las sociedades señaladas en la norma anterior podrán utilizar los modelos de cuentas anuales abreviados en los siguientes casos:

Balance, estado de cambios en el patrimonio neto y memoria abreviados: las sociedades en las que a la fecha de cierre del ejercicio concurren...:»

En este sentido, en el preámbulo de la Ley 14/2013 se señala:

«En el Capítulo III –"Simplificación de los requisitos de información económica financiera"– se flexibilizan las exigencias de contabilidad de las empresas de menor dimensión, en cumplimiento del principio de proporcionalidad.

Cabe destacar, en este Capítulo, la elevación de los umbrales para la formulación del balance abreviado, acercándolos a los de la Directiva comunitaria, de forma que más empresas puedan optar por formular también la memoria abreviada y estén exentas de elaborar el Estado de Flujos de Efectivo.»

Límites para la formulación del balance, estado de cambios en el patrimonio neto y memoria abreviados

	Límites anteriores	Límites actuales
Balance	< o = 2.850.000 euros	< o = 4.000.000 euros
Cifra de negocios	< o = 5.700.000 euros	< o = 8.000.000 euros
Plantilla media	< o = 50 trabajadores	< o = trabajadores

2.3. LÍMITES PARA LA AUDITORÍA DE LAS CUENTAS ANUALES

La anterior redacción del artículo 263 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital (TRLSC) ligaba la revisión de las cuentas anuales por parte del auditor a los límites para la formulación del balance abreviado:

- «1. Las cuentas anuales y, en su caso, el informe de gestión deberán ser revisados por auditor de cuentas.
- 2. Se exceptúa de esta obligación a las sociedades que puedan presentar balance abreviado.»

Sin embargo, el incremento de los límites para la presentación del balance abreviado no ha supuesto que estos sean los nuevos límites para la obligación de auditar las cuentas anuales. En este sentido se ha modificado el artículo 263 del TRLSC quedando como sigue:

- «1. Las cuentas anuales y, en su caso, el informe de gestión deberán ser revisados por auditor de cuentas.
- 2. Se exceptúa de esta obligación a las sociedades que durante dos ejercicios consecutivos reúnan, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, al menos dos de las circunstancias siguientes:
 - a) Que el total de las partidas del activo no supere los dos millones ochocientos cincuenta mil euros.
 - b) Que el importe neto de su cifra anual de negocios no supere los cinco millones setecientos mil euros.
 - c) Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio no sea superior a cincuenta.

Las sociedades perderán esta facultad si dejan de reunir, durante dos ejercicios consecutivos, dos de las circunstancias a que se refiere el párrafo anterior.

- 3. En el primer ejercicio social desde su constitución, transformación o fusión, las sociedades quedan exceptuadas de la obligación de auditarse si reúnen, al cierre de dicho ejercicio, al menos dos de las tres circunstancias expresadas en el apartado anterior.»

Límites para la formulación del balance, estado de cambios en el patrimonio neto y memoria abreviados

	Límites anteriores y actuales
Balance	< o = 2.850.000 euros
Cifra de negocios	< o = 5.700.000 euros
Plantilla media	< o = 50 trabajadores

3. RÉGIMEN ESPECIAL DEL CRITERIO DE CAJA

Este nuevo régimen del IVA se puede aplicar, con carácter general, por los sujetos pasivos del impuesto cuyo volumen de operaciones durante el año natural anterior no haya superado los 2.000.000 de euros¹.

El régimen se podrá aplicar por los sujetos pasivos que cumplan los requisitos anteriores y se entenderá prorrogado salvo renuncia, la cual tendrá una validez mínima de tres años.

En las operaciones a las que sea de aplicación este régimen especial, el impuesto se devengará en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos o si este no se ha producido, el devengo se producirá el 31 de diciembre del año inmediato posterior a aquel en que se haya realizado la operación.

A estos efectos, deberá acreditarse el momento del cobro, total o parcial, del precio de la operación.

La repercusión del impuesto en las operaciones a las que sea de aplicación este régimen especial deberá efectuarse al tiempo de expedir y entregar la factura correspondiente, pero se entenderá producida en el momento del devengo de la operación determinado conforme a lo dispuesto en el párrafo anterior.

Los sujetos pasivos a los que sea de aplicación este régimen especial podrán practicar sus deducciones con las siguientes particularidades:

- a) El derecho a la deducción de las cuotas soportadas por los sujetos pasivos acogidos a este régimen especial nace en el momento del pago total o parcial del precio por los importes efectivamente satisfechos, o si este no se ha producido, el 31 de diciembre del año inmediato posterior a aquel en que se haya realizado la operación.

Lo anterior será de aplicación con independencia del momento en que se entienda realizado el hecho imponible.

A estos efectos, deberá acreditarse el momento del pago, total o parcial, del precio de la operación.

- b) El derecho a la deducción solo podrá ejercitarse en la declaración-liquidación relativa al periodo de liquidación en que haya nacido el derecho a la deducción de las cuotas soportadas o en las de los sucesivos, siempre que no hubiera transcurrido el plazo de cuatro años, contados a partir del nacimiento del mencionado derecho.

¹ Cuando el sujeto pasivo hubiera iniciado la realización de actividades empresariales o profesionales en el año natural anterior, el importe del volumen de operaciones deberá elevarse al año. Cuando el sujeto pasivo no hubiera iniciado la realización de actividades empresariales o profesionales en el año natural anterior, podrá aplicar este régimen especial en el año natural en curso.

- c) El derecho a la deducción de las cuotas soportadas caduca cuando el titular no lo hubiera ejercitado en el plazo establecido en la letra anterior.

Desde el punto de vista contable, los anteriores preceptos modifican ligeramente la contabilización de las cuotas del IVA. A continuación realizamos una propuesta sobre la contabilización del impuesto con el criterio de caja.

Para la contabilización de las operaciones acogidas a este régimen se deben incluir subcuentas:

- 472X21 «Hacienda Pública, IVA soportado no deducible criterio de caja».
- 472X10 «Hacienda Pública, IVA soportado no deducible criterio de caja».
- 472X04 «Hacienda Pública, IVA soportado no deducible criterio de caja».

Se trata de subcuentas de la cuenta 472 «Hacienda Pública, IVA soportado» que van a recoger el IVA soportado no deducible con el criterio de caja, las cuales se cargarán con motivo de la adquisición de bienes y servicios y de otras operaciones comprendidas, con abono a cuentas de acreedores o proveedores de los grupos 1, 4 o 5 o a cuentas del subgrupo 57 y se abonarán en el momento del pago, con cargo a la cuenta 472 «Hacienda Pública, IVA soportado».

- 477X21 «Hacienda Pública, IVA repercutido no devengado criterio de caja».
- 477X10 «Hacienda Pública, IVA repercutido no devengado criterio de caja».
- 477X04 «Hacienda Pública, IVA repercutido no devengado criterio de caja».

En este caso son subcuentas de la cuenta 477 «Hacienda Pública, IVA repercutido» que recogen el IVA repercutido no devengado del criterio de caja, la cual se abonará con motivo de la entrega de bienes o de la prestación de servicios y de otras operaciones y se cargarán con abono a la cuenta «Hacienda Pública, IVA repercutido» cuando se cobre la operación.

EJEMPLO 1

La sociedad AAA, acogida al régimen especial del criterio de caja del IVA, ha vendido y facturado el día 10 de marzo de 20X14 mercaderías por importe de 10.000 euros a la sociedad BBB, acogida al régimen general del IVA. Tipo de gravamen: 21 %.

El día 10 de junio de 20X14 se produce el cobro de la mitad del importe adeudado, en tanto que al 31 de diciembre de 20X15 el resto no se ha cobrado debido a que existen discrepancias sobre la calidad de las mercaderías objeto de la operación.

.../...

.../...

Solución

SOCIEDAD AAA (acogida al régimen especial del criterio de caja)

10 de marzo de 20X14

Por la venta de mercaderías:

Código	Cuenta	Debe	Haber
430	Cientes	12.100	
700	Ventas de mercaderías		10.000
477X021	Hacienda Pública, IVA repercutido no devengado criterio de caja		2.100

10 de junio de 20X14

En esta fecha se cobra la mitad de operación por lo que se devenga la parte correspondiente del IVA.

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	6.050	
430	Cientes		6.050

Código	Cuenta	Debe	Haber
477X021	Hacienda Pública, IVA repercutido no devengado criterio de caja	1.050	
477	Hacienda Pública, IVA repercutido		1.050

31 de diciembre de 20X15

Aunque no se ha cobrado, el devengo se producirá el 31 de diciembre del año inmediato posterior a aquel en que se haya realizado la operación:

Código	Cuenta	Debe	Haber
477X021	Hacienda Pública, IVA repercutido no devengado criterio de caja	1.050	
477	Hacienda Pública, IVA repercutido		1.050

.../...

.../...

SOCIEDAD BBB (acogida al régimen general)

10 de marzo de 20X14

Por la compra de mercaderías:

Código	Cuenta	Debe	Haber
600	Compras de mercaderías	10.000	
472X021	Hacienda Pública, IVA soportado no deducible criterio de caja	2.100	
400	Proveedores		12.100

10 de junio de 20X14

Por el pago de la mitad de la operación y por el registro del IVA deducible:

Código	Cuenta	Debe	Haber
400	Proveedores	6.050	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		6.050

Código	Cuenta	Debe	Haber
472	Hacienda Pública, IVA soportado	1.050	
472X021	Hacienda Pública, IVA soportado no deducible criterio de caja		1.050

31 de diciembre de 20X15

El derecho a la deducción de las cuotas soportadas por los sujetos pasivos acogidos a este régimen especial nace en el momento del pago total o parcial del precio por los importes efectivamente satisfechos, o si este no se ha producido, el 31 de diciembre del año inmediato posterior a aquel en que se haya realizado la operación.

Código	Cuenta	Debe	Haber
472	Hacienda Pública, IVA soportado	1.050	
472X021	Hacienda Pública, IVA soportado no deducible criterio de caja		1.050

EJEMPLO 2

La sociedad AAA, acogida al régimen general del IVA, ha vendido y facturado el día 10 de marzo de 20X14 mercaderías por importe de 10.000 euros a la sociedad BBB, acogida al régimen del criterio de caja del IVA. Tipo de gravamen: 21 %.

El día 30 de septiembre se produce el cobro de la totalidad de la operación.

Solución

SOCIEDAD AAA (régimen general del IVA)

10 de marzo de 20X14

Por la venta de mercaderías:

El proveedor deberá declarar el impuesto devengado en la declaración-liquidación correspondiente al primer trimestre o al mes de marzo en función del periodo trimestral o mensual en que presenta sus autoliquidaciones periódicas.

Código	Cuenta	Debe	Haber
430	Cientes	12.100	
700	Ventas de mercaderías		10.000
477	Hacienda Pública, IVA repercutido		2.100

30 de septiembre de 20X14

Por el cobro de la totalidad de la operación:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	12.100	
430	Cientes		12.100

SOCIEDAD BBB (acogida al régimen especial del criterio de caja)

10 de marzo de 20X14

Por la compra de mercaderías:

El destinatario del derecho a deducir surge cuando se liquide la operación, esto es, el 30 de septiembre de 20X14, por lo que podrá ejercitar el derecho a partir de las declaraciones-liquidaciones que presente en esa fecha y dentro del plazo de cuatro años.

.../...

.../...

Código	Cuenta	Debe	Haber
600	Compras de mercaderías	10.000	
472X21	Hacienda Pública, IVA soportado no deducible criterio de caja	2.100	
400	Proveedores		12.100

10 de octubre de 20X14

Por el pago de la totalidad de la operación y la deducibilidad del IVA:

Código	Cuenta	Debe	Haber
400	Proveedores	12.100	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		12.100

Código	Cuenta	Debe	Haber
472	Hacienda Pública, IVA soportado	2.100	
472X021	Hacienda Pública, IVA soportado no deducible criterio de caja		2.100

NOTA: Este artículo también ha sido publicado en la Revista *Cefgestión*, núm. 184, diciembre 2013.

CONSULTAS PLANTEADAS AL ICAC

QUESTIONS FORMULATED TO ICAC

Juan del Busto Méndez

Profesor del CEF

BOICAC núm. 85, marzo 2011. Consulta 10. Fusión y escisión de elementos patrimoniales que no constituyen un negocio.

SUMARIO:

Sobre el tratamiento contable de las operaciones de fusión y escisión de elementos patrimoniales que no constituyen un negocio. En particular, se formulan las siguientes preguntas:

1. *Cuál es el adecuado tratamiento contable de las operaciones de escisión, reducción de capital y dividendos en especie en forma de activos no monetarios que no constituyen un negocio.*
2. *Qué criterios son aplicables en las operaciones de fusión entre empresas del grupo cuando los elementos patrimoniales que se transmiten no constituyen un negocio.*

Respuesta:

1. Transacciones de escisión, reducción de capital y dividendos en especie. La reducción de capital en la sociedad «transmitente» deberá contabilizarse en sintonía con el criterio publicado en la Consulta 2 del BOICAC número 55, de septiembre de 2003 (NFC018337), que este Instituto considera vigente en el nuevo marco contable, Plan General de Contabilidad (PGC) aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre. En particular, la respuesta a la citada consulta señala que:

«(...) se deberá cargar la partida de capital suscrito por el importe del valor nominal de las participaciones sociales afectadas por la reducción, y la diferencia, positiva

o negativa, entre el nominal de las acciones más las reservas que le correspondan y el valor por el que se ha pactado el reembolso, que será una deuda con el socio, se imputa a una partida de reservas. (...) Adicionalmente, si el pago de la citada deuda se efectúa mediante la entrega de activos no monetarios, podrá producirse, en su caso, el correspondiente resultado.»

La sociedad receptora contabilizará la operación de acuerdo con el criterio recogido en la Consulta 2 publicada en el BOICAC número 40, de diciembre de 1999 (NFC010555), con las precisiones que a continuación se indican: «(...)». Considerando que el objetivo del criterio es identificar el coste que se recupera, las referencias al valor teórico y las plusvalías existentes en la fecha de adquisición se siguen considerando válidas; si bien, en la actualidad, el valor teórico deberá calcularse por referencia al patrimonio neto de la empresa. La cita al criterio aplicable en las operaciones de permuta también se considera vigente pero adaptada al nuevo tratamiento que el PGC establece para estas operaciones, diferenciando entre permutas comerciales y no comerciales. Del mismo modo, deberá considerarse, en su caso, la doctrina incluida en la Consulta 6 del BOICAC número 74, de junio de 2008 (NFC030182), presumiéndose como no comercial la permuta cuando la sociedad receptora participe en la práctica totalidad del capital de la sociedad transmitente. Las operaciones de escisión, en la medida en que pongan de manifiesto una reducción de capital en la sociedad escindida deberán tratarse en sintonía con lo indicado para esta última operación, tanto en el socio como en la sociedad que reduce capital. En relación con el reparto de dividendos, la sociedad que distribuye el resultado contabilizará la operación de acuerdo con el criterio publicado en la Consulta 3 del BOICAC número 32, de diciembre de 1997 (NFC007201):

«(...) desde un punto de vista de racionalidad económica debe ser equivalente en su conjunto el pago de dividendos a través de la entrega de un activo con el importe monetario que le corresponda, si bien deberá tenerse en cuenta el posible resultado que se pueda poner de manifiesto en relación con la diferencia entre el dividendo aprobado y el valor contable por el que figure en la empresa el activo objeto de entrega. En este sentido, si el valor contable por el que están recogidos los activos fuese distinto que el importe del dividendo acordado, en general por ser este último superior al registrado, se obtendrá un resultado positivo por la diferencia. En caso contrario, con carácter general debería estar dotada la corrección valorativa correspondiente; si no fuera así, originará una pérdida que quedaría recogida como un resultado negativo.»

La sociedad que recibe el dividendo aplicará el criterio general regulado en la NRV 9.^a 2.8: «(...)».

2. Fusiones entre empresas del grupo. Las operaciones de fusión entre empresas del grupo en las que los elementos patrimoniales adquiridos no constituyen un negocio deben contabilizarse aplicando las reglas generales reproducidas en la presente respuesta y la doctrina del ICAC sobre las aportaciones no dinerarias, en función de que la contraprestación entregada consista en instrumentos de patrimonio propio [véase lo indicado para la sociedad que recibe la aportación no dineraria en la Consulta 9 del BOICAC número 84, de diciembre de 2010 (NFC040073)] o pueda

identificarse parcialmente como una operación de permuta cuando la sociedad adquirente participe en la transmitente (véase lo indicado para la sociedad receptora en las reducciones de capital).

EJEMPLO 1. Reducción de capital social: permuta comercial

La sociedad A adquirió en un ejercicio previo el 25 % de las acciones de la sociedad B, calificando la inversión como participación en asociadas. La situación patrimonial de ambas sociedades es la siguiente:

Cuentas a 1 de enero de 20X13	A	B
Inmovilizado material	225.000	80.000
Participaciones empresas grupo, B	20.000	
Terreno		3.500
Activo corriente	25.000	25.000
Total activo	270.000	108.500
Capital social	100.000	25.000
Reservas	50.000	35.000
Deudas	120.000	48.500
Total pasivo	270.000	108.500

La sociedad B acuerda la reducción de un 5 % del capital social, por lo que acuerda la amortización de ese porcentaje de acciones con la sociedad A, por un valor de 5.000 u.m. Se pacta que ese importe se haga efectivo mediante la entrega del terreno que tiene la sociedad B, al que se le asume un valor razonable de 5.000 u.m.

Solución

Se acuerda la amortización del 5 % de las acciones, lo que supone un capital social de 1.250 u.m. ($25.000 \times 5\%$). Debe darse de baja también la parte de reservas proporcional, por un importe de 1.750 u.m. ($35.000 \times 5\%$). La diferencia entre ese importe, y el valor por el que se ha pactado la amortización de las acciones, debe reconocerse contra reservas, por lo que se debe reconocer una disminución adicional de las reservas de la sociedad por importe de 2.000 u.m.

.../...

.../...

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
100	Capital social	1.250	
113	Reservas voluntarias	1.750	
113	Reservas voluntarias	2.000	
55-	Deuda con socios por reducción de capital social		5.000

Esa deuda con el socio se hace efectiva mediante la entrega de un terreno que figuraba en cuentas de la sociedad por un importe de 3.500 u.m. Debemos reconocer un beneficio en la operación por la diferencia entre el valor contable del mismo, y el valor que se le ha dado a efectos de la reducción de capital:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
55-	Deuda con socios por reducción de capital social	5.000	
210	Terrenos		3.500
771	Beneficios procedentes del inmovilizado material		1.500

La sociedad A tenía reconocida la participación del 25 % por 20.000 u.m. En la asignación del coste, al 5 % que se amortiza debe asignársele un valor de 4.000 u.m. Según la consulta, debe aplicarse en dichas operaciones lo dispuesto en el plan para las permutas. Atendiendo a la definición que realiza el PGC de las permutas comerciales, entendemos que la permuta del 5 % de las acciones de la sociedad B por un terreno debe considerarse como permuta comercial.

Según la NRV 2.^a del PGC:

Se considerará que una permuta tiene carácter comercial si:

- La configuración (riesgo, calendario e importe) de los flujos de efectivo del inmovilizado recibido difiere de la configuración de los flujos de efectivo del activo entregado; o
- El valor actual de los flujos de efectivo después de impuestos de las actividades de la empresa afectadas por la permuta se ve modificado como consecuencia de la operación.

El asiento por la recepción del terreno, y la baja proporcional de la participación objeto de la reducción de capital, sería:

.../...

.../...

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
210	Terrenos	5.000	
2403	Participaciones en empresas del grupo		4.000
773	Beneficios procedentes de participaciones a largo plazo en partes vinculadas		1.000

EJEMPLO 2. Reducción de capital social: permuta no comercial

La sociedad A es la sociedad dominante del grupo de sociedades formado por las sociedades A y B, ya que suscribió el 100 % de las acciones de esta última en la constitución de dicha sociedad. La situación patrimonial de ambas sociedades en esta fecha es la siguiente:

Cuentas a 1 de enero de 20X13	A	B
Inmovilizado material	225.000	17.500
Participaciones empresas grupo, B	10.000	
Terreno		10.000
Activo corriente	25.000	5.000
Total activo	260.000	32.500
Capital social	100.000	10.000
Reservas	125.000	20.000
Deudas	35.000	2.500
Total pasivo	260.000	32.500

Se acuerda en este momento la reducción del capital social en un 50 %, mediante la entrega del terreno que figura en cuentas de la sociedad B, al que se le asigna un valor razonable de 15.000.

.../...

.../...

Solución

La sociedad B, en la reducción de capital social, debe dar de baja el capital social y la parte proporcional de las reservas que le correspondan a la parte proporcional de capital social que se da de baja. Cualquier diferencia entre el valor de la deuda con los socios, y el capital social más las reservas correspondientes, se debería reconocer contra reservas de la sociedad. Sin embargo en nuestro caso no se han dado diferencias.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
100	Capital social B	5.000	
113	Reservas voluntarias B	10.000	
55-	Deuda con socios por reducción de capital social		15.000

Al realizarse la reducción de capital social mediante la entrega de un activo no monetario que no supone un negocio, permite la norma el reconocimiento de un resultado por la diferencia entre el valor contable del mismo, y el valor acordado en la reducción de capital social.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
55-	Deuda con socios por reducción de capital social	15.000	
210	Terrenos		5.000
771	Beneficios procedentes del inmovilizado material		10.000

La sociedad A debe reconocer la operación conforme a lo dispuesto en el PGC para las permutas de inmovilizado. Presumen las consultas del ICAC que en las operaciones en las que la sociedad receptora participe en la práctica totalidad del capital social de la transmitente, la permuta debe calificarse de no comercial. Al recibir dicha calificación, el terreno recibido debería reconocerse por el valor contable de la parte de la inversión que se da de baja. A la hora de establecer un coste a la participación que debemos dar de baja en la operación, debemos asignar como coste el 50 % de la inversión, ya que ese es el porcentaje del patrimonio neto que se da de baja en este momento.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
210	Terrenos	5.000	
2403	Participaciones en empresas del grupo, B		5.000

.../...

.../...

En las cuentas consolidadas del grupo, debe reconocerse sin embargo el terreno por el valor para el grupo, que asciende a 10.000 u.m., por lo que se debe revalorizar el mismo incrementando las reservas del grupo:

Cuentas a 1 de enero de 20X13	A	B	Agregado	Eliminaciones	Consolidado
Inmovilizado material	225.000	17.500	242.500		242.500
Participaciones emp. grupo, B	5.000		5.000	-5.000	0
Terreno	5.000		5.000	5.000	10.000
Activo corriente	25.000	5.000	30.000		30.000
Total activo	260.000	22.500	282.500	0	282.500
Capital social	100.000	5.000	105.000	-5.000	100.000
Reservas	125.000	10.000	135.000	-10.000	125.000
Reservas soc. consolidadas			0	15.000	15.000
Resultado del ejercicio		5.000	5.000		5.000
Deudas	35.000	2.500	37.500		37.500
Total pasivo	260.000	22.500	282.500	0	282.500

EJEMPLO 3. Dividendo en especie

Las sociedades A y B constituyen un grupo de sociedades, al ostentar la sociedad A el control del 100 % de las acciones de la sociedad B. Esa participación se adquirió en la constitución de la sociedad B. La situación patrimonial de ambas sociedades a esta fecha es la siguiente:

Cuentas a 1 de enero de 20X13	A	B
Inmovilizado material	225.000	80.000
Participaciones empresas grupo, B	20.000	

.../...

.../...

.../...

Cuentas a 1 de enero de 20X13	A	B
.../...		
Terreno		15.000
Activo corriente	25.000	25.000
Total activo	270.000	120.000
Capital social	100.000	20.000
Reservas	50.000	35.000
Deudas	120.000	65.000
Total pasivo	270.000	120.000

La sociedad B aprueba un reparto de un dividendo en especie al socio único, la sociedad A, materializado mediante la entrega del terreno que figura en libros, al que se le asume un valor razonable de 20.000 u.m.

Solución

Antes de reconocer las operaciones en ambas sociedades vamos a comenzar elaborando las cuentas consolidadas del grupo, para compararlas con las cuentas una vez reconocida la operación en el grupo. Al haberse adquirido la participación en la constitución no será necesario reconocer plusvalías adquiridas ni diferencia de primera consolidación:

Cuentas a 1 de enero de 20X13	A	B	Agregado	Eliminaciones	Consolidado
Inmovilizado material	225.000	80.000	305.000		305.000
Part. emp. grupo, «B»	20.000		20.000	-20.000	0
Terreno		15.000	15.000		15.000
Activo corriente	25.000	25.000	50.000		50.000
Total activo	270.000	120.000	390.000	-20.000	370.000
Capital social	100.000	20.000	120.000	-20.000	100.000
Reservas	50.000	35.000	85.000	-35.000	50.000
					.../...

.../...

.../...

Cuentas a 1 de enero de 20X13	A	B	Agregado	Eliminaciones	Consolidado
.../...					
Reservas en soc. consol.				35.000	35.000
Deudas	120.000	65.000	185.000		185.000
Total pasivo	270.000	120.000	390.000	-20.000	370.000

Sociedad B

Al aprobarse el dividendo extraordinario, debe reconocerse esa deuda con el socio, reduciendo en la misma cuantía las reservas disponibles de la sociedad:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
113	Reservas voluntarias	20.000	
526	Dividendo activo a pagar		20.000

Ese dividendo se va a hacer efectivo mediante la entrega del terreno. Debe reconocerse en ese momento un beneficio por la entrega del terreno, al estar reconocido en libros por un valor de 15.000, siendo el valor que se le ha otorgado a efectos del reparto de dividendo de 20.000 u.m.:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
526	Dividendo activo a pagar	20.000	
210	Terrenos y bienes naturales		15.000
771	Beneficios procedentes del inmovilizado material		5.000

Sociedad A

La sociedad que recibe el dividendo debe reconocer el terreno, por su valor razonable, y un ingreso por el mismo importe.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
210	Terrenos	20.000	
760	Ingresos de participaciones en instrumentos de patrimonio		20.000

.../...

.../...

La situación patrimonial de ambas sociedades, después de la operación, sería la siguiente:

Cuentas a 1 de enero de 20X13	A	B
Inmovilizado material	225.000	80.000
Participaciones empresas grupo, B	20.000	
Terreno	20.000	
Activo corriente	25.000	25.000
Total activo	290.000	105.000
Capital social	100.000	20.000
Reservas	50.000	15.000
Resultado del ejercicio	20.000	5.000
Deudas	120.000	65.000
Total pasivo	290.000	105.000

Cuentas consolidadas del grupo

En la formulación de cuentas consolidadas debemos eliminar las operaciones realizadas entre empresas del grupo. La entrega del terreno por parte de la sociedad B ha supuesto para dicha sociedad el reconocimiento de un beneficio por 5.000. Ese beneficio se encuentra incorporado en el valor contable del terreno, que figura en las cuentas individuales de la sociedad por un importe de 20.000 u.m. El ajuste a reconocer en balance es:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio B	5.000	
210	Terrenos		5.000

Por el ajuste sobre la cuenta de pérdidas y ganancias:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
771	Beneficios procedentes del inmovilizado material	5.000	
129	Saldo del resultado del ejercicio		5.000

.../...

.../...

La sociedad A ha reconocido por dicha operación un resultado de 20.000 u.m., que debe ser eliminado en la formulación de las cuentas consolidadas. El ajuste para eliminar el mismo en el balance:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio A	20.000	
11	Reservas A		20.000

Por último, el ajuste necesario para eliminar el ingreso reconocido en la cuenta de pérdidas y ganancias será:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
760	Ingresos de participaciones en instrumento de patrimonio	20.000	
–	Saldo del resultado del ejercicio B		20.000

Considerando los ajustes comentados, la hoja de trabajo para formular las cuentas consolidadas del grupo sería la siguiente:

Cuentas a 1 de enero de 20X13	A	B	Agregado	Eliminación	Consolidado
Inmovilizado material	225.000	80.000	305.000		305.000
Part. emp. grupo, B	20.000		20.000		0
Terreno	20.000		20.000	–20.000	15.000
Activo corriente	25.000	25.000	50.000	–5.000	50.000
Total activo	290.000	105.000	395.000	–25.000	370.000
Capital social	100.000	20.000	120.000	–20.000	100.000
Reservas	50.000	15.000	65.000	5.000	70.000
Reservas en soc. consol.				15.000	15.000
Resultado del ejercicio	20.000	5.000	25.000	–25.000	0
Deudas	120.000	65.000	185.000		185.000
Total pasivo	290.000	105.000	395.000	–25.000	370.000

.../...

.../...

Comparando las mismas con las cuentas consolidadas del grupo antes de reconocer la operación, vemos como no ha afectado la operación a las cuentas consolidadas. El terreno sigue reconociéndose en las cuentas consolidadas del grupo por un importe de 15.000 y los resultados reconocidos en la operación se han eliminado. De haber participado socios externos sí que afectaría la operación a las cuentas consolidadas, ya que el activo no monetario entregado saldría del grupo, y el resultado reconocido por la entrega del mismo en la sociedad que reparte el dividendo no debería eliminarse.

EJEMPLO 4. Fusión entre empresas del grupo que no constituyen un negocio: permuta no comercial

Las sociedades A y B constituyen un grupo de sociedades, al ostentar la sociedad A el control del 100 % de las acciones de la sociedad B. Esa participación se adquirió en la constitución de la sociedad B. La sociedad A no realiza ninguna actividad más que la mera tenencia de terrenos con vistas a su revalorización, por lo que se considera que no constituye un negocio. La situación patrimonial de ambas sociedades a esta fecha es la siguiente:

Cuentas a 1 de enero de 20X13	A	B
Inmovilizado material	225.000	
Participaciones empresas grupo, B	20.000	
Terreno		52.500
Bancos	15.000	2.500
Total activo	260.000	55.000
Capital social	100.000	20.000
Reservas	50.000	15.000
Deudas	110.000	20.000
Total pasivo	260.000	55.000

Se acuerda en esta fecha la fusión de las sociedades A y B.

.../...

.../...

Solución

Al no considerarse un negocio la sociedad B, y ya que la sociedad A participa en la totalidad del capital social, debe reconocerse la operación como una permuta no comercial. Los activos y pasivos monetarios recibidos deben reconocerse aplicando la norma 9, por lo que el reconocimiento inicial de los mismos debe ser por su valor razonable.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
210	Terrenos	37.500	
572	Bancos	2.500	
17, 52	Deudas		20.000
2403	Participación en empresas del grupo, B		20.000

Javier Romano Aparicio

Profesor del CEF

BOICAC núm. 87, septiembre 2011. Consulta 6. Unión temporal de empresas. Integración en la contabilidad de los partícipes.

SUMARIO:

Sobre la integración de las operaciones realizadas por una unión temporal de empresas (UTE), en la contabilidad de los partícipes.

Respuesta:

Las UTE, a efectos mercantiles, no vienen obligadas a formular cuentas anuales, sino que son sus partícipes quienes deben recoger en su contabilidad las operaciones de la UTE, sin perjuicio de que si tuvieran que atender otro tipo de obligaciones, por ejemplo, las impuestas por la norma fiscal, deban llevar un reflejo documental de su actividad, en cuyo caso habrá que estar a lo previsto por la normativa correspondiente.

Desde una perspectiva estrictamente contable, la norma de registro y valoración (NRV) 20.^a «Negocios conjuntos» del Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, establece:

«Los negocios conjuntos pueden ser:

a) Negocios conjuntos que no se manifiestan a través de la constitución de una empresa ni el establecimiento de una estructura financiera independiente de los partícipes, como son las uniones temporales de empresas y las comunidades de bienes, y entre las que se distinguen:

(...)

2.1. Explotaciones y activos controlados de forma conjunta.

El partícipe en una explotación o en activos controlados de forma conjunta registrará en su balance la parte proporcional que le corresponda, en función de su porcentaje de participación, de los activos controlados conjuntamente y de los pasivos incurridos conjuntamente, así como los activos afectos a la explotación conjunta que estén bajo su control y los pasivos incurridos como consecuencia del negocio conjunto.

Asimismo reconocerá en su cuenta de pérdidas y ganancias la parte que le corresponda de los ingresos generados y de los gastos incurridos por el negocio conjunto, así como los gastos incurridos en relación con su participación en el negocio conjunto, y que de acuerdo con lo dispuesto en este Plan General de Contabilidad deban ser imputados a la cuenta de pérdidas y ganancias.

En el estado de cambios en el patrimonio neto y estado de flujos de efectivo del partícipe estará integrada igualmente la parte proporcional de los importes de las partidas del negocio conjunto que le corresponda en función del porcentaje de participación establecido en los acuerdos alcanzados.

Se deberán eliminar los resultados no realizados que pudieran existir por transacciones entre el partícipe y el negocio conjunto, en proporción a la participación que corresponda a aquel. También serán objeto de eliminación los importes de activos, pasivos, ingresos, gastos y flujos de efectivo recíprocos.

Si el negocio conjunto elabora estados financieros a efectos del control de su gestión, se podrá operar integrando los mismos en las cuentas anuales individuales de los partícipes en función del porcentaje de participación y sin perjuicio de que debe registrarse conforme a lo previsto en el artículo 28 del Código de Comercio. Dicha integración se realizará una vez efectuada la necesaria homogeneización temporal, atendiendo a la fecha de cierre y al ejercicio económico del partícipe, la homogeneización valorativa en el caso de que el negocio conjunto haya utilizado criterios valorativos distintos de los empleados por el partícipe, y las conciliaciones y reclasificaciones de partidas necesarias.»

Es decir, teniendo en cuenta que las UTE no son sujetos contables, para poder llevar un adecuado control interno, estas normalmente llevarán unos registros auxiliares cuya confección podrá realizarse de forma similar a los libros obligatorios de contabilidad de las empresas. Adicionalmente, se podrían formular unos estados financieros similares a los contenidos en el PGC.

Respecto a la forma y contenido de los registros contables que realice la UTE, en sintonía con lo indicado anteriormente, deberían permitir obtener toda la información necesaria para que las empresas que participen en ella puedan posteriormente atender sus obligaciones contables.

Por último, en cuanto a la integración de la UTE en la contabilidad del partícipe, deberá efectuarse de tal forma que al cierre del ejercicio figuren debidamente registrados y presentados en sus cuentas anuales todos los activos, pasivos, ingresos y gastos en la proporción que le corresponda en los términos indicados en la NRV 20.^a.

EJEMPLO

Nuestra sociedad constituyó a comienzos del ejercicio una UTE junto con otro socio, aportando cada uno de ellos 20.000 u.m. y participando cada uno de ellos en el 50 % de los resultados de la UTE. Si bien la UTE no se encuentra obligada a presentar cuentas consolidadas, se presentan al cierre del ejercicio los siguientes estados de situación en cuanto al patrimonio empresarial y a los resultados generados a lo largo del ejercicio:

Cuentas a 31 de diciembre de 20X13	A
Existencias	100.000
Bancos	12.000
Total activo	112.000
Aportación partícipes	40.000
Resultado ejercicio	12.000
Deudas	60.000
Total pasivo	112.000

Ventas	40.000
Coste de ventas	25.000
Margen ventas	15.000
Gastos financieros	3.000
Resultado del ejercicio	12.000

Solución

Las uniones temporales, al no tratarse de sociedades con personalidad jurídica, no deben reconocerse como participaciones en empresas del grupo, según recoge la norma 9.^a, sino que deben reconocerse según la norma de valoración 20.^a sobre negocios conjuntos. Aplicar dicha norma supone reconocer en las cuentas del partícipe su participación en los activos y pasivos controlados conjuntamente, así como la participación en los resultados del ejercicio e ingresos imputados directamente al patrimonio neto y flujos de efectivo en función de su participación.

.../...

.../...

Por motivos prácticos, se puede acudir a reconocer la inversión en la UTE de una forma similar a la participación en empresas del grupo, realizando la incorporación de todos los activos, pasivos, ingresos y gastos únicamente cuando se deban elaborar cuentas anuales. En ese sentido, la aportación a la UTE al comienzo del ejercicio se habría reconocido por el importe desembolsado, contra una cuenta de participación en UTE, que figuraría de forma transitoria en libros de la sociedad hasta que se deban formular cuentas anuales, momento en que se producirá la integración proporcional de activos, pasivos, ingresos y gastos. El asiento en la constitución de la UTE sería:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
-	Participación en UTE	20.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		20.000

Al cierre del ejercicio se debe proceder a la integración proporcional del negocio que supone la UTE. Al ser el porcentaje de participación del 50 %, ese será el porcentaje de activos y pasivos netos que debamos incorporar:

Cuentas a 31 de diciembre de 20X13	UTE	50 % a incorporar
Existencias	100.000	50.000
Bancos	12.000	6.000
Total activo	112.000	56.000
Aportación partícipes	40.000	20.000
Resultado ejercicio	12.000	6.000
Deudas	60.000	30.000
Total pasivo	112.000	56.000

Para incorporar la participación en el balance de la sociedad, se debe dar de baja en este momento la cuenta transitoria con la UTE, y reconocer la parte proporcional de activos, pasivos y resultado del ejercicio:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
3	Existencias	50.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	6.000	

.../...

.../...

.../...

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
.../...			
-	Participación en UTE		20.000
129	Resultado del ejercicio		6.000
-	Deudas		30.000

De igual modo se debe proceder en la cuenta de pérdidas y ganancias, incorporando la parte proporcional de los ingresos y gastos reconocidos por la UTE en las cuentas de la sociedad partícipe:

	UTE	50 % a incorporar
Ventas	40.000	20.000
Coste de ventas	25.000	12.500
Margen ventas	15.000	7.500
Gastos financieros	3.000	1.500
Resultado del ejercicio	12.000	6.000

El asiento para incorporar esa información en la cuenta de pérdidas y ganancias de la sociedad partícipe será el siguiente:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
60	Coste de venta	12.500	
66	Gastos financieros	1.500	
-	Saldo del resultado del ejercicio	6.000	
700	Ventas		20.000

Recensiones bibliográficas

Incongruencia y retroacción de actuaciones tributarias

Aitor ORENA DOMÍNGUEZ

J. M. Bosch Editor, Barcelona, 2013, 341 págs.

El libro que comentamos constituye un exhaustivo análisis de jurisprudencia con la finalidad de constatar las consecuencias de resoluciones de órganos de la Administración y de los Tribunales Económico-Administrativos que se exceden de las peticiones que contienen los recursos y reclamaciones o, por el contrario, no resuelven o de manera muy superficial tienen en cuenta las pretensiones de los contribuyentes. Y, como en muchos supuestos de incongruencia, se produce la retroacción de actuaciones, se trata también la procedencia de esta última.

La obra se estructura en dos amplios capítulos dedicados a cada uno de los temas enunciados en el título, completándose con un prólogo de Isaac MERINO JARA, catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad del País Vasco, una indicación bibliográfica final y el índice de sentencias del Tribunal Constitucional, Tribunal Supremo, Audiencia Nacional, Tribunales Superiores de Justicia de diversas comunidades autónomas y resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central que se citan en el libro.

El derecho a obtener una sentencia o resolución congruente con las pretensiones del recurso o reclamación forma parte, indudablemente, del derecho fundamental a la tutela judicial efectiva consagrado en el artículo 24 de la Constitución Española. Congruencia que en caso de faltar, aparte de determinar un claro vicio de motivación, provocaría un riesgo de indefensión en el recurrente. Aitor ORENA se refiere a ello en las primeras páginas, concibiendo la congruencia como un requisito fundamental de la parte dispositiva de las sentencias y resoluciones que obliga a comparar las pretensiones de las partes con la resolución adoptada. La incongruencia se daría por dar más o menos, o cosa distinta de lo pedido.

El autor considera el específico remedio que brinda la Ley General Tributaria (LGT) (art. 239.6) para los casos en que se alegue la existencia de incongruencia completa y manifiesta de la resolución y cuya utilidad pasa por «evitar pleitos innecesarios», comportándose el *recurso de anulación* como una suerte de reposición ante el Tribunal Económico-Administrativo que dictó la resolución (incongruente) recurrida.

Tomando como base lo que dispone el artículo 239 de la LGT, la congruencia se funda en la *obligación de resolver* sobre todas las cuestiones que ofrezca el expediente, deduciendo que «la Resolución ha de basarse en las pretensiones de las partes, siempre que las mismas tengan su fundamento en las alegaciones realizadas. Es decir, no debe fijarse si únicamente existe relación entre el suplico y el fallo, debe fijarse en las alegaciones realizadas, en las pretensiones de las partes recogidas en el "cuerpo" del escrito de las alegaciones». El autor discurre sobre la distinción entre pretensiones y alegaciones y la configuración del principio jurídico-procesal de con-

gruencia, en virtud del cual se aprecia una estrecha interconexión con el deber de motivación. Aunque «la motivación y la congruencia no exigen ni una correspondencia cuantitativa entre las alegaciones de las partes y los razonamientos del órgano que resuelve, ni que dicha motivación parta ineludiblemente del relato o presupuestos fácticos que la propia parte propone».

Del principio según el cual «el juez conoce el derecho aplicable» (*iura novit curia*) no puede extraerse que las resoluciones tengan que dar los mismos argumentos jurídicos, o emplear las mismas normas sobre las que basar la decisión, que los empleados por las partes, aunque sí limita el planteamiento de nuevas cuestiones que no se suscitaron por aquellas, pues esta introducción *ex officio* vulneraría los principios de contradicción y congruencia.

Luego se plantea si el derecho a obtener una resolución congruente comporta obligación de responder a todas las alegaciones de los interesados y si la incongruencia puede constituir error de hecho o un defecto formal que implique la anulabilidad de la resolución. También se resalta la importancia del requisito estudiado en resoluciones y sentencias sobre expedientes sancionadores por la vigencia del principio acusatorio. Y se plantean los derechos que pueden quedar vulnerados en los pronunciamientos incongruentes.

El trabajo prosigue con la consideración de los distintos tipos de incongruencia que se han dado en la jurisprudencia: *omisiva*, por contener el fallo menos de lo que fue pedido (preterición de la *causa petendi*) y que puede no resultar fácil de determinar con generalidad; *extra petitum* o por exceso, que se dará si el pronunciamiento concede algo que no se pidió, aunque el juzgador puede, como ya se ha indicado, fundar su fallo en normas no invocadas pero que deben aplicarse al caso; *ultra petitum*, que supone que la resolución va más allá de lo pedido, sin que pueda apreciarse este vicio si las cuestiones introducidas guardan la debida relación con las que constan en el expediente; *incongruencia por error*, también llamada mixta, si tal y como se ha afirmado en la jurisprudencia constitucional se razona sobre pretensiones absolutamente ajenas al debate procesal planteado y se deja sin respuesta a las pretensiones que motivaron el recurso.

Aitor ORENA trata de dar respuesta a diversos interrogantes a la luz de la doctrina judicial manejada: ¿Qué supone la incongruencia omisiva? ¿Qué ocurre cuando se plantea ante un Tribunal la posible existencia de incongruencia omisiva? ¿Qué ocurre cuando se plantea ante un Tribunal la posible existencia de incongruencia *ultra petita*? Y, más adelante, se señalan diversos supuestos, obtenidos también de la jurisprudencia, en los que no cabe apreciar incongruencia.

A la vista de la previsión efectuada por el artículo 237 de la LGT, que faculta a los órganos económico-administrativos para examinar y resolver cuestiones no planteadas por los interesados, el autor entiende que esta extensión de la revisión está sujeta a los límites de la interdicción de la *reformatio in peius* y el propio principio de congruencia para no alejarse de las pretensiones iniciales que hayan sido formuladas.

Pasando ya al siguiente capítulo de la obra que comentamos, el análisis de la retroacción de actuaciones arranca diferenciándola «de la reposición que objetivamente se produce cuando se anula o reforma un acto». Como indica el autor: «debe distinguirse entre una "mera ejecución" o una

verdadera retroacción. Si la tarea consiste en adoptar sin más un nuevo acuerdo de liquidación nos encontraremos ante un supuesto de "mera ejecución" y si por el contrario la tarea consiste en realizar nuevas actuaciones inspectoras, nos encontraremos ante una verdadera retroacción», siendo a esta última a la que resultará de aplicación el límite temporal señalado en el artículo 150.5 de la LGT.

En el trabajo se observa la normativa que ampara la retroacción de actuaciones tributarias: Ley General Tributaria (art. 239), Reglamento General de Revisión en Vía Administrativa (art. 66) y Reglamento de las Actuaciones y los Procedimientos de Gestión e Inspección Tributaria (art. 61.4).

Para responder a si cabe ordenar la retroacción de actuaciones en cualquier supuesto, el autor observa la distinción entre vicios o defectos formales y defectos de fondo o materiales, adentrándose después en la variada casuística que se aprecia en las distintas resoluciones y sentencias estudiadas.

Así, se consideran, como supuestos en los que se ha juzgado admisible ordenar la retroacción: anulación por defectos formales o vicios de procedimiento que impidan realizar un examen del fondo del asunto, permitiéndose la retroacción cuando contribuya a satisfacer los derechos del contribuyente vulnerados por el acto invalidado; falta de motivación de la liquidación; en supuestos de vicios formales que hubieran causado indefensión; cuando se ha privado al recurrente del derecho a efectuar alegaciones, provocándole indefensión; ante la falta de constancia de la identidad del funcionario actuante de un órgano económico-administrativo y puesta de manifiesto del expediente para formular alegaciones; en supuestos en que una vez interpuesta la reclamación sin efectuar alegaciones, el Tribunal procede al archivo de la misma sin requerir al interesado y con apercibimiento de que la falta de alegaciones conlleva la caducidad de la acción; por producción de vicios formales como la ausencia del trámite de audiencia y la falta de motivación de la resolución originariamente impugnada; al haberse efectuado actuaciones de comprobación e inspección sin acuerdo del Delegado Especial de la Agencia Tributaria que autorizase el inicio de las mismas; si se ha privado del trámite de audiencia tras la propuesta de liquidación provisional; cuando se haya prescindido totalmente del procedimiento establecido; ante la falta de expediente completo; para que la Dependencia de Gestión vuelva a resolver el recurso de reposición si no tuvo en cuenta previamente la documentación aportada por el recurrente; cuando se ha producido una falta de notificación de requerimiento de subsanación de defectos en la interposición de la reclamación y posterior resolución de inadmisión de la misma; cuando haya sido ineficaz la notificación del trámite de alegaciones.

Y los supuestos en que no se ha estimado procedente la retroacción de actuaciones: anulación por defecto de forma sin retroacción por razones de economía procesal al haberse pronunciado el Tribunal sobre la cuestión planteada en la demanda; anulación de acuerdo sancionador por falta de motivación de los elementos calificadores de la infracción; improcedencia de la regularización efectuada por la Inspección al tomar, como referencia, valoraciones que no son de mercado; imposibilidad de retrotraer actuaciones para que la Inspección pueda acreditar el hecho que motiva la no aplicación de una determinada bonificación; en supuestos en que el órgano económico-administrativo debía haber entrado a valorar el fondo del asunto; si la Inspección no

probó los hechos en la regularización practicada en primer lugar; si el Tribunal Económico-Administrativo Central inadmite improcedentemente un recurso de alzada por razón de la cuantía; en supuestos de falta de motivación de acuerdos sancionadores; cuando se anula una liquidación tributaria por razones de fondo.

La amplia incidencia de la retroacción de actuaciones en las comprobaciones de valores merece un tratamiento aparte en el libro, que se completa con el examen de la jurisprudencia más relevante acerca de la llamada doctrina del « tiro único » (STSJ de la Comunidad Valenciana de 17 de junio de 2010 y STS de 19 de noviembre de 2012), los principios y límites que pueden ser vulnerados por la retroacción, así como de los que permiten que la misma tenga lugar y las consecuencias que plantea sobre la prescripción y los intereses de demora.

Miguel Ángel Martínez Lago

Delitos e infracciones contra la Hacienda Pública

Emilio OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO (dir. y coord.) y varios autores más
Tirant lo Blanch, Valencia, 2009, 556 págs.

Este libro constituye uno de los más apreciables resultados alcanzados por diversos integrantes de un grupo de investigación interdisciplinar de la Universidad Complutense de Madrid, dedicado a estudiar fórmulas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, que ha contado con la dirección de Emilio OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO, catedrático de Derecho Penal de dicha Universidad.

Los análisis que se reúnen en la obra y la abundante indicación de la jurisprudencia recaída sobre los distintos problemas que aparecen tratados buscan proporcionar las claves para que, tanto el investigador académico, como los profesionales prácticos, puedan desenvolverse en cuanto rodea a las infracciones, estén o no criminalizadas, contra la Hacienda Pública.

Aunque no aparezca formalmente dividido así el libro, cabe apreciar dos claras partes que se corresponden, precisamente, con la circunstancia que acaba de mencionarse: el dato formal o jurídico-positivo de tipificación de los delitos en el Código Penal y de las infracciones y sanciones administrativas en la Ley General Tributaria.

Los siete primeros capítulos han sido escritos por penalistas. El primero lo firma Ignacio AYALA GÓMEZ, profesor titular y abogado, quien se asoma al pasado, observando los antecedentes legislativos de los actuales delitos contra la Hacienda Pública para extraer los aspectos fundamentales de la presente regulación. Se explican así las tipificaciones procuradas por los Códigos de 1822, 1848, 1850 y 1870, la regulación que introdujo la Ley 50/1977, de 14 de noviembre, de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal, los proyectos de reforma posteriores hasta la Ley Orgánica 2/1985, de 29 de abril, de delitos contra la Hacienda Pública y la reforma que llevaría a la aprobación del Código Penal de 1995 por la Ley Orgánica 12/1995, de 12 de diciembre.

El respectivo objeto de protección de las incriminaciones incorporadas al Título XIV del Libro II de dicho Código es tratado por el director de la publicación, que arranca de lo preceptuado en el artículo 31 de la Constitución e infiere unos ámbitos de tutela —la obtención de recursos mediante el sistema tributario y el empleo a través del gasto público— de mayor concreción que la genérica «ordenación pública de la economía». A partir de estas consideraciones se atiende, en primer término, a los delitos señalados en los artículos 305 y 310 del Código Penal, descartando que su bien jurídico pueda cifrarse en términos de «lealtad hacia el Estado» y circunscribiendo aquel en el derecho de crédito de que son titulares las Haciendas Públicas además de dar pasos ulteriores para descubrir la cualidad del objeto protegido por las correspondientes conductas típicas. Después se observa el fraude de subvenciones del artículo 308, señalando que es el interés de la Administración al cumplimiento del plan, proyecto o fin para el que se estableció el régimen subvencional el bien jurídico estricto de esta figura.

En el capítulo tercero, el profesor AYALA se refiere a la extendida consideración del delito fiscal como una «norma penal en blanco», lo que exige tener que estar a la legalidad extrapenal fiscal, a los rasgos definidores que desde el Derecho Tributario se procuren de la relación jurídico-tributaria, para

no caer en soluciones técnicas y consecuencias político-criminales inaceptables para con los principios de reserva de ley y de seguridad jurídica. Posteriormente se analizan las conductas típicas que aparecen en la defraudación tributaria a partir de la evolución que han tenido las opiniones de la doctrina científica y de la jurisprudencia en el debate entre las denominadas teorías del engaño y las que preconizan que dicho delito ha de ser incluido entre los de *infracción de deber*, tratando de procurar una conciliación de ambos postulados y resaltando la crisis de la doctrina del «error». Para este autor, «defraudar consiste en realizar conductas engañosas que lesionan o ponen en peligro el bien jurídico protegido... (el interés patrimonial de la recaudación en la fase de liquidación de los tributos). Es evidente, por lo tanto, que será disvalioso todo comportamiento mendaz que impida o dificulte la cuantificación de la deuda, es decir, que no permita a la Hacienda correspondiente conocer (en eso consiste el engaño) los elementos necesarios para cuantificar la deuda, es decir, proceder correctamente a su liquidación. El tipo no exige que Hacienda sea *engañada* (estado de error) sino que la conducta (*engañoso*) sea idónea para generar el resultado típico (la lesión de aquel interés) y, además, que la víctima del delito (Hacienda) no pueda desarrollar ordinaria y correctamente las potestades que conforman su función liquidadora y recaudatoria, aspecto este muy diferente de la existencia o exigencia de un *error*».

Complementando el estudio del delito fiscal, Susana HUERTA TOCILDO, catedrática de Derecho Penal, se centra, dentro del capítulo cuarto, en el tratamiento de dos cuestiones que han interesado de manera muy significativa a la doctrina penal y tributaria. Por una parte, está la relación entre el fraude de ley tributaria y la modalidad de defraudación típica caracterizada como delito fiscal que ha suscitado el pronunciamiento del Tribunal Constitucional en varias ocasiones (SSTC 120/2005, de 10 de mayo; 48/2006, de 13 de febrero, y 129/2008, de 27 de octubre). Por otra, están los problemas en lo tocante al cómputo del plazo de prescripción tributaria y del delito fiscal, exponiendo las posiciones más relevantes de los autores y de la jurisprudencia del Tribunal Supremo, reflejando también la perspectiva constitucional sobre la cuestión.

Los profesores OCTAVIO DE TOLEDO y DELGADO GIL estudian a continuación, en los capítulos quinto y sexto de la obra que comentamos, los restantes delitos contra la Hacienda Pública. En primer término, se refieren a los tipos comprendidos en el artículo 310 del Código Penal: delitos relacionados con la observancia, a efectos tributarios, de la actualización y el orden en la contabilidad mercantil y en los libros y registros fiscales que, más abreviadamente, se ha dado en conocer como «delito contable». Y, después, tratan ya los componentes normativos de los fraudes de subvenciones previstos en el artículo 308 del Código Penal.

En el capítulo séptimo y último de los de Derecho Penal, Miguel Ángel IGLESIAS RÍO considera las cláusulas de regularización tributaria y relativas a las subvenciones de los artículos 305.4 y 308.4 del Código Penal, interesándose por su constitucionalidad –a partir del respeto que ha de darse al principio de igualdad de trato y el derecho fundamental a no declararse culpable–, naturaleza y fundamento jurídico, requisitos estructurales de la exención de pena por regularización y causas de bloqueo del levantamiento de la pena.

Los tres capítulos siguientes abordan la regulación de las infracciones y sanciones tributarias, así como del procedimiento para que la Administración ejerza su potestad sancionadora.

Quien firma esta recensión se ocupó de las principales características del régimen sancionador tributario previsto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, analizando la respectiva significación de los principios de reserva (relativa) de ley que rige en la tipificación de infracciones y sanciones tributarias, las exigencias que depara el principio de tipicidad y la prohibición de aplicación analógica *in malam partem*, volviendo a traer argumentos de la jurisprudencia constitucional sobre la inaptitud del empleo del «conflicto en la aplicación de la norma tributaria» (art. 15 LGT) para fundamentar condenas por delito fiscal, frente a la viabilidad de la simulación en dicho campo. También se estudian los principios de retroactividad favorable, responsabilidad subjetiva, no concurrencia (ne bis in ídem) y proporcionalidad. A partir de dicho examen entran también en consideración aspectos referidos a la autoría y participación en la comisión de infracciones, extensión de la responsabilidad por sanciones, derecho a la no reiteración de procedimientos sancionadores, concurso de circunstancias graduatorias de la sanción y de calificación de la infracción, la clasificación tripartita y la calificación unitaria de las infracciones, naturaleza y finalidad de las sanciones, su clasificación y determinación concreta y formas de extinción de la responsabilidad por infracciones.

En el capítulo noveno, la profesora VERDESOTO GÓMEZ entra de lleno en el sistema de infracciones y sanciones previsto en los artículos 191 a 206 de la LGT. El estudio de los tipos concretos se realiza adoptando una clasificación basada en la producción y preparación de perjuicio económico frente a las que no conllevarían dicho efecto. Así, dentro del primer grupo se consideran la omisión de ingresos tributarios que debieran resultar de una autoliquidación; el incumplimiento de la obligación de presentar de forma completa y correcta las declaraciones o documentos necesarios para que la Administración pueda liquidar el tributo y, también, la obtención indebida de devoluciones tributarias. Como infracciones que preparan el resultado de perjuicio económico para la Hacienda Pública están las conductas consistentes en solicitar indebidamente devoluciones, beneficios o incentivos fiscales; la improcedente determinación o acreditación de partidas positivas, negativas o créditos tributarios aparentes y la imputación incorrecta o falta de imputación de bases o cuotas por las entidades sometidas a un régimen de imputación de rentas. Finalmente, estarían las infracciones de deberes relacionados con la aplicación de los tributos (del deber de presentar declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones y contestaciones a requerimientos administrativos; infracciones contables y registrales; de los deberes de facturación o documentación; del deber de utilizar el número de identificación fiscal y otros números o códigos; obstrucción de las actuaciones administrativas e infracciones entre los sujetos obligados en las obligaciones tributarias a cuenta).

En el último capítulo, el profesor ALMUDÍ CID lleva a cabo un minucioso estudio del procedimiento sancionador en materia tributaria que arranca con la consideración de las exigencias que vienen impuestas al mismo (principio de legalidad, traslación de los principios formales del procedimiento penal y autonomía del procedimiento para la imposición de sanciones respecto de aplicación de los tributos) y los efectos derivados de la inobservancia del procedimiento sancionador (invalidez sobrevenida de sanciones impuestas, posibilidad de subsanación de vicios procedimentales en ulteriores procedimientos revisores o jurisdiccionales y otros aspectos relacionados con la ejecución de resoluciones y sentencias). Luego se analizan los distintos trámites que han de darse en el procedimiento sancionador separado, modos de finalización del mismo, tramitación abreviada y

renuncia al procedimiento separado, amén de la tramitación de actas con acuerdo. Como especialidades procedimentales se comentan las que conciernen a la imposición de sanciones no pecuniarias y la concurrencia del procedimiento sancionador tributario con un procedimiento penal. Al final se refiere el autor a la impugnación de las sanciones tributarias tanto en la vía administrativa, como en la contencioso-administrativa.

Miguel Ángel Martínez Lago