

CEF.-

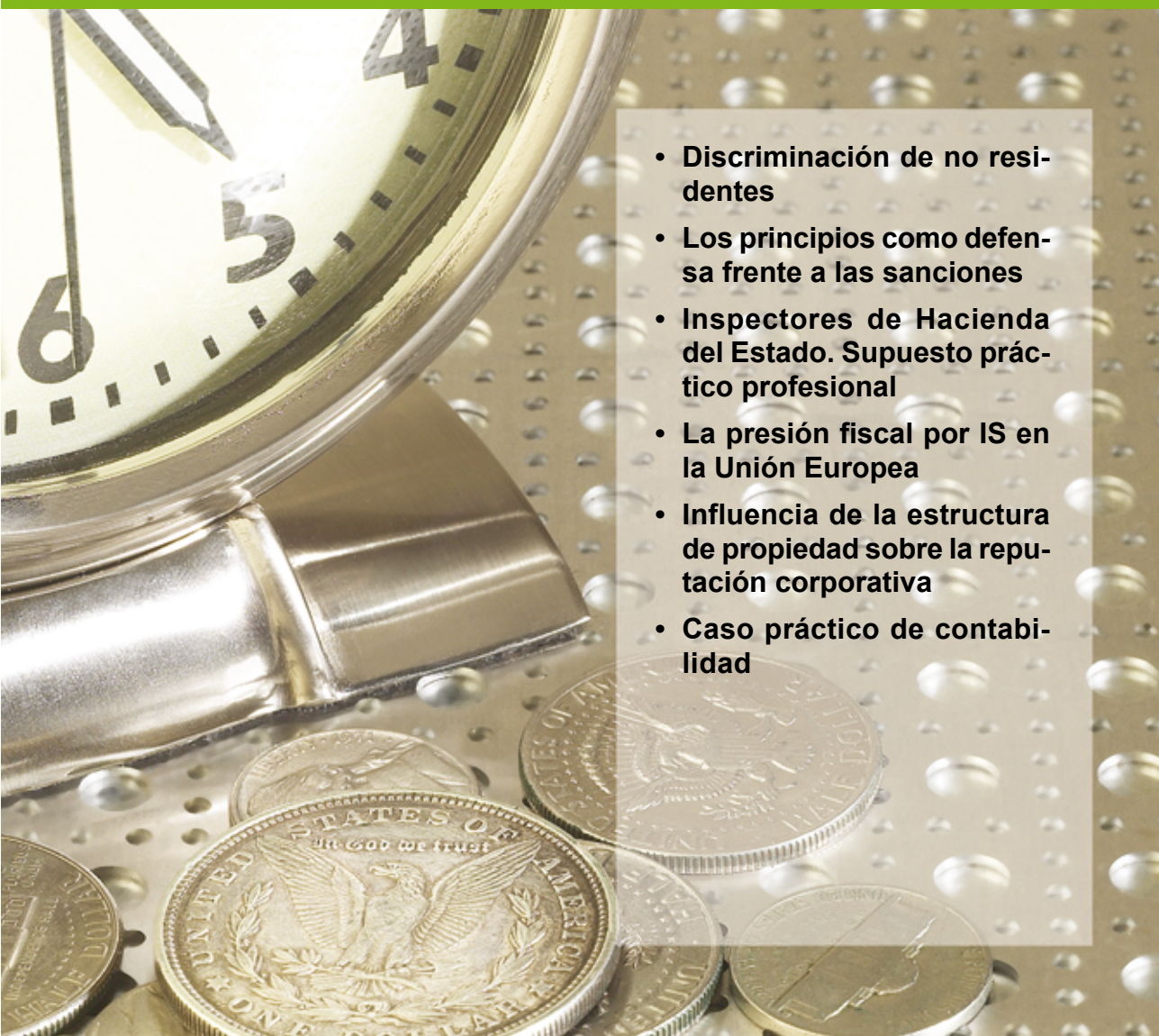
Contabilidad y Tributación

Comentarios y Casos Prácticos

ISSN: 1138-9540

Revista mensual núm. 307

Octubre 2008



- **Discriminación de no residentes**
- **Los principios como defensa frente a las sanciones**
- **Inspectores de Hacienda del Estado. Supuesto práctico profesional**
- **La presión fiscal por IS en la Unión Europea**
- **Influencia de la estructura de propiedad sobre la reputación corporativa**
- **Caso práctico de contabilidad**

CENTRO DE ESTUDIOS FINANCIEROS

Viriato, 52
28010 MADRID

Gran de Gràcia, 171
08012 BARCELONA

Alboraya, 23
46010 VALENCIA

Ponzano, 15
28010 MADRID

www.cef.es

902 88 89 90

info@cef.es

OCTUBRE 2008 – NÚMERO 307

DIRECTOR

Roque de las Heras Miguel

COORDINADORES

M.^a José Leza Angulo

Javier Romano Aparicio

CONSEJO ASESOR

- Sotero Amador Fernández
(Profesor del Centro de Estudios Financieros)
- Juan Arrieta Martínez de Pisón
(Vicedecano de Postgrado de la Facultad de Derecho y Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. UAM)
- Eduardo Bueno Campos
(Catedrático de Economía de la Empresa. UAM)
- Inocencio Carazo González
(Socio Director de INSEA & Abogados)
- José Luis Cea García
(Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad. UAM)
- Manuel García-Ayuso Covarsí
(Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad. Universidad de Sevilla)
- Lorenzo de las Heras Miguel
(Inspector de Entidades de Crédito. Banco de España)
- Luis Alberto Malvárez Pascual
(Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Huelva)
- Alfonso Martínez García Monco
(Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Alcalá)
- Juan Monterrey Mayoral
(Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad. Universidad de Extremadura)
- Francisco Palacio Ruiz de Azagra
(Vocal del Tribunal Económico-Administrativo Central)
- Carlos Palao Taboada
(Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. UAM)
- José Ramón Ruiz García
(Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de La Coruña)
- J. Andrés Sánchez Pedroche
(Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Castilla-La Mancha)
- Eduardo Sanz Gadea
(Inspector de Hacienda del Estado. Ministerio de Economía y Hacienda)
- Enrique Villanueva García
(Profesor Titular de Economía Financiera y Contabilidad. UCM)

SUMARIO

	Página
TRIBUTACIÓN	
57/2008 Entre la discriminación y la armonización: el régimen fiscal del no residente en España a la luz del Derecho comunitario 2.º PREMIO ESTUDIOS FINANCIEROS 2008 (Violeta Ruiz Almendral)	3
58/2008 Posibilidades de defensa que ofrecen los principios en los procedimientos sancionadores tributarios (Nuria Puebla Agramunt)	69
59/2008 Supuesto práctico profesional (ejercicio propuesto para el ingreso al Cuerpo Superior de Inspectores de Hacienda del Estado) (Patricia Aparicio González, Álvaro Valverde González y Eva Martín Díaz)	113
CONTABILIDAD Y TRIBUTACIÓN	
60/2008 La presión fiscal por Impuesto sobre Sociedades en la Unión Europea (Elena Fernández Rodríguez, Antonio Martínez Arias y Santiago Álvarez García)	163
CONTABILIDAD	
61/2008 La influencia de la estructura de propiedad sobre la reputación corporativa. Evidencia empírica para el caso español 2.º PREMIO ESTUDIOS FINANCIEROS 2008 (Juan Bautista Delgado García, Esther de Quevedo Puente y Virginia Blanco Mazagatos)	185
62/2008 Segundo ejercicio de las pruebas selectivas para el ingreso en el Cuerpo de Inspectores de Hacienda de la Comunidad de Madrid) (Sotero Amador Fernández)	209
RECENSIONES BIBLIOGRÁFICAS	237

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.

REVISTA DE CONTABILIDAD Y TRIBUTACIÓN

- REDACCIÓN Y ADMINISTRACIÓN:

C/ Viriato, 52 - 28010 MADRID

Telf.: 902 88 89 90

- 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 (2008): 129,81 € (IVA no incluido)

Comprende dos volúmenes:

1.º Legislación, Consultas, Jurisprudencia (en papel).

2.º Comentarios y Casos prácticos (en papel e internet).

- SUSCRIPCIÓN ANUAL (2008) 187,51 € (IVA no incluido)

(Comprende los dos volúmenes indicados anteriormente y

al final de cada año se recopilan en Tomos independientes:

Legislación, Jurisprudencia y Normativa contable).

- NÚMEROS SUELTOS (Completo):

– Suscriptores 14,43 € (IVA no incluido)

– No suscriptores 19,24 € (IVA no incluido)

En la página www.cefllegal.com, encontrará publicados todos los artículos de la *Revista de Contabilidad y Tributación* desde el número 100. Aquellos artículos que se correspondan con su período de suscripción los podrá obtener de forma gratuita, los anteriores a su fecha de alta en el producto tendrán un descuento del 50%.

© CENTRO DE ESTUDIOS FINANCIEROS

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

ENTRE LA DISCRIMINACIÓN Y LA ARMONIZACIÓN: EL RÉGIMEN FISCAL DEL NO RESIDENTE EN ESPAÑA A LA LUZ DEL DERECHO COMUNITARIO

VIOLETA RUIZ ALMENDRAL

*Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario de la
Universidad Carlos III de Madrid*



Este trabajo ha obtenido el 2.º **Premio Estudios Financieros 2008** en la modalidad de **TRIBUTACIÓN**.

El Jurado ha estado compuesto por: don Carlos PALAO TABOADA, don Juan ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, doña M.ª José LEZA ANGULO, don Alfonso MARTÍNEZ GARCÍA MONCO, don FRANCISCO PALACIO RUIZ DE AZAGRA y don José Ramón RUIZ GARCÍA. Los trabajos se presentan con seudónimo y la selección se efectúa garantizando el anonimato de la autora.

Extracto:

EL proceso de armonización fiscal impropia llevado a cabo por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (TJCE), y alimentado en parte por la Comisión europea, está propiciando una transformación radical de la imposición sobre la renta de no residentes en los Estados miembros. La premisa tradicional en la que se basa el Derecho tributario internacional; que los no residentes merecen un trato diferente de los residentes, pues se encuentran siempre en una situación no asimilable, comienza a ponerse en duda. El proceso de razonamiento del Tribunal es complejo e inacabado, pero comienza a observarse cómo el Derecho comunitario financiero y el Derecho tributario internacional se influyen mutuamente de manera creciente, dando lugar a una suerte de «Estatuto del no residente comunitario» que afecta a todos los aspectos de su régimen jurídico.

.../...

.../...

El Derecho tributario español ha ido adaptándose de manera escalonada y no siempre simétrica al proceso de armonización fiscal impropia acometido por el TJCE. Sin embargo, la verdadera reforma está por acometer, si se examina nuestro Derecho vigente desde la perspectiva de la doctrina comunitaria, por mucho que buena parte del régimen jurídico-tributario de los no residentes haya venido configurándose en parte a partir de y por la influencia de dicho marco jurídico-comunitario.

El propósito de este trabajo es doble. Por un lado, tratar de dar una imagen coherente de la doctrina actual del TJCE, exponiendo críticamente sus principales consecuencias. Por otro, analizar la desigual adaptación de nuestro ordenamiento, para dar cuenta de los principales problemas pendientes, en particular a la luz de la más reciente jurisprudencia del TJCE, que hace más acuciante la necesidad de una reforma.

Palabras clave: tributación internacional, impuesto sobre la renta de no residentes, principio de no discriminación y armonización fiscal.

Sumario

- I. Introducción.
- II. Las libertades comunitarias y la fiscalidad directa: una recapitulación.
- III. Las principales consecuencias de la jurisprudencia del TJCE sobre la fiscalidad de los no residentes.
- IV. El régimen jurídico del no residente en España.
- V. Conclusiones y propuestas para el futuro.

Bibliografía.

Anexo.

NOTA: La realización de este trabajo se ha beneficiado de una ayuda *José Castillejo*, concedida por el Ministerio de Educación y Ciencia para realizar una estancia de investigación en el Instituto Universitario Europeo (Florenia, Italia) durante los meses de enero a agosto, 2008. Asimismo, este trabajo se enmarca en el Proyecto de Investigación titulado «La armonización de la imposición sobre sociedades. Especial atención a los fenómenos de armonización jurisprudencial y contable (NIC/NIIF)», financiado por el Ministerio de Ciencia y Tecnología (número de referencia SEJ2006-01159/JUR). Investigador principal: Prof. Dr. D. Juan J. Zornoza Pérez. (Fecha de inicio: 01-10-2006. Fecha de finalización: 30-09-2009).

I. INTRODUCCIÓN

La jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (TJCE, en adelante) de los últimos años, pone en duda la base misma sobre la que se asienta el sistema de tributación de no residentes: que estos merecen un trato diferente de los residentes, pues se encuentran siempre en una situación no asimilable. Aunque aceptando la premisa, la doctrina del Tribunal viene estableciendo tantas excepciones y matices que comienza a configurarse un auténtico *estatuto del no residente comunitario* que, dado lo apresurado y heterogéneo del proceso, no resulta sencillo trasladar de inmediato a las legislaciones tributarias de los Estados miembros.

Con todo, esta doctrina ha dado ya lugar a que se acometan modificaciones sustanciales en los sistemas de fiscalidad directa de los Estados miembros. Con frecuencia estas modificaciones pretenden sobre todo salvar la tacha de discriminación, por lo que en ocasiones la coherencia del sistema tributario interno se compromete. Por ejemplo, porque se aplican a situaciones internas normas diseñadas para un contexto internacional, como sucede con parte de la normativa de operaciones vinculadas en el Impuesto sobre Sociedades español (art. 16 LIS¹) o porque quedan sin aplicarse en absoluto normas anti-abuso que tendrían sentido en el ámbito comunitario, como sucede con la norma de subcapitalización (art. 20 LIS).

De manera paralela, en particular en los últimos cinco años, se viene desarrollando un proceso de coordinación de la fiscalidad directa que bien puede desembocar en uno de los procesos de armonización fiscal más ambiciosos de la Unión Europea (UE), parangonable al seguido en el ámbito de los tributos indirectos. Me refiero a la propuesta de *Consolidación de la Base imponible del Impuesto sobre Sociedades*², que si bien es un proceso aún por desarrollar, es posible que pueda servir para arrojar luz sobre algunas de las cuestiones que ha planteado el TJCE y que a menudo han colocado el sistema de gravamen a los no residentes en un callejón sin salida. No es del todo ajeno a este proceso el hecho de que, a consecuencia de las sucesivas ampliaciones de la UE en 2004 y 2007, que incluyen Estados con modelos tributarios sustancialmente diversos, se haya producido una alteración del patrón de distribución de la renta a través del sistema tributario. En un momento en que se propone una auténtica armonización de la base del impuesto sobre sociedades, encontra-

¹ Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

² Vid. http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/common_tax_base/index_en.htm

mos sustanciales diferencias en la presión fiscal media. De acuerdo con la información más reciente de *Eurostat*, (2007) ³, la relación de la presión fiscal por relación al PIB oscila entre el 51,3 por 100 de Suecia al 28,0 por 100 de Rumanía. Con carácter general, los 15 Estados anteriores a 2004 presentan, con la excepción de Irlanda, sistemas tributarios con mayor presión fiscal, encontrándose las diferencias más sustanciales en la tributación directa, donde la diferencia de tipos marginales de gravamen llega a los 38 puntos ⁴. Esta disparidad dificulta, aún más que los propios condicionantes jurídicos, el inicio de un procedimiento de armonización de la fiscalidad directa.

En este contexto, el Derecho tributario español ha ido adaptándose de manera escalonada y no siempre simétrica al proceso de armonización fiscal impropia acometido por el TJCE. Sin embargo, la verdadera reforma está por acometer, si se examina nuestro Derecho vigente desde la perspectiva de la doctrina comunitaria, aunque es cierto que buena parte del régimen jurídico-tributario de los no residentes ha venido configurándose en parte a partir de y por la influencia de dicho marco jurídico-comunitario ⁵. Nuestro propósito en este trabajo es realizar un examen crítico de la desigual adaptación de nuestro ordenamiento, para dar cuenta de los principales problemas pendientes, en particular a la luz de la más reciente jurisprudencia del TJCE, que hace más acuciante la necesidad de una reforma. Con esta finalidad, nos centraremos en la imposición directa aplicable a los no residentes, en particular en los impuestos sobre la renta (IRPF, IS, IRNR), sin perder de vista los denominados impuestos patrimoniales (IP e ISD ⁶). En las líneas que siguen, y tras describir brevemente la situación actual de la armonización de la fiscalidad directa en la UE (apartado II) se examinarán en primer lugar las principales conclusiones de armonización impropia que se derivan de la jurisprudencia reciente del TJCE y que inciden sobre el régimen tributario del no residente (III), al objeto de analizar de manera crítica nuestro ordenamiento interno en un momento posterior (IV). Finalmente, realizaremos una reflexión sobre la situación actual de armonización de la imposición sobre la renta personal, y las opciones posibles para España a la luz de la evolución reciente del Derecho comunitario financiero (V).

³ Eurostat: *Taxation trends in the EU*. 2007. (disponible en: http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/index_en.htm, con acceso el 2 de enero de 2008).

⁴ La media de presión fiscal, ponderada por relación al PIB, se encuentra, para 2005, en el 39,6 por 100. En España asciende a un 35,6 por 100. En cuanto a la fiscalidad directa, los nuevos Estados miembros tienden a tener impuestos sobre la renta personal con tipo único (en torno al 16-19%). Las diferencias en el Impuesto sobre Sociedades son también sustanciales: del tipo del 10 por 100 búlgaro al máximo alemán del 38,7 por 100.

⁵ Las reformas, relativamente recientes, incorporadas por las Leyes 35/2006, de 28 de noviembre, *del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio*, y 36/2006, de 29 de noviembre, *de medidas para la prevención del fraude fiscal*, o la relevante Ley 16/2007, de 4 de julio, *de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea*, son un evidente reflejo de tal incidencia del Derecho comunitario, y en particular de su jurisprudencia. Piénsese, por poner solo un ejemplo, en la transformación del régimen tributario aplicable a los dividendos, lo que ha supuesto el abandono del denominado sistema de imputación, y su sustitución por un sistema de exención parcial; *vid* una atinada crítica en: RUIZ GARCÍA, J. R.: «La tributación de los dividendos en el proyecto de ley de reforma del impuesto sobre la renta». *Quincena Fiscal*, núm. 13/2006, págs. 12 y ss. Una visión general sobre las consecuencias de estas dos normas puede verse en: SANZ GADEA, E.: «Modificaciones introducidas en el Impuesto sobre Sociedades por las Leyes 35/2006 y 36/2006». *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, núm. 287/2007, págs. 10 y ss.

⁶ Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, *por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes*, Ley 19/1991, de 6 de junio, *del Impuesto sobre el Patrimonio*, Ley 29/1987, de 18 de diciembre, *del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*.

II. LAS LIBERTADES COMUNITARIAS Y LA FISCALIDAD DIRECTA: UNA RECAPITULACIÓN

La consecución del mercado interior es el objetivo primigenio de las libertades comunitarias ⁷. Para la consecución de dicho objetivo resulta imprescindible, la «supresión entre los Estados miembros de los obstáculos a la libre circulación de mercancías, personas, servicios y capitales» [art. 3.1 c) Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea-TCE en adelante ⁸]. Ello explica que los procesos de integración progresiva de los sistemas fiscales de la UE hayan obedecido primordialmente a la supresión o disminución de cualesquiera distorsiones fiscales ⁹. Para evitar esta modalidad de barreras fiscales, el Tratado fijó las bases necesarias para la armonización de la fiscalidad indirecta, otorgando un papel menor a la fiscalidad directa. Ello era lógico por diversos motivos, aparte de la salvaguarda de la soberanía de los Estados, y es que no era pensable, en la Europa a seis miembros del Tratado de Roma, que los impuestos directos fueran a generar grandes distorsiones al mercado común.

Las iniciativas de armonización, o coordinación, en materia de fiscalidad directa han sido asimétricas, e infructuosas, salvo excepciones. El problema, aún hoy, como ha resaltado la propia Comisión, es que «las propuestas en materia fiscal se han debatido con demasiada frecuencia de manera aislada y no enmarcadas en el contexto de una política más amplia de la Unión Europea» ¹⁰. Con todo, las Directivas Matriz-Filial, la Directiva de Fusiones o la Directiva del ahorro, entre otras iniciativas armonizadoras ¹¹, marcan un punto de inflexión relevante, a la vez que apuntalan la incipiente jurisprudencia comunitaria en materia de fiscalidad directa.

Pero estas iniciativas siguen siendo limitadas, y así, en claro contraste con esta situación de no armonización o no objetivo prioritario de la armonización, nos encontramos con un avanzado proceso de lo que se ha venido denominando «armonización fiscal impropia» o armonización de «segundo grado» ¹², llevada a cabo por el TJCE, a partir del principio de no discriminación en materia comuni-

⁷ Por todos, *vid*: GARCÍA PRATS, F. A.: «Incidencia del Derecho Comunitario en la configuración jurídica del Derecho Financiero (y III): Principios de justicia tributaria vs. Derecho Comunitario». *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, núm. 261/2001, pág. 754.

⁸ Tratado de Roma de 25 de marzo de 1957, Constitutivo de la Comunidad Europea. Versión consolidada tras la modificación del Tratado de Niza firmado el 26 de febrero de 2001.

⁹ Tempranamente entre nosotros: FUENTES QUINTANA, E.: *Política Fiscal e Integración Europea. España ante la integración europea*. Barcelona: Ariel, 1966, págs. 121 y siguientes. En relación con los diferentes tipos de distorsiones fiscales y sus posibles soluciones teóricas, véase: MATA SIERRA, M. T.: *La armonización fiscal en la Unión Europea*. Valladolid: Lex Nova, 1996, págs. 36 a 45.

¹⁰ Comisión Europea: Comunicación de la Unión Europea sobre «Política fiscal de la Unión Europea. Prioridades para los próximos años» (Documento COM (2001) 260 final). Diario Oficial núm. C 284 de 10/10/2001, págs. 6 a 19.

¹¹ Directiva 90/435/CEE del Consejo, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados Miembros diferentes, Directiva 90/434/CEE del Consejo, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros, Directiva 2003/48/CE del Consejo, de 3 de junio de 2003, en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses.

¹² *Vid.* tempranamente: FALCÓN Y TELLA, R.: «El papel de la Jurisprudencia en la armonización fiscal europea», en AA.VV.: *Sistema fiscal español y armonización europea*. Madrid: Marcial Pons, 1995, págs. 41 y siguientes.

taria y de las libertades fundamentales. Esto ha provocado una suerte de *revolución silenciosa* de los sistemas tributarios ¹³, que afecta con particular intensidad a los no residentes intracomunitarios.

1. La integración del mercado interior como elemento interpretativo del TJCE.

La «armonización negativa» que se lleva a cabo mediante un desarrollo jurisprudencial adolece necesariamente de incoherencias y asimetrías. Hasta cierto punto esto es inevitable, pues el Tribunal decide sobre la base de los casos que son admitidos. En el caso de la cuestión prejudicial, estos son a su vez seleccionados previamente por los Tribunales domésticos de los distintos Estados, que no siempre aceptan plantear la cuestión prejudicial. Los Tribunales españoles, en particular, son a menudo reacios a emprender este procedimiento. En efecto, pese a que la Comisión europea viene desempeñando un papel relativamente activo, en particular en los últimos tres años, a la hora de denunciar infracciones de los Estados miembros en materia de fiscalidad directa y libertades fundamentales, nadie debe llamarse a engaño: si España no ha resultado condenada en más ocasiones ante el TJCE es porque la vía más frecuente de denuncia de los sistemas tributarios, la cuestión prejudicial ¹⁴, es utilizada de manera estricta y limitada por nuestros Tribunales ¹⁵.

Tras el examen de la jurisprudencia del TJCE en materia tributaria, hay un dato que debe ser destacado, y es que el *iter* interpretativo del Tribunal viene a demostrar que, en buena medida, la tributación sigue siendo sobre todo un elemento instrumental a la construcción de una integración económica europea, al mismo tiempo que no constituye uno de los objetivos inmediatos de la Comunidad europea. El sistema tributario está subordinado a la consecución de las libertades fundamentales, y tiene tres objetivos; en primer lugar, crear una zona aduanera común (arts. 23 y 25 TCE), en segundo lugar, negativamente, no constituir un obstáculo a las libertades comunitarias [arts. 3.1 c), 12 y 39 y ss. del TCE] y finalmente, y solo «en la medida necesaria para el funcionamiento del mercado común», la tributación indirecta puede ser objeto de medidas de aproximación [arts. 3.1 h) y 93 TCE] ¹⁶.

¹³ Como afirmara F. VANISTENDAEL, si se llevaran a cabo las reformas tributarias necesarias para cesar las discriminaciones, estaríamos ante la mayor revolución fiscal en la historia de la Unión Europea; en: «Tax Revolution in Europe: The Impact of Non-Discrimination», en *European Taxation*, vol. 40, núms. 1-2, Jan-Feb, 2.000, pág. 4.

¹⁴ *Vid.* al respecto: WEILER J. H. R.: «A Quiet Revolution: the European Court of Justice and its Interlocutors». *Political Studies*, vol. 26/1994, pág. 510.

¹⁵ Esto ha recibido un espaldarazo indirecto por parte del Tribunal Constitucional, que afirma en la Sentencia 180/1993, que no se viola el derecho a la tutela judicial efectiva si el Tribunal de instancia considera que la cuestión es clara y no procede plantearla al TJCE, frente al criterio establecido por este último, en *CILFIT* (STJCE de 6 de octubre de 1982, Asunto 283/81); *vid.* BAQUERO CRUZ, J.: *Entre competencia y libre circulación. El derecho constitucional económico de la Comunidad Europea*. Madrid: Civitas, 2002, pág. 108.

¹⁶ Sobre la jurisprudencia económica del TJCE y su influencia en el sentido apuntado, es imprescindible el trabajo de uno de los actuales A.G. del Tribunal, POIARES MADURO, M.: *We The Court. The European Court of Justice and the European Economic Constitution*. Oxford: Hart Publishing, 1998, págs. 61 y ss. *Vid.* también la incidencia en materia tributaria en: SACCHETTO, C.: «ECJ Direct Tax Cases and Domestic Constitutional Principles: an Overview», en AVI-YONAH, R. S.; HINES, Jr., J. R.; LANG, M.: *Comparative Fiscal Federalism. Comparing the European Court of Justice and the US Supreme Court's Tax Jurisprudence*. The Netherlands: Kluwer Law International, 2007, pág. 2.

Naturalmente, esto impregna también la *forma* de razonar del Tribunal, que en todo caso difiere notablemente de los Tribunales constitucionales, entre otras razones porque el primero ejerce menor *self-restraint*, lleva a cabo una auténtica corrección técnica de las normas y, con carácter general, tiene mayor poder, pues el ámbito de su examen es mayor, yendo mucho más allá del mero *control de constitucionalidad* ¹⁷. Un Tribunal constitucional examina la justicia tributaria de una manera limitada. Se examina el tributo vigente –asumiendo que el legislador es libre para sujetar a gravamen unas u otras capacidades económicas. Por el contrario, el TJCE proyecta un análisis sobre un mayor ámbito de cuestiones. Paradójicamente, un Tratado que dedica poca atención a los impuestos directos, concede mayor poder a su principal intérprete para someter a un estricto examen la imposición directa. Más estricto, en ocasiones, que el que se permite un Tribunal constitucional nacional, pese a que este (dependiendo del Estado) pueda encontrar un apoyo mayor en un artículo de la Constitución dedicado a la materia tributaria. La proyección de la jurisprudencia del TJCE sobre el modelo de imposición sobre la renta de los no residentes constituye un interesante caso de estudio para comprender los efectos de la acción jurisprudencial –inconexa, incoherente, asimétrica– en contraste con la alternativa de la armonización directa que, paradójicamente, también permitiría a los Estados retomar las riendas del modelo de tributación sobre los no residentes.

La utilización del criterio del mercado interior por parte del TJCE, como principal elemento interpretativo, es rica en consecuencias. La más evidente es la preponderancia que adquiere el denominado *principio de neutralidad*, aplicado a las normas tributarias, y cuyo contenido dista de estar claro, más allá del sentido habitual como no injerencia en el mercado. Lo cierto es que predicar dicha neutralidad del sistema tributario es en el mejor de los casos un equívoco ¹⁸. Al mismo tiempo, en el razonamiento del Tribunal no se tiene en cuenta el sistema tributario y sus fines, y por ello tampoco se observa la vertiente del gasto. Ello es problemático porque también el gasto público forma parte del entorno económico de un país, y de las condiciones que hacen más fácil el ejercicio de los derechos, también de las libertades fundamentales. A menudo el Tribunal pierde de vista la función central de un sistema tributario precisamente como elemento que posibilita la existencia de un sistema jurídico. En suma, lo que se ha venido denominando *interés fiscal de los Estados* no es, como se pretende ¹⁹, un principio general común a todos los Estados miembros, sino más bien un elemento definitorio de todo sistema tributario en un Estado de nuestro entorno, cuya finalidad y elemento de legitimidad es la financiación de los gastos públicos (cfr. art. 31.1 Constitución Española). Por eso, no parece lógico que se contraponga, en el razonamiento del Tribunal, pero también de la doctrina, a las libertades comunitarias ²⁰.

En todo caso, el modo de argumentación del Tribunal no es la enfermedad, sino el síntoma de un modelo de armonización asistemático, cuyos objetivos no han sido revisados mucho más

¹⁷ Al respecto, debe verse: GARCÍA PRATS, F. A.: «Incidencia del Derecho Comunitario en la configuración jurídica del Derecho Financiero (y III): Principios de justicia tributaria vs. Derecho Comunitario...» cit. págs. 768 y ss.

¹⁸ De «mito de la neutralidad» habla A. GARCÍA PRATS, en: «Incidencia del Derecho Comunitario en la configuración jurídica del Derecho Financiero (y III): Principios de justicia tributaria vs. Derecho Comunitario...» cit. págs. 739 y 740, afirmando que una posición extrema sobre la neutralidad acabaría por negar vigencia al propio poder tributario. Sobre la imposibilidad de que las normas tributarias puedan ser neutrales, vid. NEUMARK, F.: *Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik*. Tübingen: J. C. B. Mohr-Paul Siebeck, 1970, pág. 261.

¹⁹ SACCHETTO, C.: «ECJ Direct Tax Cases and Domestic Constitutional Principles: an Overview...» cit. pág. 7.

²⁰ Sobre esta cuestión, debe verse el sugerente trabajo de W. SCHÖN: «Playing different games? Regulatory competition in Tax and Company Law compared». *Common Market Law Review*, núm. 42/2005, págs. 339 y ss.

allá de la consecución del mercado interior. Si bien se mira, cuando el TJCE afirma que, si bien la materia de los impuestos directos no está incluida en la esfera competencial de la Comunidad europea, los Estados miembros deben ejercer las competencias que conservan respetando el Derecho comunitario, lo que está haciendo, sencillamente, es recoger lo que constituye un principio básico de reparto de competencias: la necesidad de que estas se ejerzan atendiendo a la esfera competencial del resto de entes con competencias y a los principios del supra-sistema jurídico que las informa. No es más que lo que la jurisprudencia y doctrina alemanas han denominado lealtad federal («*Bundestreue*»), cuya formulación básica coincide con el principio de buena fe, aplicado al ámbito de las relaciones entre entes territoriales, y supone la obligación a todos ellos de ejercer sus competencias atendiendo a los demás ²¹, y con objeto de que no se produzca un vaciamiento («*Aushöhlung*») de competencias de unos entes hacia otros. La *Bundestreue* exige la búsqueda permanente del acuerdo para propiciar la coordinación entre los distintos entes. Pues bien, es posible afirmar que hay una noción de lealtad federal tácitamente reconocida en el TCE, cuyo artículo 220 dispone que: «El Tribunal de Justicia y el Tribunal de Primera Instancia garantizarán, en el marco de sus respectivas competencias, el respeto del Derecho en la interpretación y aplicación del presente Tratado». El Tratado de Lisboa, aún pendiente de ratificar, modifica el TUE haciendo referencia expresa a dicha lealtad (art. 3.bis.3): «Conforme al principio de cooperación leal, la Unión y los Estados miembros se respetarán y asistirán mutuamente en el cumplimiento de las misiones derivadas de los Tratados» ²².

El TJCE tiene la modesta misión de interpretar el Derecho comunitario *vigente*, y por lo tanto su argumentación deberá utilizar las herramientas que tiene a su disposición, entre las que por el momento, a falta de un auténtico procedimiento de armonización fiscal en los impuestos directos, no se encuentran los principios tradicionales tributarios, como por ejemplo el principio de capacidad económica.

2. La evolución del principio de no discriminación en relación con las libertades fundamentales (y su alejamiento del homónimo principio del Derecho tributario internacional).

El Tribunal de Justicia, en coherencia con los objetivos del TCE, afirma que las libertades fundamentales constituyen auténticos derechos de acceso al mercado interior y que las medidas tributarias (entre otras) pueden suponer un obstáculo a la libertad de movimiento y establecimiento en el mercado interior. El acceso al mercado protege todos los movimientos intracomunitarios, de manera que las discriminaciones/restricciones que puedan sufrir los sujetos se toman en cuenta tanto en el

²¹ De ahí que se haga igualmente referencia a este principio como de «comportamiento adecuado a los intereses de la Federación» (*bundesfreundlichen Verhaltens*); véase al respecto: HESSE, K.: *Grundzüge des Verfassungsrechts der Bundesrepublik Deutschland*. HEIDELBERG: C. F. MÜLLER VERLAG, 1995, págs. 116 y siguientes; ALBERTÍ ROVIRA, E.: *Federalismo y cooperación en la República Federal Alemana*. Madrid: CEC, 1986, págs. 249 y siguientes.

²² El Tratado de Lisboa (DO C306 17.12.2007), por el que se modifican el Tratado de la Unión Europea y el Tratado constitutivo de la Comunidad Europea, fue firmado en Lisboa el 13 de diciembre de 2007 por los representantes de los 27 Estados miembros. Según lo establecido en su artículo 6, el Tratado deberá ser ratificado por los Estados miembros de conformidad con sus respectivas normas constitucionales, entrando en ese caso en vigor el 1 de enero de 2009. Puede verse una versión consolidada en: http://consilium.europa.eu/cms3_fo/showPage.asp?id=1296&lang=es

acceso al mercado interno de un Estado miembro (Estado de la fuente), como era el caso en *Comisión/Francia* [caso conocido como «Avoir fiscal», STJCE de 28 de enero de 1986, (270/83), referido a las personas jurídicas] o *Schumacker* [STJCE de 14 de febrero de 1995 (C-279/93, NFJ005254), referido a una persona física], como en el acceso de un residente a otros Estados, donde la restricción la impone el Estado de la residencia [es el caso en *ICI*, (STJCE de 16 de julio de 1998 (C-264/96, NFJ006465)], *Manninen* [STJCE de 7 de septiembre de 2004 (C-319/02, NFJ018806)] o *Marks & Spencer* [STJCE de 13 de diciembre de 2005 (C-446/03, NFJ021162)].

Pese a su clara distinta dicción en el TCE, las diferencias entre las distintas libertades en relación con su incidencia en la fiscalidad directa no siempre son nítidas²³. Seguramente, la libertad que con mayor fuerza ha incidido sobre los sistemas tributarios de los Estados miembros desde la perspectiva de la fiscalidad directa es la libertad de establecimiento, con la libre prestación de servicios como libertad en muchos casos de examen subsidiario²⁴. Por otro lado, un papel central en el desarrollo de los sistemas de fiscalidad directa ha jugado también la libre circulación de trabajadores²⁵. Finalmente, la libertad más reciente, la libre circulación de capitales y pagos, viene representando un creciente papel en materia de fiscalidad directa, en particular en los denominados *impuestos patrimoniales* (ISD, IP)²⁶.

El examen que lleva a cabo el TJCE sobre la aplicación de las libertades pivota en torno a la noción central de no discriminación y la noción de restricción en el acceso al mercado. Esta manera

²³ Al respecto *vid.* entre otros trabajos: GARCÍA PRATS, A.: *Imposición directa, no discriminación y derecho comunitario*. Madrid: Tecnos, 1998, págs. 41 y ss.

²⁴ La jurisprudencia del Tribunal de Justicia sobre libre prestación de servicios e imposición directa es por el momento escasa, si bien ha afirmado de forma contundente la necesidad de remover los obstáculos o restricciones causados por normas nacionales reguladoras de impuestos sobre la renta sobre la libre prestación de servicios [*Safir* (C-118/96, NFJ024302), *Vestergaard* (C-55/98), *Danner* (C-136/00, NFJ013037), *Lindman* (C-42/02)],

²⁵ *Vid.* MARTÍN JIMÉNEZ, A. J.; CALDERÓN CARRERO, J. M.: *Imposición directa y no discriminación comunitaria*. Madrid: EDESA, 2000, págs. 40 y siguientes. Nótese que la Comisión ya había expresado de forma temprana su preocupación por que el sistema fiscal garantizase la libre circulación de trabajadores en el marco de la UE. Da fe de ello la *Propuesta de Directiva* de 21 de diciembre de 1979, sobre la tributación de las rentas de los trabajadores, publicada en: JOCE C 21 de 26 de enero de 1980, pág. 6. Esta propuesta fue retirada en 1992.

²⁶ La libre circulación de capitales (y pagos) no recibiría carta de naturaleza hasta el Tratado de Maastricht, cuando se modifica con efectos a 1 de enero de 1994. Con esta reforma se consagra la primera referencia expresa a la tributación directa en materia de libertades fundamentales, al disponer el artículo 58 el derecho de los Estados a «aplicar las disposiciones pertinentes de su Derecho fiscal que distingan entre contribuyentes cuya situación difiera con respecto a su lugar de residencia o con respecto a los lugares donde esté invertido su capital», así como a «adoptar las medidas necesarias para impedir las infracciones a su Derecho y normativas nacionales, en particular en materia fiscal y de supervisión prudencial de entidades financieras, establecer procedimientos de declaración de movimientos de capitales a efectos de información administrativa o estadística o tomar medidas justificadas por razones de orden público o de seguridad pública». No obstante, la interpretación del TJCE ha contribuido a edulcorar esta cautela, que obedece a un miedo de los Estados a que sus sistemas de imputación pudieran ser declarados incompatibles con la libertad de movimientos de capitales o que dicha libertad dificultara una lucha eficaz contra el abuso, de manera que esta libertad no está limitada en mayor medida que las demás por la finalidad de prevenir el abuso. En efecto, puede afirmarse que, en la práctica, el ámbito de aplicación de esta libertad no es muy diferente al resto, ni tampoco es mayor la soberanía fiscal de los Estados en materia de capitales, como ha confirmado el Tribunal en *Verkooijen* y en *Manninm*. Por otro lado, aunque a menudo se confundan en el razonamiento del TJCE, la distinción entre la libertad de establecimiento y la libre circulación de capitales sigue siendo relevante en la medida en que la segunda es la única libertad comunitaria que se extiende también a terceros Estados (art. 56.2 TCE); *Vid.*: WATTEL, P. J.; TERRA, B. J. M.: *European Tax Law*. La Haya: Kluwer Law International, 2005, pág. 23, y págs. 50 y ss.

de argumentar ha experimentado una interesante evolución en los últimos años de la que aquí solo daremos cuenta de manera resumida ²⁷. Inicialmente el objetivo central era impedir cualquier *discriminación*, salvo razones imperativas de orden público, por razón de la nacionalidad (y residencia, por asimilación, en buena parte de los casos). En el caso *ICI* el Tribunal introdujo en materia tributaria la interdicción de que las medidas tributarias pudieran suponer una *restricción* al ejercicio de las libertades, lo que se ha denominado en la doctrina «home State restriction», por hacer referencia a las restricciones del Estado de la residencia ²⁸. Asimismo, en un primer momento, en la jurisprudencia del Tribunal, la libertad de establecimiento se identificaba en lo básico con la norma de trato nacional, de acuerdo con la cual cada Estado miembro debe aplicar el mismo trato a los nacionales en otros Estados miembros que otorga a los suyos propios. La interpretación pivotaba en torno a la noción de no discriminación. Sin embargo, como expone el Abogado General (A.G.) Miguel Poiares Maduro, en sus Conclusiones a *Marks & Spencer* (presentadas el 7 de abril de 2005), desde la Sentencia *Kraus* (C-19/92, 31 de marzo de 1993), el Tribunal endurece su postura con la aplicación de la noción de no restricción, afirmando que: «los artículos 48 y 52 se oponen a cualquier medida nacional [...] que, aun cuando sea aplicable sin discriminación por razón de la nacionalidad, pueda obstaculizar o hacer menos atractivo el ejercicio, por parte de los nacionales comunitarios, incluidos los del Estado miembro autor de la medida, de las libertades fundamentales garantizadas por el Tratado» (párr. 32), jurisprudencia que se trasladaría más tarde al ámbito tributario ²⁹. A partir de ahí, se ha reconocido que puede haber una restricción sin que sea necesaria la apreciación de discriminación por razón de la nacionalidad ³⁰. La cuestión no es baladí, pues se ha afirmado que el enfoque desde el principio de la no discriminación es similar al vigente en Derecho tributario internacional ³¹.

Uno de los problemas que presenta esta distinción es que no siempre son claras las motivaciones del Tribunal, ni tampoco los criterios que pueden justificar una discriminación o una restricción. A la confusión ha contribuido la propia idea de aplicar la noción de restricción a la imposición directa. El examen resulta mucho más sencillo y claro cuando se aplica a la imposición indirecta, entre otras razones, debido a la propia estructura del Tratado ³². En los primeros casos donde el Tribunal aplica la noción de restricción a la materia tributaria, se insistía mucho en que las normas tributarias segmentan el mercado interior creando auténticos obstáculos al ejercicio de libertades comunitarias. Entonces el umbral de restricción era relativamente alto y el Tribunal ponía el énfasis en el hecho de que determinadas normas tributarias de los Estados miembros estaban generando una restricción doble (por un lado,

²⁷ Vid. GARCÍA PRATS, A.: *Imposición directa, no discriminación y derecho comunitario...* cit. págs. 46 y ss.

²⁸ SACCHETTO, C.: «ECJ Direct Tax Cases and Domestic Constitutional Principles: an Overview...» cit. pág. 3.

²⁹ Vid. párr. 17 de las conclusiones del Abogado General Léger en el asunto Wielockx (Sentencia de 11 de agosto de 1995, C-80/94).

³⁰ En este sentido, en *ICI* se afirma que «si bien las disposiciones relativas a la libertad de establecimiento, según su tenor literal, se proponen en especial asegurar el disfrute del trato nacional en el Estado miembro de acogida, se oponen, asimismo, a que el Estado de origen obstaculice el establecimiento en otro Estado miembro de uno de sus nacionales o de una sociedad constituida de conformidad con su legislación» (párr. 21).

³¹ Vid. WATTEL, P. J. «The EC Court's Attempts to Reconcile the Treaty Freedoms with International Tax Law». *Common Market Law Review*, 1996, pág. 223.

³² VANISTENDAEL, F.: «The compatibility of the basic economic freedoms with the sovereign national tax systems of the Member States». *EC Tax Review*, núm. 3/2003, pág. 138; el autor muestra una serie de contradicciones lógicas al aplicar ambos criterios, o una mezcla de los dos, a los impuestos directos. Véase igualmente: CALDERÓN CARRERO, J. M.; MARTÍN JIMÉNEZ, A.: «Las normas antiparaiso fiscal españolas y su compatibilidad con el derecho comunitario: el caso específico de Malta y Chipre tras la adhesión a la Unión Europea». *Crónica Tributaria*, núm. 111/2004, págs. 77 y ss.

al receptor de un servicio o inversor de un capital; y por otro, al prestador de un servicio o receptor de inversión). Nótese que esta noción de restricción estricta se creó y desarrolló fundamentalmente en casos de libre prestación de servicios [*inter alia*, *Bachmann*, STJCE de 28 de enero de 1992 (C-204/90)], *Danner* [STJCE de 3 de octubre de 2002 (C-136/00, NFJ013037)]. Posteriormente, esta doctrina se trasladaría a casos de libre circulación de capitales donde se pretendía inversión directa en entidades de otros Estados miembros por parte de personas físicas [*Lenz*, STJCE de 15 de julio de 2004 (C-315/02, NFJ029120), *Manninen*], así como a la libertad de establecimiento [*Bosal Holding*, STJCE de 18 de septiembre de 2003 (C-168/01, NFJ015171)], *Marks & Spencer* (C-446/03, NFJ021162)]³³.

En el fondo, el Tribunal no ha establecido una distinción totalmente clara entre la restricción y la no discriminación³⁴. Teóricamente, el razonamiento debería ser totalmente distinto según se aplique uno u otro criterio: mientras que el principio de no discriminación requiere la comparación entre distintas situaciones, la perspectiva de la no restricción únicamente precisa el análisis de si, de una manera directa o indirecta, la medida constituye un obstáculo, y si dicho obstáculo puede ser aceptado porque hay una excepción contemplada en el Tratado³⁵. Ha habido numerosos intentos de aclarar esta cuestión, sin que haya sin embargo conclusiones definitivas al respecto³⁶.

Pero posiblemente la consecuencia más relevante, es que el enfoque de la no discriminación permite un mayor margen de actuación para que los Estados miembros puedan desarrollar y aplicar medidas de protección de sus sistemas tributarios³⁷. Por otro lado, el concepto de restricción admite su aplicación, sin excesivas dificultades, a los movimientos entre Estados, pero no siempre puede ser bien comprendido en relación con un sistema tributario o con tributos complejos que implican la existencia de diversos hechos imponible relacionados entre sí. Por ello, cuando se aplica a la imposición sobre la renta, no solo el criterio de restricción puede resultar muy difícil de comprender, sino que plantea toda una serie de cuestiones que giran en torno a la más básica acerca del significado real de los impuestos. Llevando el razonamiento al límite, desde la perspectiva de la no restricción, puede llegarse a la conclusión de que cualquier impuesto constituya un obstáculo que impida o

³³ *Vid.* en relación con esta cuestión: TERRA, B. J. M.; WATTEL, P. J.: *European Tax Law...* cit. págs. 105 y ss., con mayores referencias. En detalle sobre los numerosos problemas que plantea el último caso citado, véase, *inter alia*: SANZ GADEA, E.: «La compensación de pérdidas de las filiales extranjeras: *Marks & Spencer*». *Revista de Contabilidad y Tributación*, CEF, núm. 276/2006, págs. 95 y ss.; CALDERÓN CARRERO, J. M.: «Consolidación Fiscal e Importación de Pérdidas: el caso *Marks & Spencer*». *Noticias de la UE*, núm. 257/2006, págs. 112 y ss.

³⁴ En realidad, aún se discute si esta distinción tiene sentido; sobre la jurisprudencia del TJCE que, progresivamente, está haciendo más difusas las diferencias entre discriminación y restricción, véase: WATTEL, P. J.; TERRA, B. J. M.: *European Tax Law...* cit. págs. 53 y ss. Sí se apunta esta distinción, recalándose en todo caso sus diferencias con el principio (tradicional) de igualdad tributaria en: HEY, J.: «Erosion nationaler Besteuerungsprinzipien im Binnenmarkt? – zugleich zu den Rechtfertigungsgründen der "Europatauglichkeit" und "Wettbewerbsfähigkeit" des Steuersystems». *StuW*, 4/2005, pág. 318. De «convergencia» entre todos los principios de igualdad (no discriminación, no restricción) hablan: SCHAUMBURG, H.; SCHAUMBURG, H.: «Steuerliche Leistungsfähigkeit und europäische Grundfreiheiten im Internationalen Steuerrecht». *StuW*, 4/2005, págs. 307 y 308.

³⁵ VANISTENDAEL, F.: «The compatibility of the basic economic freedoms with the sovereign national tax systems of the Member States». *EC Tax Review*, núm. 3/2003, pág. 137; WEBER, D.: *Tax Avoidance and the EC Treaty Freedoms. A Study of the Limitations under European Law to the Prevention of Tax Avoidance*. The Hague: Kluwer Law, 2005, págs. 108 y ss.

³⁶ Así, A. CORDEWENER, traza una distinción entre restricciones discriminatorias y restricciones en sentido estricto; CORDEWENER, A.: *Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht*. Köln: Schmidt (Otto), 2002, pág. 261.

³⁷ VANISTENDAEL, F.: «The compatibility of the basic economic freedoms with the sovereign national tax systems of the Member States...» cit. pág. 139.

limite sustancialmente la libertad de movimientos entre los distintos Estados miembros ³⁸. El Abogado General (AG) Sr. Geelhoed se refiere a este problema, en las Conclusiones *supra* citadas [al caso *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, STJCE de 13 de marzo de 2007 (C-524/04, NFJ024996)] en un loable intento de aclarar este problema ³⁹, que si bien ha sido aplaudido por la doctrina ⁴⁰, no parece haber tenido excesivas repercusiones en la jurisprudencia del TJCE.

El examen de las medidas tributarias a la luz de las libertades fundamentales, bajo el mandato general (y los específicos) de no discriminación, se complica y enriquece a partir de la entrada en vigor del Tratado de la Unión Europea (TUE), el 1 de enero de 1993, fundamentalmente porque se produce una desvinculación entre dichas libertades y el desarrollo de actividades económicas ⁴¹. Si el caso *Werner* (STJCE de 26 de enero de 1993, C-112/91) era el paradigma de la imposibilidad de obtener protección del Tratado en un cambio de residencia que no venía motivado por la realización de actividades económicas ⁴², tras el TUE la noción de ciudadanía comunitaria y su consiguiente protección (arts. 17-22 TCE) tendrán una influencia decisiva en la jurisprudencia del TJCE, que comienza a invocar el artículo 18 («Todo ciudadano de la Unión tendrá derecho a circular y residir libremente en el territorio de los Estados miembros...»), lo que le permite examinar la existencia de discriminación/restricción en supuestos en los cuales no se estaba ejerciendo, en términos estrictos, ninguna libertad fundamental. Este modo de razonar es relativamente reciente, por lo que aún es pronto para conocer su alcance. El hecho de que el Tribunal haya comenzado a invocar el principio de no discriminación en conexión con la ciudadanía europea ⁴³, necesariamente tendrá consecuencias en materia tributaria en aquellos casos en los que el traslado no obedezca a la realización de una actividad económica [*Schwarz*, STJCE de 11 de septiembre de 2007 (C-76/05, NFJ029117)].

³⁸ VANISTENDAEL, F.: «The compatibility of the basic economic freedoms with the sovereign national tax systems of the Member States...» cit. págs. 140 y ss.

³⁹ Para el A. G.: «...lo que es esencial es distinguir entre los dos sentidos del término "restricción" al abordar las normas de fiscalidad directa... El primero se refiere a las restricciones que se derivan inevitablemente de la coexistencia de regímenes fiscales nacionales... Sin embargo, utilizar el término "restricción" —pese a que se emplea en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia— es, en este contexto, engañoso. En realidad, de lo que se trata en el presente asunto es de distorsiones de la actividad económica que se derivan del hecho de que diferentes regímenes jurídicos deben coexistir. En ciertos casos, dichas distorsiones causan desventajas a los operadores económicos; en otros, ventajas... tales cuasirrestricciones no están comprendidas en el ámbito de aplicación del artículo 43 CE... el segundo sentido de restricción se refiere a lo que puede denominarse restricciones "verdaderas": es decir, restricciones que van más allá de las que se derivan inevitablemente de la coexistencia de los regímenes fiscales nacionales, que están comprendidos en el ámbito de aplicación del artículo 43 CE... el hecho de que... los criterios que determinan la competencia tributaria directa se basen en la residencia o el lugar de procedencia implica que en esencia todas las medidas fiscales directas nacionales "verdaderamente" restrictivas se considerarán, en la práctica también medidas directa o indirectamente discriminatorias» (párrs. 36-40).

⁴⁰ Entre otros autores que sostienen que este es el acercamiento correcto, *vid* PISTONE, P.: «Expected and Unexpected Developments of European Integration in the Field of Direct Taxes». *Intertax*, vol. 35/2007, pág. 72.

⁴¹ GARCÍA PRATS, F. A.: «Asscher, o la expansión del principio comunitario de no discriminación en materia tributaria». *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 94/1997, págs. 222 y 223.

⁴² *Vid* WATTEL, P. J.; TERRA, B. J. M.: *European Tax Law...* cit. págs. 30 y ss. Como se afirma en la Sentencia *Werner*, (párr. 16): «el Sr. Werner es de nacionalidad alemana, que obtuvo en Alemania sus títulos y su capacitación profesional, que siempre ha ejercido su actividad profesional en dicho país y que la normativa fiscal que se le aplica es la normativa alemana. El único elemento que sale del marco meramente nacional es el hecho de que el Sr. Werner resida en un Estado miembro distinto de aquel donde ejerce su actividad profesional».

⁴³ Sobre la noción de ciudadanía europea y sus implicaciones, es obligado el trabajo de: CLOSA MONTERO, C.: «Citizenship of the Union and Nationality of Member States». *Common Market Law Review*, núm. 2/1995, págs. 495 y ss.

Es particularmente relevante que el Tribunal adopte este modo de razonar, pues supone reconocer la limitación del enfoque centrado en la existencia de discriminación ⁴⁴. Un ejemplo de las consecuencias de este nuevo enfoque es el caso *Asscher* [STJCE de 27 de junio de 1996 (C-107/94, NFJ004369)] donde se otorga acceso al Tratado en una situación muy similar a la que condujo a la conclusión contraria en *Werner* ⁴⁵.

Teniendo en cuenta las anteriores perspectivas, el razonamiento seguido normalmente por el Tribunal ante un caso de discriminación en materia tributaria admite una formulación básica relativamente sencilla, al menos en apariencia. Con carácter previo, se examina si se trata de un caso en el que haya alguna libertad comunitaria en liza, esto es, si hay algún elemento transnacional presente. En segundo lugar, se examina si hay alguna diferencia de trato con respecto de una situación hipotéticamente interna. Finalmente, y para decidir si es admisible la diferencia de trato –discriminación o restricción–, se examina si hay alguna circunstancia que la justifique. Esta forma de razonar seguramente tiene alguna incidencia en la conclusión alcanzada, pues el hecho de que se examine automáticamente la medida de aplicación transnacional con una medida estrictamente interna implica partir de la premisa de que las situaciones son comparables, lo cual en muchos supuestos no se producirá, como por otro lado admite el propio Tribunal (*vid. Schumacker*), ya que es particularmente complejo hallar el punto de comparabilidad en una situación entre residentes y no residentes, en particular en las discriminaciones encubiertas (esto es, que no utilizan abiertamente el criterio de la nacionalidad). Una vez que el criterio de comparabilidad se ha determinado, el Tribunal examina si hay una justificación que legitime la diferencia de trato o la restricción a la libertad fundamental en liza ⁴⁶. De manera simplificada ⁴⁷, el modelo argumentativo es el siguiente:

- (1) ¿Hay protección del Tratado (hay una operación transnacional)? SÍ/NO
 NO (fin del examen)/SÍ: (2) ¿Hay un efecto discriminatorio o restrictivo? SÍ/NO
 NO (fin del examen)/SÍ: (3) ¿La materia ha sido objeto de alguna medida de armonización?
 SÍ: examen más estricto por parte del TJCE, continuación del examen desde esa perspectiva.
 NO: (4) ¿Puede estimarse un interés general/hay alguna excepción que pueda servir de justificación para la disparidad/restricción? SÍ/NO
 NO: Fin del examen (la medida es contraria al ordenamiento comunitario).
 SÍ: (5) Aceptada la justificación, ¿es la norma *idónea* para conseguir la finalidad que se persigue? SÍ/NO
 NO: Fin del examen. SÍ: (6) Aceptada la justificación, ¿es la norma *proporcionada* a la consecución de esta finalidad? SÍ/NO

⁴⁴ En palabras del A. G. Miguel POIARES: «Sería útil que el Tribunal de Justicia pusiera fin a estas incertidumbres ...Con independencia de las consideraciones prácticas, estimo que el principio de no discriminación por razón de la nacionalidad no es suficiente para proteger todos los objetivos que impone el establecimiento de un mercado interior. Este último pretende garantizar a los ciudadanos de la Unión todas las ventajas inherentes al ejercicio efectivo de las libertades de circulación. Constituye por tanto una de las dimensiones de la ciudadanía europea, su dimensión transnacional» (párrs. 33 y 34 Conclusiones en *Marks & Spencer*).

⁴⁵ *Vid.* sobre esta cuestión: GARCÍA PRATS, F. A.: «*Asscher*; o la expansión del principio comunitario de no discriminación en materia tributaria...» cit. págs. 221 y ss.

⁴⁶ *Vid.* GARCÍA PRATS, F. A.: «*Asscher*; o la expansión del principio comunitario de no discriminación en materia tributaria...» cit. pág. 225.

⁴⁷ GARCÍA PRATS, A.: *Imposición directa, no discriminación y derecho comunitario...* cit. págs. 94 y ss., y 224 y ss.

3. La incidencia del sistema de Derecho tributario internacional en el razonamiento del TJCE.

En el examen de las medidas tributarias a la luz de la no discriminación (y de la restricción), el Tribunal se refiere a menudo al Convenio Modelo de la OCDE ⁴⁸ (CM-OCDE). A través de las referencias al CM se refleja una aceptación implícita del régimen convencional existente en el ámbito internacional y que parte del citado tratamiento diverso. Se afirma así que «la residencia constituye el factor de conexión con el impuesto en el que se basa, por regla general, el Derecho fiscal internacional actual y, concretamente, el modelo de convenio de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE) ..., a efectos del reparto de la competencia fiscal entre los Estados, frente a situaciones que contienen elementos de extranjería» [*Gerritse*, STJCE de 12 de junio de 2003 (C-234/01, NFIJ014749), párr. 45]. Nótese, por otro lado, que la recepción de este cuerpo cuasi-normativo, de *soft law*, ha supuesto que este adquiriera, de manera paulatina, una eficacia vinculante, la que le otorga la jurisprudencia, que no le correspondería por naturaleza ⁴⁹.

Sin afirmarlo expresamente, puede que el Tribunal considere que el CM es una medida adecuada para distribuir competencias tributarias entre los Estados miembros. Sin embargo, lo cierto es que en la doctrina se ha denunciado reiteradamente el desconocimiento más básico del modelo de funcionamiento del CM-OCDE por parte del Tribunal ⁵⁰, llegando a partir de premisas que no son ciertas, y que plantea relevantes problemas, no solamente porque la OCDE no es una institución democrática (ni sus normas *jurídicas*), sino también porque el sistema de reparto de poder tributario establecido en su modelo es muy imperfecto, y a menudo utilizado por conveniencia más que por un convencimiento sincero de que es el mejor sistema ⁵¹.

En todo caso, resulta cada vez más evidente que la protección frente a discriminaciones que ofrece el Derecho tributario internacional (encapsulado en el art. 24 del CM-OCDE) es insuficiente cuando se contempla desde la óptica del Derecho comunitario y de las libertades fundamentales que constituyen el desarrollo coherente del principio de no discriminación ⁵². Ello obedece, de forma resumida, a que se producen al menos tres diferencias entre el citado principio de no discriminación

⁴⁸ Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos (<http://www.oecd.org>).

⁴⁹ De manera que se produce la incorporación del *soft law* internacional en el Derecho comunitario, como se expone en: CALDERÓN CARRERO, J. M.: «Una introducción al Derecho Comunitario como fuente del Derecho Financiero y Tributario: ¿Hacia un ordenamiento financiero "bifronte" o "dual"?». *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 132/2006, págs. 708 y ss. Nótese, por otro lado, que la relación entre el CM-OCDE y la UE es en dirección doble, de manera que los desarrollos jurisprudenciales del TJCE estarían ejerciendo una decidida influencia en la modificación y los comentarios al CM. J. M. CALDERÓN y A. MARTÍN JIMÉNEZ ponen como ejemplo la propuesta de modificación de la tributación de los servicios que vendría a recoger las conclusiones de *Gerritse*, *Conijn*, o *Scorpio*. *vid.* Propuesta de borrador: *The Tax Treaty Treatment of Services: proposed commentary changes* (de 8 de diciembre de 2006), publicado en la página de la OCDE. Al respecto véase: MARTÍN JIMÉNEZ, A.; CALDERÓN CARRERO, J. M.: «La inaplazable necesidad de reformar la tributación del no residente sin establecimiento permanente: la STJCE Scorpio». *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi* núm. 21/2006.

⁵⁰ *Vid.* LANG, M.: «Double taxation and EC Law», en AVI-YONAH, R. S.; HINES, Jr., J. R.; LANG, M.: *Comparative Fiscal Federalism. Comparing the European Court of Justice and the US Supreme Court's Tax Jurisprudence*. The Netherlands: Kluwer Law International, 2007, pág. 33.

⁵¹ Esta crítica en: LANG, M.: «Double taxation and EC Law...» cit. pág. 34.

⁵² VAN RAAD, K.: «Nondiscrimination from the Perspective of the OECD Model and the EC Treaty- Structural and Conceptual Issues», en: AVI-YONAH, R. S.; HINES, Jr., J. R.; LANG, M.: *Comparative Fiscal Federalism. Comparing the European Court of Justice and the US Supreme Court's Tax Jurisprudence*. The Netherlands: Kluwer Law International, 2007, págs. 55 y ss.

y el homónimo principio en materia comunitaria ⁵³: *en primer lugar*, en el Derecho comunitario las situaciones entre un no residente y un residente, si bien no son totalmente comparables, sí pueden serlo cuando concurra una discriminación que no esté justificada y que incida en el desarrollo o disfrute de una libertad fundamental. En el ámbito del principio de no discriminación contemplado en el artículo 24 citado tal comparación no es posible: residentes y no residentes se encuentran en situaciones diversas *ab initio*. *En segundo lugar*, mientras que en el Derecho tributario internacional están prohibidas únicamente las discriminaciones, en el Derecho comunitario también lo están las restricciones al mercado interior. Medidas que no establezcan diferencia de trato entre residentes en un Estado miembro y residentes en otros Estados pueden sin embargo ser consideradas restrictivas. El caso *Safir* [STJCE de 28 de abril de 1998 (C-118/96, NFIJ024302)] es un buen ejemplo ⁵⁴. *En tercer lugar*, el ámbito de aplicación del principio de no discriminación en materia comunitaria es más amplio que el existente en el Derecho tributario internacional porque abarca también las diferencias de trato en función del lugar donde se produzca la inversión.

Las diferencias derivan, en suma, de las distintas finalidades que cumple el principio de no discriminación en uno y otro contexto ⁵⁵. Si el artículo 24 del MC-OCDE está orientado a facilitar las transacciones económicas, el enfoque del Tribunal de Justicia se ha ido matizando para incluir la noción de ciudadanía (art. 18) al otorgar protección de las libertades en casos en los cuales no se ejerce en puridad ninguna actividad económica. A esto hay que añadir que el propio artículo 24 del MC-OCDE no solo tiene un alcance limitado y estrecho, sino que es incoherente, lo cual se explica por razones históricas. Así por ejemplo, la introducción de un principio de no discriminación por razón de la nacionalidad ⁵⁶ tiene sus raíces en los tratados de libre comercio, pero pierde sentido en un sistema (*sic*) tributario internacional basado en la noción de residencia ⁵⁷. De esta manera, la diferencia de fondo entre las disposiciones del CM-OCDE y el Derecho comunitario es que el principio de no discriminación no es un objetivo directo de los CDI que, como es sabido, reflejan diferentes opciones políticas de reparto de poder tributario que a su vez están basadas en el flujo mutuo de inversiones entre los dos Estados miembros. Si se ha establecido un principio de no discriminación

⁵³ CALDERÓN CARRERO, J. M.; MARTÍN JIMÉNEZ, A.: «Artículo 24 MC OCDE. Principio de no discriminación», en: AA.VV. (Coord.: J. R. RUIZ GARCÍA, J. M. CALDERÓN CARRERO): *Comentarios a los convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal concluidos por España*. A Coruña: Fundación Pedro Barrié de la Maza-Instituto de Estudios Económicos de Galicia, 2004, pág. 1.109.

⁵⁴ Una medida establecida por Suecia precisamente para minimizar la discriminación entre residentes y no residentes a la hora de contratar pólizas de seguro, termina siendo considerada contraria al ordenamiento comunitario por ser una medida restrictiva; *vid.* WATTEL, P. J.; TERRA, B. J. M.: *European Tax Law...* cit. pág. 53.

⁵⁵ GARCÍA PRATS, A.: *Imposición directa, no discriminación y derecho comunitario...* cit. págs. 29 a 32.

⁵⁶ Artículo 24.1 CM-OCDE «Los nacionales de un Estado contratante no serán sometidos en el otro Estado contratante a ningún impuesto u obligación relativa al mismo que no se exijan o que sean más gravosos que aquellos a los que estén o puedan estar sometidos los nacionales de ese otro Estado que se encuentren en las mismas condiciones, en particular con respecto a la residencia. No obstante las disposiciones del artículo 1, la presente disposición es también aplicable a las personas que no sean residentes de uno o de ninguno de los Estados contratantes».

⁵⁷ VAN RAAD, K.: «Nondiscrimination from the Perspective of the OECD Model and the EC Treaty- Structural and Conceptual Issues», en: AVI-YONAH, R. S.; HINES, JR., J. R.; LANG, M.: *Comparative Fiscal Federalism. Comparing the European Court of Justice and the US Supreme Court's Tax Jurisprudence*. The Netherlands: Kluwer Law International, 2007, pág. 56. Sobre la incipiente formación de un sistema de Derecho tributario internacional, *vid.* AVI-YONAH, R. S.: *International Tax as International Law. An Analysis of the International Tax Regime*. New York: Cambridge University Press, 2007, págs. 8 y ss.

en el MC es con la finalidad de garantizar y facilitar los intercambios comerciales entre ambos Estados (movilidad de personas, empresas, capital...) ⁵⁸. Es lógico por tanto que solo se protejan las discriminaciones contra los no residentes que actúen mediante un establecimiento permanente (EP). En las páginas que siguen se podrán comprobar las consecuencias del distinto enfoque acerca de la interdicción de la discriminación, en la UE y en el entorno OCDE.

III. LAS PRINCIPALES CONSECUENCIAS DE LA JURISPRUDENCIA DEL TJCE SOBRE LA FISCALIDAD DE LOS NO RESIDENTES

1. La regla general derivada del Derecho tributario internacional: residentes y no residentes se encuentran en situaciones diversas.

Con carácter general, el no residente que obtiene rentas en otro Estado (Estado de la fuente o Estado anfitrión) se verá sujeto a un impuesto que someterá a gravamen únicamente las rentas allí obtenidas, a la vez que restringirá, entre otras: la posibilidad de deducir gastos, limitándola a aquellos estrictamente vinculados a los ingresos obtenidos en el Estado de la fuente, la posibilidad de compensar pérdidas (aplicando similar limitación) o el acceso a la red de CDI del Estado de la fuente. Asimismo, el Estado de la fuente aplicará normas anti-abuso específicas al realizar determinadas operaciones transnacionales, además de prever impuestos de salida sobre las ganancias latentes en los casos de cambio de residencia. Finalmente, el no residente podrá estar sujeto a particulares obligaciones de pagos a cuenta, arbitrándose en algunos casos supuestos específicos de responsabilidad, entre otras medidas para garantizar el pago de sus obligaciones tributarias.

Este modelo de tributación «limitada» se asienta en el citado principio del Derecho tributario internacional que distingue a residentes y no residentes y que asume que es únicamente el Estado de la residencia quien, en coherencia con su derecho a gravar la renta mundial del sujeto, podrá tomar en cuenta su situación económica real y por lo tanto permitir, entre otras partidas, la deducción de gastos o la compensación de pérdidas con menores limitaciones. La jurisprudencia del TJCE de los últimos años refleja de forma meridiana el conflicto entre el tradicional principio del Derecho tributario internacional de otorgar un tratamiento diferente a residentes y no residentes, por un lado, y la necesidad de evitar discriminaciones en la UE, por otro. El Tribunal viene aceptando, como principio, que el traslado entre Estados miembros no tiene por qué ser neutral [*Schempp*, STJCE de 12 de julio de 2005 (C-403/03, NFJ020866)], si bien, en materia de imposición directa, se viene utilizando un criterio crecientemente estricto a la hora de examinar la compatibilidad con el ordenamiento comunitario de las normas que utilizan el criterio de la residencia, fundamentalmente porque el Tribunal discute, en un número cada vez mayor de casos, las *consecuencias* de un sistema tributario articulado en función de la residencia.

⁵⁸ VAN RAAD, K.: «Nondiscrimination from the Perspective of the OECD Model and the EC Treaty- Structural and Conceptual Issues...» cit. pág. 61.

Según hemos comprobado *supra*, el Tribunal acepta de entrada el sistema de Derecho tributario internacional, y así, ha ido incorporando paulatinamente las nociones propias de esta rama, en un ya amplio cuerpo doctrinal en el que destaca *Schumacker*. En este caso se afirma claramente que residentes y no residentes no se encuentran en la misma situación, por lo que el trato no ha de ser el mismo. El Tribunal también acepta, al menos en principio, la noción de que los CDI constituyen mini-sistemas de reparto de poder tributario entre los Estados contratantes. Sin embargo, ya desde uno de los primeros casos en materia de fiscalidad directa, *Comisión/Francia* («*Avoir fiscal*»), el Tribunal sienta que los Convenios no se encuentran extramuros de las libertades fundamentales, por lo que también deberán superar el *test* de Derecho comunitario⁵⁹. Con todo, en el relativamente reciente caso *D*, se frena en parte el curso interpretativo que venía construyendo el Tribunal, y que quizá habría conducido, como pretendía el Abogado General, a la aceptación de una suerte de cláusula de nación más favorecida en el contexto comunitario, en suma, a la *multilateralización* de los CDI entre todos los Estados miembros, lo que habría dado lugar a la apertura de un proceso de renegociación de todos ellos de consecuencias impredecibles⁶⁰, en particular si se tiene en cuenta que la mayor parte de los CDI acordados por los Estados miembros son muy anteriores al proceso de armonización impropia del Tribunal⁶¹. Estas consideraciones seguramente pesaron en la decisión del Tribunal en *D*, que no es del todo coherente con su jurisprudencia anterior⁶². Se afirma así, que «*el hecho de que estos derechos y obligaciones recíprocos solo se apliquen a las personas residentes en uno de los dos Estados miembros contratantes es una consecuencia inherente a los convenios bilaterales para evitar la doble imposición. De ello se desprende que un sujeto pasivo residente en Bélgica no se encuentra en la misma situación que un sujeto pasivo residente fuera de Bélgica por lo que respecta al impuesto sobre el patrimonio determinado en función de los bienes inmuebles situados en los Países Bajos. Una norma como la contenida en el artículo 25, apartado 3, del Convenio belgoneerlandés no puede considerarse una ventaja separable del resto del Convenio, sino que forma parte integrante de este y contribuye a su equilibrio general*» (*D*, párrs. 61 y 62).

Pero estas premisas –que el no residente y el residente están en situaciones distintas y que los CDI ordenan las consecuencias tributarias a ellos aplicables– vienen recibiendo numerosos matices, que se pueden resumir en uno: las premisas no se podrán aceptar si hay circunstancias que determinen una posición comparable. Esta difícil cuadratura del círculo se refleja en este extracto: «la situación de los residentes y la de los no residentes en un Estado determinado no son comparables, por lo general, ya que presentan diferencias objetivas tanto desde el punto de vista de la fuente de los rendimientos como de la capacidad contributiva personal o de la consideración de la situación

⁵⁹ Recientemente sobre esta cuestión, *vid.*: LANG, M.; DOMMES, S.: «Tax treaty Law and EC Law-Reciprocity and the balance of a Tax Treaty», en: LANG, M.; SCHUCH, J.; STARINGER, C. (Eds.): *Tax Treaty Law and EC Law*. Amsterdam: Kluwer, 2007, pág. 64.

⁶⁰ VAN THIEL, S.: «The future of the Principle of Non-Discrimination in the EU: Towards a Right to Most Favoured Nation Treatment and a Prohibition of Double Burdens», en AVI-YONAH, R. S.; HINES, Jr., J. R.; LANG, M.: *Comparative Fiscal Federalism. Comparing the European Court of Justice and the US Supreme Court's Tax Jurisprudence*. The Netherlands: Kluwer Law International, 2007, págs. 361 a 371.

⁶¹ SCHÖN, W.: «Playing different games? Regulatory competition in Tax and Company Law compared...» cit. pág. 360.

⁶² Como atinadamente se señala en: LANG, M.; DOMMES, S.: «Tax treaty Law and EC Law-Reciprocity and the balance of a Tax Treaty...» cit. págs. 74 y ss.

personal y familiar. Sin embargo... ante una ventaja fiscal no aplicable al no residente, la diferencia de trato entre estos dos grupos de contribuyentes podrá calificarse de discriminación en el sentido del Tratado si no existe ninguna diferencia de situación objetiva que pueda justificar una diferencia de trato a este respecto entre ambas categorías de contribuyentes» [Talotta, STJCE de 22 de marzo de 2007 (C-383/05, NFJ025251) párr. 19, Schumacker, párrs 31 a 34; Wielockx [STJCE de 11 de agosto de 1995 (C-80/94)], párr. 18, y Asscher, párr. 41]. Sin pretender agotar aquí todas las matizaciones que el Tribunal ha venido introduciendo en estas cuestiones, trataremos de sistematizar en lo que sigue las principales conclusiones que se pueden extraer de esta jurisprudencia, por su particular relevancia en el estatuto del no residente.

2. Primera excepción: el derecho del no residente comunitario a que sus circunstancias personales sean tenidas en cuenta en algún Estado.

El residente y el no residente se encuentran en situaciones no comparables y ello tiene una consecuencia evidente sobre el modelo de tributación directa aplicable en los Estados del entorno OCDE: el no residente será gravado exclusivamente en función de las rentas obtenidas en el Estado de la fuente, sin tener acceso por tanto a ninguna deducción de carácter personal, o directamente vinculada a la capacidad económica, ya que estas habrán de ser tenidas en cuenta por el Estado de la residencia.

En un primer momento, el Tribunal acepta esta premisa expresamente, aunque comienza a poner en duda sus consecuencias en *Biehl* (STJCE de 8 de mayo de 1990, Asunto 175/88)⁶³, al enjuiciar la norma del impuesto sobre la renta luxemburgués que limitaba las devoluciones por los pagos a cuenta en los casos en que el contribuyente trasladara su domicilio fuera del país. Al declarar la norma contraria al principio de no discriminación, se pone por primera vez expresamente en duda el sistema tradicional de otorgar trato distinto a residentes y no residentes, en particular, para los supuestos en los cuales el no residente obtenga la mayor parte de sus rentas en el Estado de la fuente⁶⁴. Esta matización, se formula como es conocido en el caso *Schumacker*, que toma como punto de partida la interdicción de las discriminaciones a los trabajadores por razón de la nacionalidad (art. 39.2 TCE), y la adapta a los sistemas tributarios⁶⁵. El Tribunal concluye que *no es discriminatoria la diferenciación entre residentes y no residentes que establecen los tributos directos, puesto que no son comparables las situaciones del residente y del no residente*, pero matiza que la situación es diferente cuando el no residente obtiene la mayor parte de las rentas en el Estado de la fuente (que le grava con el correspondiente impuesto sobre no residentes) ya que el resultado es que ninguno de los dos Estados contempla la situación tributaria del sujeto a efectos de gravarle por su capacidad económica. En

⁶³ En *Biehl* se asume en materia tributaria la doctrina de la discriminación encubierta, expuesta en el caso *Sotgiu*, STJCE de 12 de febrero de 1974 (Asunto 152/73).

⁶⁴ La Recomendación de la Comisión a los Estados miembros (94/79/CE) les había sugerido ya aplicar a los no residentes el régimen de tributación personal de los residentes cuando aquellos obtuvieran en el Estado donde no residen el 75 por 100 de sus rentas.

⁶⁵ Véase al respecto: VAN THIEL, S.: «La supresión de la discriminación en materia de imposición sobre la renta como barrera a la libre circulación de personas en la Unión Europea». *Quincena Fiscal*, núm. 12/1996, págs. 44 y 45.

estos supuestos será necesario atribuir al no residente el mismo trato que a los residentes, es decir, concederle las mismas ventajas fiscales, siempre que el no residente obtenga *la mayor parte de sus rentas* en dicho Estado ⁶⁶.

La brecha abierta por *Schumacker* continuaría, como es conocido, con otras resoluciones donde el TJCE ha ido desgranando los supuestos de discriminación. Sin pretender agotar las referencias jurisprudenciales, en *Gschwind*, [STJCE de 14 de septiembre de 1999 (391/97, NFI008297)] el TJCE concluía que la no aplicabilidad del sistema de «*splitting*» ⁶⁷ por la legislación tributaria alemana a un contribuyente casado pero cuya cónyuge no percibía rentas en Alemania no es discriminatorio. En *Zurstrassen*, [STJCE de 16 de mayo de 2000 (C-87/99, NFI008927)] el Tribunal consideró contrario a la libre circulación de trabajadores denegar a un contribuyente residente la posibilidad de que se aplicara el régimen de tributación conjunta cuando su esposa reside en Bélgica y no obtiene renta alguna. Finalmente, en *Wielockx* el TJCE trasladó su jurisprudencia a los empresarios y profesionales individuales, de manera que las rentas derivadas de actividades económicas también podrán beneficiarse de este criterio. En *Asscher*, hay un quiebro en el razonamiento del Tribunal, que comenzaba a aceptar buena parte de las diferencias, para volver a poner seriamente en duda, al menos *obiter dicta*, la propia configuración del sistema tributario a los no residentes ⁶⁸, al exigir que la diferencia de trato otorgada a estos se justifique en cada caso.

Tiene particular interés en esta evolución el caso *De Groot* [STJCE de 12 de diciembre de 2002 (C-385/00, NFI013962)], porque plantea dudas renovadas sobre qué tipo de sistema de tributación de los no residentes podría ser compatible con el Derecho comunitario. En el caso se enjuicia el sistema vigente en el impuesto sobre la renta holandés, que otorga deducciones personales en proporción a la renta obtenida en cada Estado. El impuesto sobre la renta holandés declara exentas las rentas obtenidas por una persona física en el extranjero, pero las tiene en cuenta a efectos de fijar el tipo medio de gravamen de acuerdo con su sistema progresivo. Este tipo se aplica únicamente sobre las rentas sometidas a imposición en Holanda, si bien es un tipo que ha tenido en cuenta el resto de rentas. Una vez aplicado, se tienen en cuenta proporcionalmente las deducciones personales aplicables, aquellas que tienen incidencia directa en la capacidad económica del contribuyente. Las deducciones personales se aplican en proporción a los ingresos percibidos por el contribuyente residente en Holanda. El Sr. De Groot, residente en Holanda, obtuvo rentas en diversos Estados miembros (Alemania, Francia, Reino Unido). Al aplicar el método holandés de «fracción de proporcionalidad» (*formulary apportionment*), perdía parte de las deducciones personales que le corresponderían en derecho holandés, pues estas solo eran aplicables, lógicamente, sobre la proporción de su renta obtenida en Holanda.

⁶⁶ En concreto, Alemania ha establecido dicho límite en el 90 por 100; ver al respecto: NEWBY, R.: «*Gschwind* Decision. German Tax Law Not Discriminatory for Non-Resident Married Couples», en *European Taxation*, Vol. 40, no. 3, march 2000. Entre nosotros, *vid* MARTÍN JIMÉNEZ, A.: «¿Hacia una nueva configuración de las relaciones entre el Derecho comunitario y la normativa nacional en materia de impuestos directos? El caso *Gilly*». *REDF*, núm. 102/1999. *Vid.* asimismo: RUIZ ALMENDRAL, V.: «El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en el proceso de armonización fiscal en la Unión Europea». *Revista Española de Derecho Europeo* (Civitas), núm. 3/2002, págs. 427 y ss.

⁶⁷ El «*splitting*» es un sistema por el que el impuesto personal de la renta tiene en cuenta la situación familiar del contribuyente, de manera que, de optar este por la tributación conjunta, se dividen las rentas del trabajo de ambos cónyuges por la mitad, y se aplica posteriormente la tarifa, reduciendo así su progresividad.

⁶⁸ GARCÍA PRATS, F. A.: «*Asscher*, o la expansión del principio comunitario de no discriminación en materia tributaria...» *cit.* págs. 227 y ss.

Es cierto, según se alegó en el proceso, que la *desventaja* consistente en la pérdida de esas deducciones, se compensaba con el beneficio de que las rentas obtenidas en el resto de Estados miembros habían sido sujetas a un tipo de gravamen fijo que resultaba más bajo que si se le hubiera aplicado una tarifa progresiva a toda su renta acumulada. En efecto, este contribuyente se beneficia, en la práctica, de un auténtico *splitting* de sus rentas, derivadas de su no acumulación, ya que se sujetan a gravamen en diversos Estados miembros. Para el Tribunal lo relevante es la consecuencia: «debe señalarse que la aplicación de la fracción de proporcionalidad hizo, no obstante, que el Sr. Groot solo pudiera aplicar las deducciones por su situación familiar y personal a prorrata de los ingresos que había percibido en los Países Bajos. El Sr. de Groot, por haber ejercido su derecho a libre circulación, ha perdido una parte de las deducciones fiscales previstas en la legislación neerlandesa que podría haber aplicado por su condición de residente en los Países Bajos» (párr. 91). De ahí que se concluya que la medida es un obstáculo a la libre circulación de trabajadores (art. 48 TCE), que no está justificada, en opinión del Tribunal, (i) ni por el hecho de que el contribuyente obtenga una ventaja por el *splitting* de su renta, de manera que escapa a la progresividad, toda vez que «un trato fiscal desfavorable contrario a una libertad fundamental no puede encontrar justificación en la existencia de otras ventajas fiscales, aun suponiendo que tales ventajas existan» (párr. 97), (ii) ni porque en Holanda exista el citado sistema de cómputo proporcional de rentas ⁶⁹, (iii) ni por el criterio de la coherencia, que es también rechazado por el Tribunal ya que no hay una relación directa entre las medidas tributarias en liza; a saber, el método de exención con reserva de progresividad, por un lado, que es el que permite al Estado de la residencia no gravar los ingresos obtenidos en otros Estados miembros pero sí tenerlos en cuenta para determinar el tipo (progresivo) aplicable, y por otro lado, el método de la imputación de las deducciones personales en proporción a los ingresos obtenidos en el Estado de residencia. Lo relevante, como señala el A. G. en el párr. 58 de sus Conclusiones es que «la efectividad de la progresividad del impuesto sobre la renta en el Estado de residencia, que persigue el método de exención con reserva de progresividad, no está supeditada a la limitación, en dicho Estado, de la consideración de la situación personal y familiar del contribuyente». Nótese que *De Groot* implica una desviación de *Gilly* y *Schumacker* y arroja un resultado no coherente: que el contribuyente que obtiene el 40 por 100 de su renta en el Estado de su residencia tenga allí derecho a obtener el 100 por 100 de las deducciones por circunstancias personales ⁷⁰.

Posteriormente, en *Florian W. Wallentin* [STJCE de 1 de julio de 2004 (C-169/03, NFIJ017021)] el Tribunal da una vuelta de tuerca más a favor de los no residentes para afirmar que las deduccio-

⁶⁹ Es de interés reproducir aquí el razonamiento del Tribunal: «no puede acogerse la alegación del Gobierno neerlandés según la cual está justificado que el Estado de residencia solo tome en cuenta la situación personal y familiar del contribuyente residente en proporción a los ingresos obtenidos en su territorio puesto que incumbe al Estado de empleo proceder de igual modo respecto de la parte de los ingresos imposables en su territorio. A este respecto, debe recordarse que los ingresos obtenidos en el territorio de un Estado por un trabajador no residente solo constituyen, habitualmente, una parte de sus ingresos globales, centralizados en el lugar de su residencia. Por otra parte, el lugar donde más fácilmente puede apreciarse la capacidad contributiva individual de este tipo de contribuyentes, resultante de computar el conjunto de sus ingresos y de tener en cuenta su situación personal y familiar, es el lugar en que se sitúa el centro de sus intereses personales y patrimoniales. Este lugar coincide, en general, con la residencia habitual de la persona de que se trate. Así, el Derecho tributario internacional, y concretamente el modelo de convenio de la OCDE en materia de doble imposición, admite que, en principio, corresponde al Estado de residencia gravar al contribuyente de manera global, teniendo en cuenta los elementos inherentes a su situación personal y familiar» (véase la sentencia SCHUMACKER, antes citada, apartado 32) (párr. 98).

⁷⁰ Una crítica en: WATTEL, P. J.; TERRA, B. J. M.: *European Tax Law*...cit. pág. 99.

nes personales, en particular aquellas que eximan un *mínimo vital*, o exención en bloque, deben ser hechas extensivas a los no residentes que obtengan la mayor parte de sus rentas en el Estado de la fuente, aunque no llegue a ese porcentaje, si la consecuencia es que, de otro modo, el contribuyente pierde el derecho a las mismas ⁷¹. Esto significa que la norma de no residentes deberá tener en cuenta el total de la renta obtenida por el sujeto. O lo que es lo mismo, deberá estimar su renta mundial, *sic*, comunitaria. Naturalmente, esto no es coherente con el sistema de tributación de no residentes, que parte de la asunción de que el Estado de la fuente no tiene suficiente información ni puede tenerla. Por otro lado, si puede acceder a esta información, ¿por qué no otorgarle el mismo tratamiento que a la renta de residentes? El Tribunal no resuelve esta cuestión.

La conclusión general que se puede extraer de la jurisprudencia es que los no residentes no pueden estar sujetos a una tributación más onerosa que los residentes, ni siquiera si es para compensar el hecho de que no pagan seguridad social (*Asscher, Biehl, Gerritse*, entre otros). Esto implica, por ejemplo, la posibilidad de deducción de pensiones pagadas en el extranjero (*Bachmann, Wielock, Danner, Safir*), el derecho a la aplicación de métodos para evitar la doble imposición que no sean más onerosos para la inversión en el extranjero [*Verkooijen*, STJCE de 6 de junio de 2000 (C-35/98, NFJ009096), *Lenz, Manninen*], o la aplicación de los incentivos a la inversión domésticos también a las inversiones transfronterizas [*Weidert-Paulus* STJCE de 15 de julio de 2004 (C-242/03, NFJ018397)], así como tener en cuenta las propiedades inmobiliarias sitas en otros Estados, en la medida en que puedan determinar la capacidad contributiva global [*Ritter-Coulais*, STJCE de 21 de febrero de 2006 (C-152/03, NFJ029118)] confirmada recientemente en el caso *Lakebrink* [STJCE de 18 de julio de 2007 (C-182/06, NFJ028750)] ⁷².

La cuestión determinante para el Tribunal es que si el Estado de residencia no puede acoger las deducciones (por ejemplo, porque no se percibe renta suficiente para absorberlas), el Estado de la fuente debe hacerlo, porque lo que es incompatible con el Tratado es que ninguno de los dos lo tenga en cuenta. Podemos entender que el Tribunal ha evolucionado endureciendo su postura (de *Schumacker* a *Groot*), o bien interpretar que esta ha permanecido igual desde el principio: lo relevante es que las circunstancias personales sean tenidas en cuenta *en algún lugar*, por lo que si el Estado de la residencia no lo hace (porque no se obtienen rentas suficientes), el Estado de la fuente está obligado a hacerlo.

Uno de los problemas que deja en el aire esta jurisprudencia, es que en ella no se traza realmente una distinción entre deducción ligada al ingreso y deducción personal. La cuestión no tiene fácil solución, pues aun mirado únicamente desde el derecho interno, no siempre resulta

⁷¹ Afirma el Tribunal: «cuando se trata de un no residente que obtiene en un Estado miembro distinto del de su residencia la mayor parte de sus ingresos, la discriminación consiste en que la situación personal y familiar de este no residente no se tiene en cuenta ni en el Estado de residencia ni en el Estado de empleo (sentencia SCHUMACKER, antes citada, apartado 38), con independencia de los diferentes tipos aplicables al impuesto especial sobre la renta y al impuesto general sobre la renta... es precisamente lo que sucede en el litigio principal, caracterizado por el hecho de que el Sr. Wallentin no percibía, en el momento en que se produjeron los hechos de que se trata, ninguna renta imponible en el Estado de residencia, en la medida en que la asignación mensual que recibía de sus padres y la beca de manutención que percibía del Estado alemán no constituían, conforme a la legislación fiscal de dicho Estado, un ingreso imponible» (párrs. 17 y 18).

⁷² MARTÍN JIMÉNEZ, A.; CALDERÓN CARRERO, J. M.: «La jurisprudencia del TJCE: los efectos del principio de no discriminación y las libertades básicas comunitarias sobre la legislación nacional en materia de imposición directa». AA.VV. *Manual de Fiscalidad Internacional*, 2008, págs. 660 y ss.

sencillo determinar si nos encontramos ante una deducción inherente a la persona, y por tanto no directamente conectada con sus ingresos, o ante un gasto deducible que sí tiene esa conexión. El problema entronca con un problema clásico en materia tributaria, y es la determinación de los fines y objetivos de las normas tributarias. Superadas, al menos de momento, las tesis que negaban toda finalidad propia a las normas tributarias, la distinción entre una norma tributaria con fines recaudatorios o fiscales, de una norma que persigue otras finalidades (extrafiscales) es ardua, pese a la abundante literatura que ha tratado de desentrañarla ⁷³. El problema es que, puesto que muchas deducciones personales son en puridad subvenciones, gastos fiscales, muchas deducciones o reducciones de diverso tipo reflejan también determinados objetivos que no siempre van a tener sentido para no residentes. En primer lugar, porque al aplicarse solo parcialmente la política no se cumple (*i.e.* una ayuda por nacimiento de hijo que se calcula en el 40% para el no residente no cumple una función equivalente a una ayuda al 100%), o porque, por su naturaleza, está ligada a la residencia con cierta permanencia (*i.e.* ayudas a la adquisición de vivienda habitual), o incluso al acceso a la residencia en un particular contexto económico (*i.e.* ayudas a jóvenes que alquilan vivienda, a la vista de la difícil emancipación de estos en España, por razones entre otras, culturales). Nótese además que, si estas ayudas se otorgaran mediante subvenciones, no caerían bajo el escrutinio del TJCE.

3. Segunda excepción: las rentas derivadas de actividades económicas no pueden recibir un trato asimétrico en función del lugar de obtención y realización salvo que ello pueda justificarse (o: los residentes y no residentes se encuentran en la misma situación cuando realizan actividades económicas).

Uno de los grupos de casos más interesantes, y más cambiantes en los últimos tiempos, desde la perspectiva de la no discriminación y las libertades comunitarias y su impacto en la fiscalidad directa, es el de la fragmentación de bases imposables a consecuencia de la obtención de renta derivadas de actividades económicas obtenidas en diversos Estados miembros. El resultado final puede ser desventajoso o ventajoso para el contribuyente debido no solo a la disparidad de ordenamientos tributarios existentes, sino a la mera aplicación de *sistemas* tributarios distintos, que establecen reglas de valoración o de devengo diversas, lo que a menudo dará lugar a doble imposición (o doble no imposición).

La jurisprudencia del Tribunal de Justicia en relación con la realización transfronteriza de actividades económicas es particularmente garantista de las libertades fundamentales en liza. Aunque siempre con las debidas cautelas, derivadas del hecho de que se trata de una jurisprudencia asimétrica, y no siempre coherente, puede afirmarse que las diferencias de trato en la realización de una actividad económica deben pasar por un tamiz cada vez más fino. No en vano las libertades están orientadas a la formalización del mercado interior, pese a la modificación del Tratado de Maastricht

⁷³ BIRK, D.: *Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen*. Köln: Dr. Peter Deubner Verlag GmbH, 1983, págs. 236 y ss; FERREIRO LAPATZA, J. J.: «El objeto del tributo». *REDF*, núm. 10/1976, pág. 236.; RUIZ ALMENDRAL, V.; ZORNOZA PÉREZ, J.: «Constitución económica y Hacienda Pública», en AA.VV.: (PECES-BARBA MARTÍNEZ-RAMIRO AVILÉS, Coords.): *La Constitución a examen: un estudio académico 25 años después*. Madrid: Marcial Pons, 2004, págs. 655 y ss.

supra apuntada y la estimación de la ciudadanía comunitaria en el análisis del Tribunal. La consecuencia principal es que, en contraste con los matices examinados en relación con la posibilidad de aplicar deducciones de carácter personal, el Tribunal es mucho más reacio a aceptar diferencias de trato entre residentes y no residentes en el caso de actividades económicas. Podría sostenerse que, en el fondo, el Tribunal acepta el «*Nettoprinzip*»⁷⁴, como expresión del principio de capacidad económica aplicado a las rentas derivadas de actividades económicas, como parte del sistema comunitario, aunque no lo diga expresamente.

La regla se ha transformado en que el Estado de la fuente tiene que otorgar estas deducciones, al menos cuando no haya diferencias objetivas entre el tipo de actividad (económica) que da derecho a la aplicación de la deducción. En todo caso, el régimen jurídico será diverso en función de que el no residente obtenga rentas derivadas de actividades económicas de manera esporádica y discontinua o bien contando para ello con una mínima infraestructura, lo que normalmente tendrá lugar a través de un EP. En este último caso el EP actuará como centro de imputación de todas las rentas, y el régimen jurídico será diverso, más cercano en algunos aspectos al de un residente.

3.1. La obtención de rentas sin EP y su régimen jurídico en el Derecho comunitario.

En ausencia de EP, el régimen tributario del no residente implica la sujeción a gravamen de cada operación individualmente considerada. Es habitual que los sistemas tributarios graven los rendimientos *íntegros*, y limiten la deducción de gastos (cuando la admiten) a determinados supuestos tasados. En muchas ocasiones la tributación se articulará mediante una retención *a forfait*, proporcional, que coincidirá con la cuota tributaria final (*withholding tax*), lo que exime al no residente de presentar una declaración.

Esta modalidad de gravamen limitada está siendo crecientemente puesta en duda por el Tribunal de justicia, de manera que no es exagerado afirmar que está en vías de desaparición, pues los gastos directamente vinculados con la actividad económica, se haya o no incurrido en ellos en el Estado donde esta se realiza, deben poder ser deducibles en las mismas condiciones que en el caso de los residentes, so pena de que la norma nacional incurra en una restricción a la libertad de prestación de servicios (libertad normalmente en liza cuando hay una actividad económica sin EP).

Es conocida la jurisprudencia del TJCE en relación con la fiscalidad directa y la libre circulación de trabajadores, a raíz de la cual se ha construido la doctrina que dispone la aplicación de las deducciones personales a los no residentes en determinadas circunstancias *supra* examinadas. Aunque buena parte de esta doctrina ha sido hecha extensiva a los contribuyentes que obtienen rentas de las actividades económicas, la jurisprudencia, y en particular la de los últimos tres años, ha ido mucho más lejos, asimilando la situación del no residente que realiza actividades económicas a la del residente.

⁷⁴ El principio de rendimiento neto es considerado generalmente en Alemania una derivación o subprincipio de la capacidad económica; *vid.* al respecto la Sentencia del Tribunal Constitucional Alemán (BverfGE) 99, 280 (págs. 290 y ss.); o la: 101, 297 (pág. 310).

En relación con la determinación de la base imponible, en *Talotta* queda establecido que no se puede justificar sin más la aplicación de un trato diferente al no residente en la determinación de dicha magnitud, en particular si se grava el ejercicio de actividades económicas. Así se afirma, en relación con el sistema belga, donde se rechaza un sistema de estimación de bases imponibles a no residentes, que este Estado justificaba en la dificultad de acceder a la información sobre la actividad económica. Para el Tribunal «no cabe admitir que el Estado miembro de establecimiento pueda aplicar unas bases imponibles mínimas únicamente a los contribuyentes no residentes por el mero hecho de residir en otro Estado miembro, so pena de dejar sin contenido el artículo 52 del Tratado» (párr. 22).

En cuanto a qué gastos puedan ser deducibles, la conclusión bien pudiera ser que lo deberán ser todos aquellos conectados con la obtención del rendimiento. Así se afirma en el caso *Gerritse*, donde se dirime la situación de un batería de música (Sr. Gerritse), que reside en Holanda y obtiene rentas por sus actuaciones en Alemania y en Bélgica, incurriendo en diversos gastos profesionales. Por las rentas obtenidas en Alemania, se le aplicó el correspondiente impuesto sobre la renta personal. El Sr. Gerritse lo discute con el argumento de que una persona que hubiera obtenido la misma renta en Alemania habría estado exenta, ya que la renta obtenida por el batería era inferior al mínimo exento aplicable en la tributación de residentes. En relación con los gastos deducibles que se admiten para determinar la base imponible, el Tribunal afirma con contundencia que los artículos 59 y 60 del TCE son contrarios a una norma que establezca, como regla general, la sujeción de los no residentes por sus rendimientos brutos, sin derecho a deducción de sus gastos profesionales, mientras que los residentes sí tienen derecho a dicha deducción. En cuanto al tipo de gravamen, el hecho de que a los no residentes se aplique un tipo fijo del 25 por 100 mientras que a los residentes se aplica una escala de gravamen, no es contrario a las citadas libertades con una condición: que dicho tipo del 25 no resulte superior al que habría sido de aplicación al contribuyente, de acuerdo con la escala de gravamen progresiva, aplicándose sobre la cantidad resultante de sumar los rendimientos netos y el mínimo exento. Es decir, de acuerdo con el Tribunal, el sistema de gravamen de los no residentes no puede suponer una tributación efectiva superior al aplicable a los residentes ⁷⁵.

Es evidente que estas dos reglas implican un acercamiento decidido al régimen tributario de los residentes, idea que se apuntala en el caso *Scorpio* [STJCE de 3 de octubre de 2006 (C-290/04, NFJ024304)], que representa un papel central en esta dirección, pues se pone en duda la articulación técnica del método de retención aplicable a los no residentes. En liza estaba una normativa contenida en el impuesto sobre no residentes alemán que establecía que, en el caso de los sujetos pasivos por obligación real, la recaudación del impuesto aplicado a este tipo de rentas se efectuaría mediante retención en la fuente, que ascendería al 15 por 100 del importe total de los ingresos, sin permitir las deducciones por gastos profesionales. Esta última limitación se considera contraria a las libertades citadas (arts. 58 y 60 TCE), lo que se formula por el *Bundesfinanzhof* como cuestión prejudicial al TJCE. La cuestión que nos interesa, la tercera, se subdivide a su vez en tres preguntas, que resumidamente son: (i) ¿Deben poder ser deducibles los gastos correspondientes a una actividad económica si también lo son para los residentes? La respuesta del Tribunal es positiva, pues un residente solo

⁷⁵ Tras *Gerritse*, la norma alemana ha sido modificada. Sin embargo, la Comisión europea ha iniciado procedimiento infractor (ref. 1999/4852) el 31 de enero de 2008 por entender que sigue siendo discriminatoria, pues se ha establecido un tipo de retención sustancialmente más elevado (del 25 ha pasado a ser el 40%), siguiendo la espita abierta por el TJCE en relación con los pagos a cuenta.

estaría sujeto por los rendimientos netos, y no hay motivos que justifiquen la diferencia de trato. (ii) ¿Es suficiente con tener en cuenta los gastos económicamente relacionados con la actividad desempeñada en Alemania? La respuesta es también afirmativa, añadiéndose, como elemento de flexibilización, que esto puede ser reconocido en un momento posterior, por ejemplo, a través de un procedimiento de devolución, y finalmente: (iii) ¿Es compatible con el Tratado que la exención de determinados rendimientos, de acuerdo con el CDI aplicable, no se tenga en cuenta en el momento de calcular la retención? La respuesta es positiva, siempre que se devuelva posteriormente. Esto es, el Tribunal no se opone a que exista un sistema de retención distinto para los no residentes, pero sí a que *sustancialmente*, la deuda tributaria se determine de forma diversa, y más gravosa para estos.

El caso *Centro Ecuestre da Leziria Grande Lda* [STJCE de 15 de febrero de 2007 (C-345/04, NFJ024897)] confirma la doctrina contenida en *Gerritse* y en *Scorpio*⁷⁶, afirmando claramente que el no residente tiene derecho a la deducción de los gastos vinculados directamente con la actividad desempeñada, y con independencia del lugar o momento en que se haya incurrido en ellos. Lo determinante es que «en la medida en que un Estado miembro concede a los residentes la posibilidad de deducir tales gastos, no puede, en principio, impedir el cómputo de los mismos en el caso de los no residentes» (párr. 23). El único requisito para la deducibilidad de estos es que exista un vínculo económico directo con la prestación objeto de imposición en el Estado de la fuente. El Tribunal menciona expresamente los gastos de viaje y alojamiento y afirma que es totalmente irrelevante «el lugar y el momento en que se incurrió en tales gastos» (párr. 25). *Vid.* asimismo el caso *Conijn*, STJCE de 6 de julio de 2006 (C-346/04, NFJ024864).

Aunque la equiparación de la tributación entre residentes y no residentes es máxima en el caso de actividades económicas, comienza también a extenderse a otras clases de renta.

En este sentido, el reciente caso *Hollmann* [STJCE de 11 de octubre de 2007 (C-443/06, NFJ029121)], que como veremos resulta de particular interés para España, declara contraria al Derecho comunitario una norma portuguesa que permitía una serie de ventajas fiscales a los residentes, en relación con las plusvalías inmobiliarias, que no eran accesibles a los no residentes. En este caso, el Tribunal rechaza la diferencia de tipos de gravamen entre residentes y no residentes, aunque ello pueda suponer que en algunos casos los no residentes se benefician de un tipo efectivo de gravamen inferior, pues evitan la progresividad. Ese es el argumento esgrimido por el gobierno portugués, para quien la diferente situación en que se encuentran estas dos categorías de sujetos pasivos justifica perfectamente la diferencia de trato, pues la norma portuguesa (que limita la base imponible sobre las ganancias de los residentes al 50%) se justifica en el hecho de que los residentes están sujetos a una escala de tipos progresivos, que se aplican sobre su renta mundial. Por el contrario, los no residentes tributan únicamente por las rentas percibidas en territorio portugués, y además están sujetos a un tipo proporcional, de manera que la diferencia de trato lo que pretende es no penalizar a los residentes, mediante la progresividad. El Tribunal rechaza la justificación de esta diferencia de trato con su ya tradicional doctrina sobre la coherencia, al afirmar que no queda acreditada «la existencia de una relación directa entre la ventaja fiscal de que se trata y la compensación de dicha ventaja mediante un gravamen fiscal determinado» (párr. 59).

⁷⁶ *Vid.* asimismo el caso: *Bouanich*, STJCE de 19 de enero de 2006 (C-265/04, NFJ021865).

Otro caso de particular relevancia es el reciente *Theodor Jäger* [STJCE de 17 de enero de 2008 (C-256/06, NFJ026993)] donde el Tribunal resuelve la cuestión prejudicial sobre la compatibilidad con el Derecho comunitario de la norma alemana que establecía normas de valoración distintas, a efectos del Impuesto sobre Sucesiones, para los bienes situados en el extranjero. El Tribunal estima la incompatibilidad con el Derecho comunitario y afirma que, con carácter general «sujetar la concesión de ventajas fiscales en materia de impuesto sobre sucesiones al requisito de que el bien adquirido por transmisión *mortis causa* se halle situado en el territorio nacional constituye una restricción a la libre circulación de capitales» (párr. 35). En esta línea, tiene particular interés el caso *Geurts y Vogten* [STJCE de 25 de octubre de 2007 (C-464/05, NFJ029062)], donde se examina la adecuación al ordenamiento comunitario de una norma belga (de la región flamenca) en el ISD que supeditaba el disfrute de una exención para participaciones en empresas familiares a que estas tuvieran a cinco trabajadores flamencos (como mínimo) durante los tres años anteriores al fallecimiento, manteniéndose los siguientes cinco. El Tribunal concluye que la norma no es adecuada al ordenamiento comunitario porque discrimina indirectamente a las empresas no establecidas en Bélgica, al establecer un requisito (emplear a cinco trabajadores flamencos) que es más fácil cumplir por una empresa establecida en el territorio (párr. 21). Aunque el Tribunal no pone en duda la adecuación al ordenamiento comunitario de las exenciones en el caso de empresa familiar, sí deja claro que no tiene inconveniente en declarar contraria a Derecho comunitario una exención de ese tipo si es más fácil de cumplir por un residente. Esta jurisprudencia confirma la contenida en el caso *Barbier* [STJCE de 11 de diciembre de 2003, (C-364/01, NFJ015784)], donde se declara contrario a Derecho comunitario, y en concreto a la libre circulación de capitales, la norma holandesa del impuesto sobre sucesiones que supeditaba la aplicación de una reducción a que el causante residiera en el mismo Estado miembro, pero la denegaba si residía en un Estado distinto.

Distinto, y seguramente aislado en relación con el resto de casos, es el supuesto resuelto en el caso *Van Hilten* [STJCE de 23 de febrero de 2006 (C-513/03, NFJ024031)] cuyo razonamiento es contradictorio con otros pronunciamientos sobre impuestos de salida similares ⁷⁷. En efecto, en este caso el Tribunal declara compatible con la libre circulación de capitales la norma holandesa del Impuesto sobre Sucesiones que establece una ficción jurídica de manera que la sucesión de un nacional de ese Estado miembro, fallecido dentro de los diez años posteriores al traslado de su domicilio de dicho Estado miembro al extranjero, está sujeta a tributación como si el causante hubiera continuado residiendo en ese mismo Estado, si bien se permite, lógicamente, la posibilidad de deducir las cuotas del Impuesto sobre Sucesiones recaudadas por otros Estados. Tomando la jurisprudencia en su conjunto, este caso seguramente es la excepción.

Finalmente, por lo que hace a los impuestos patrimoniales, debe tenerse en cuenta que en el caso *D* [STJCE de 5 de julio de 2005 (C-376/03, NFJ022996)] el TJCE traslada al impuesto sobre el patrimonio la jurisprudencia *Schumacker*, lo que habrá de tener consecuencias en la configuración de estos tributos.

La jurisprudencia examinada hasta ahora, sin ser exhaustiva, pone en tela de juicio la mera diferencia de trato a un no residente, exigiendo criterios de justificación por parte de los Estados que

⁷⁷ Como se ha señalado en: MARTÍN JIMÉNEZ, A.; CALDERÓN CARRERO, J. M.: «La jurisprudencia del TJCE: los efectos del principio de no discriminación y las libertades básicas comunitarias sobre la legislación nacional en materia de imposición directa...» cit. págs. 780 y ss.

ya no se pueden circunscribir a las normas contenidas en el régimen tributario internacional, que consagra dicha diferencia de trato, sino que debe implicar una motivación detallada que la justifique.

3.2. Consecuencias sobre el régimen jurídico del EP.

El de EP es un concepto netamente tributario que no resulta por tanto fácilmente identificable con los conceptos de empresa al uso en el ámbito jurídico-privado. Ello obedece a su surgimiento en el contexto del Derecho tributario internacional⁷⁸, que propicia un concepto fácilmente intercambiable en los diversos ordenamientos jurídicos que forman parte de la OCDE. En Derecho internacional se admite ampliamente que el EP se sujeta a un régimen más limitado, si bien los Estados siguen métodos diversos para estimar las rentas que deben ser atribuidas al mismo⁷⁹.

Por otro lado, el Tribunal ha establecido que la libertad de establecimiento implica la garantía a los nacionales comunitarios de poder acceder al ejercicio de actividades económicas por cuenta propia y de crear empresas con las que acceder al mercado interior, *en las mismas condiciones* que los establecidos para los nacionales por los respectivos Estados miembros (*Saint-Gobain ZN*, párr. 35). Ello conlleva la obligación a los Estados de intentar que su normativa fiscal sea neutral a la forma jurídica a través de la cual se desarrolla la actividad [*Comisión/Francia* («Avoir fiscal»), *Royal Bank of Scotland* (STJCE de 29 de abril de 1999 –C-311/97, NFI007558–), *Saint-Gobain ZN*]. Teniendo en cuenta que «debe considerarse un obstáculo toda medida que prohíba, dificulte o haga menos atractivo el ejercicio de dicha libertad», esta falta de neutralidad puede producirse cuando la norma fiscal pueda tener como efecto el disuadir a una empresa de crear entidades subordinadas, como un EP en otro Estado miembro [*Marks & Spencer* (párrs. 32 y 33)], *Keller Holding*, [STJCE de 23 de febrero de 2006 (C-471/04, NFI028808), párr. 35].

A) La progresiva asimilación del EP a una filial.

De manera paulatina, y naturalmente asimétrica, muchos aspectos del régimen jurídico-tributario aplicable al EP se han visto modificados sustancialmente a raíz de la jurisprudencia del TJCE. El Tribunal parece asumir el punto de partida clásico –residentes y no residentes *no* se encuentran en la misma situación–, así como el CM-OCDE y sus comentarios, con frecuencia invocados expresamente, para posteriormente examinar la situación en particular con la finalidad de

⁷⁸ Aunque en su origen se trata de un concepto configurado desde el derecho interno (que se remonta al Derecho prusiano), como se explica en: GARCÍA PRATS, A.: *El Establecimiento Permanente*. Madrid: Tecnos, 1996, págs. 39 y ss.; CALDERÓN CARREIRO, J. M.: «Artículo 5 MC OCDE 2000. Establecimiento Permanente». AA.VV. (Coord.: J. R. RUIZ GARCÍA, J. M. CALDERÓN CARRERO): *Comentarios a los convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal concluidos por España*. A Coruña: Fundación Pedro Barrié de la Maza-Instituto de Estudios Económicos de Galicia, 2004, págs. 273 y ss.

⁷⁹ Hay dos grandes opciones: «*functionally separate entity*» (principio de empresa separada) y «*relevant business activity*» (desempeño de actividad económica relevante). La primera es la opción autorizada en la actualidad por la OCDE. Sobre las técnicas de atribución de rentas al EP, *vid* OCDE: «Issues in International Taxation No. 5: Model Tax Convention: Attribution of Income to Permanent Establishments», 1994, que dio lugar a una modificación sustancial del artículo 7 del CM-OCDE. *Vid.* asimismo: OCDE: *Report on the attribution of profits to PE*. Diciembre 2006, págs. 11 y ss, (ambos disponibles en la página de la organización, www.oecd.org).

determinar si es posible aplicar dicho punto de partida [*Avoir fiscal, Commerzbank* (STJCE de 13 de julio de 1993 –C-330/91, NFIJ003032–), entre las primeras decisiones con esta orientación]. Con carácter general, el Tribunal es más reacio a admitir que una diferencia de trato pueda estar justificada en el caso de los rendimientos derivados de una actividad económica, que en aquellos casos en los cuales está en liza la posibilidad de aplicar las deducciones por circunstancias personales (*supra* examinados). Paulatinamente, esto comienza a plantear problemas debido al diverso enfoque entre la normativa tributaria internacional y el Derecho comunitario ⁸⁰.

Uno de los casos que mejor ponen de manifiesto esta asimilación es *Royal Bank of Scotland*, donde se cuestiona la diferencia de trato a un no residente con EP en Grecia por no encontrarse adecuadamente justificada. En liza estaba la norma griega que sujetaba a un tipo de gravamen superior a los EP situados en su territorio. La medida se considera discriminatoria porque esta «no se funda en ninguna diferencia objetiva entre la situación de las sociedades que tienen su domicilio en los demás Estados miembros y la de aquellas sociedades cuyo domicilio se encuentre en Grecia» (párr. 31). Puesto que la discriminación no está fundada en ninguna excepción, el Tribunal la considera injustificada, declarando la norma contraria al Derecho comunitario. A la misma conclusión llega en el caso *CLT-UFA* [STJCE de 23 de febrero de 2006 (C-253/03, NFIJ029119)] muy similar, y donde se avanza decididamente en la dirección de asimilar un EP a una filial ⁸¹, afirmándose que: «la negativa a aplicar el tipo impositivo reducido a las sucursales hace menos atractivo, para las sociedades domiciliadas en otros Estados miembros, el ejercicio de la libertad de establecimiento a través de una sucursal. De ello se desprende que una normativa nacional como la controvertida en el litigio principal limita la libertad de escoger la forma jurídica apropiada para el ejercicio de actividades en otro Estado miembro» (párr. 17), razón por la cual la norma alemana en liza es declarada contraria a la libertad de establecimiento.

Esta paulatina asimilación del EP a una filial, se aparta notablemente del esquema del CM-OCDE ⁸², y es naturalmente rica en consecuencias, que sin embargo aún no pueden apreciarse en su totalidad, pues el TJCE no ha podido analizar todas las disparidades de trato, por lo que no puede hablarse de un régimen jurídico del EP *completo* según esta jurisprudencia. Por otro lado, como señalara A. GARCÍA PRATS, llama la atención esta asimilación teniendo en cuenta que no parece ser esta la intención del Derecho comunitario derivado. De manera que, por ejemplo, la Directiva matriz-filial omite toda referencia a dichos establecimientos ⁸³.

⁸⁰ Como había anticipado la doctrina, *inter alia*: HINTSANEN, L.: «The Attribution of Income to Permanent Establishment under EC Law». *European Taxation*, núm. 4/2003, pág. 114. Muy crítico: TENORE, M.: «The transfer of assets from a Permanent Establishment to its General Enterprise in the Light of the European Law». *Intertax*, issue 8/9, 2006, pág. 390.

⁸¹ *Vid.* TENORE, M.: «The transfer of assets from a Permanent Establishment to its General Enterprise in the Light of the European Law...» cit. págs. 390 y ss.

⁸² Nótese la dicción del artículo 24.3 CM-OCDE: «Los establecimientos permanentes que una empresa de un Estado contratante tenga en el otro Estado contratante no serán sometidos a imposición en ese Estado de manera menos favorable que las empresas de ese otro Estado que realicen las mismas actividades. Esta disposición no podrá interpretarse en el sentido de obligar a un Estado contratante a conceder a los residentes del otro Estado contratante las deducciones personales, desgravaciones y reducciones impositivas que otorgue a sus propios residentes en consideración a su estado civil o cargas familiares (subrayado nuestro)».

⁸³ GARCÍA PRATS, F. A.: «Incidencia del Derecho Comunitario en la configuración jurídica del Derecho Financiero (y III): Principios de justicia tributaria vs. Derecho Comunitario...» cit. pág. 739. Por el mismo autor, *vid.* «Application of the Parent-Subsidiary Directive to Permanent Establishments?». *European Taxation*, núm. 5/1995, págs. 179 y ss.

B) La compensación de pérdidas.

La obtención de renta es un hecho imponible continuado o duradero que debe ser fraccionado en períodos impositivos para hacer posible el gravamen, que se liquida de forma periódica. De hecho, la propia noción de renta no puede concebirse sin período: se grava el resultado de una actividad, la obtención de ingresos y la realización de gastos, que exige de manera ineludible la referencia a un período. Eso exige naturalmente elementos de flexibilización, para poder adecuar el gravamen a la capacidad económica, incluso para evitar la asfixia económica de la entidad. Uno de los más relevantes es la posibilidad de compensar bases imponibles negativas, por lo que puede afirmarse que esta es inherente a un impuesto *periódico* sobre la renta ⁸⁴. Se comprende así la relevancia de permitir esta posibilidad en el gravamen sobre los no residentes. Al mismo tiempo, dependiendo de cómo se articulen las normas de compensación de pérdidas, se podrán propiciar fenómenos de doble imposición o de doble no-imposición, de ahí también la controversia de estas reglas aplicadas a los no residentes.

Hasta el momento, fundamentalmente han sido los casos *Futura* [STJCE de 15 de mayo de 1997 (C-250/95)], *AMID* [STJCE de 14 de diciembre de 2000 (C-141/99, NFJ009745)] y el reciente *Deutsche Shell* [STJCE de 28 de febrero de 2008 (C-293/06, NFJ027752)] los que han contribuido a asentar una doctrina que reconoce dicha compensación para el EP en términos más amplios que los establecidos en el ámbito internacional. En *Futura*, donde se examina el problema desde la perspectiva del Estado de acogida, el Tribunal admite la compensación de pérdidas supeditada al principio de territorialidad «el artículo 52 del Tratado no se opone a que un Estado miembro supedita la compensación de pérdidas anteriores, solicitada por un sujeto pasivo que tiene una sucursal en su territorio sin haber establecido en él su residencia, al requisito de que las pérdidas guarden relación económica con rendimientos obtenidos por el sujeto pasivo en dicho Estado, siempre y cuando los sujetos pasivos residentes no reciban un trato más favorable» (párr. 43) ⁸⁵. En *AMID*, (donde el problema de la compensación transfronteriza es examinado desde la perspectiva del Estado de origen), una vez afirmada la equiparación entre EP y filial ⁸⁶, el Tribunal declara contraria al Derecho comunitario la norma belga que limitaba la compensación de pérdidas sufridas por una sociedad belga, estableciendo como condición que las mismas se hubieran podido compensar, primeramente, con los beneficios de uno de sus EPs situados en otro Estado miembro. La consecuencia de esta norma es inaceptable para el Tribunal, ya que de acuerdo con ella «las pérdidas compensadas de ese modo no pueden deducirse de los ingresos imponibles en ninguno de los Estados miembros afectados, mientras que, si los establecimientos de dicha sociedad se encontrasen exclusivamente en el Estado miembro donde tiene su domicilio social, serían deducibles».

⁸⁴ CORDERO GONZÁLEZ, E. M.: «Apuntes sobre el tratamiento de las bases imponibles negativas en los impuestos sobre la renta». *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, núm. 285/2006, págs. 15 y ss.

⁸⁵ Un examen detenido sobre las consecuencias de este caso puede verse en: CALDERÓN CARRERO, J. M.; CAAMAÑO ANIDO, M. A.: «La contabilidad, el establecimiento permanente y el Derecho comunitario: el caso *Futura Participations*». *Quincena fiscal*, núm. 18/1998, págs. 15 y ss.

⁸⁶ Así lo afirma el TJCE, señalando, sin mucha más motivación, que «una sociedad belga que, sin tener establecimientos fuera de Bélgica, incurre en pérdidas en un ejercicio determinado está, a los efectos de su imposición, en una situación comparable a la de una sociedad belga que, teniendo un establecimiento en Luxemburgo, sufre pérdidas en Bélgica y efectúa beneficios en Luxemburgo en ese mismo ejercicio», (párr. 29).

El problema de compensación de pérdidas que más repercusión ha tenido es el caso *Marks & Spencer*, aunque seguramente sea el caso menos representativo, pues en la conclusión del Tribunal pesó mucho la cuantía económica del caso ⁸⁷. Con todo, tiene interés señalar que el Tribunal admite los motivos alegados, en particular la necesidad de articular un mecanismo de reparto de la carga tributaria entre los Estados miembros (párr. 46, *en efecto, dar a las sociedades la facultad de optar entre el Estado miembro de establecimiento y otro Estado miembro para que se tengan en cuenta sus pérdidas pondría en grave peligro el equilibrio en el reparto de la potestad tributaria entre los Estados miembros, ya que la base imponible aumentaría en el primer Estado y disminuiría en el segundo por el valor de las pérdidas transferidas*) y la existencia de un riesgo de evasión fiscal (párr. 49, *«Por último, en cuanto al tercer motivo de justificación, basado en el riesgo de evasión fiscal, ha de reconocerse que la posibilidad de transferir las pérdidas de una filial no residente a una sociedad residente conlleva el riesgo de que las transferencias de pérdidas se organicen dentro del grupo de sociedades y se imputen a sociedades establecidas en los Estados miembros que apliquen los tipos impositivos más elevados y donde el valor fiscal de las pérdidas sea mayor»*). Si bien la medida se considera desproporcionada a su finalidad cuando el contribuyente no tiene otra posibilidad de compensar las pérdidas sufridas (párr. 55).

El reciente caso *Deutsche Shell* avanza decididamente en la dirección apuntada de equiparar el EP a una filial. La sociedad *Deutsche Shell*, residente en Alemania, disuelve su EP en Italia y obtienen el reembolso del capital de dotación. Al convertir las liras a marcos alemanes se produce una depreciación, que *Deutsche Shell* considera una pérdida de cambio producida en el ejercicio de 1992. La administración tributaria deniega su deducibilidad. El Tribunal establece que la decisión de las autoridades alemanas de no tener en cuenta la pérdida económica para la determinación de la base imponible de la entidad en Alemania, teniendo en cuenta que dicha pérdida no podía haber sido tenida en cuenta en ningún caso en Italia, en el marco de la tributación del EP, constituye un obstáculo a la libertad de establecimiento, por lo que se trata de una medida restrictiva.

El problema de fondo de este caso es el de la posible doble ventaja que podría obtener un contribuyente en este supuesto, según se desprende de las alegaciones del Gobierno alemán: si se computan las pérdidas en el cambio como gastos de explotación en Alemania, *Deutsche Shell* se beneficiaría doblemente, pues las rentas positivas de su EP están exentas en Alemania. La respuesta del Tribunal ante este argumento es que el Estado no puede invocar de nuevo la coherencia cuando esta se ha «perdido» porque viene supeditada a lo establecido en un CDI: «Un Estado miembro que ha renunciado a ejercer sus competencias en materia tributaria, al celebrar un convenio fiscal bilateral, como el aplicable en el procedimiento principal, no puede invocar la falta de competencia tributaria respecto a los resultados de un establecimiento permanente que pertenece a una empresa establecida en el territorio de ese mismo Estado para justificar que no se deduzcan las cargas en que haya incurrido dicha empresa, las cuales, por su naturaleza, no pueden computarse en el Estado miembro en que se halla ese establecimiento» (párr. 50).

Finalmente, lo relevante para el TJCE es que el EP se quede sin poder computar esa pérdida en ningún Estado contratante, más allá de la lógica del CDI. Nótese que lo que el TJCE pone en

⁸⁷ CALDERÓN CARRERO, J. M.: «Consolidación Fiscal e Importación de Pérdidas: el caso *Marks & Spencer*...» cit. págs. 130 y ss.

entredicho, en suma, es el modelo de reparto de poder tributario que resulta de los convenios y que pivota en torno a la noción de EP. Se puede apreciar así la consolidación de una tendencia del Tribunal, de desplazarse del principio de no discriminación hacia la consideración objetiva de la libertad en liza. El momento actual es de gran interés, pues quedan pendientes cuestiones cuya resolución habrá de arrojar luz sobre las preguntas que se plantean. En esta línea, será necesario comprobar la doctrina del TJCE en el caso *Lidl Belgium GmbH & Co KG* (C-414/06), aún pendiente de resolución, pero sobre el que ya hay Conclusiones disponibles (A. G. SHARPSTON, presentadas el 14 de febrero de 2008), donde se afirma que es incompatible con la libertad de establecimiento la norma alemana que impide a sus sociedades, la compensación en la base imponible de las pérdidas incurridas en otros Estados miembros por parte de su EP con el argumento de que, de acuerdo con lo dispuesto en el CDI de aplicación, la renta del EP no está sujeta a tributación en el Estado donde está la casa central.

Que se trata de un problema por resolver se pone de manifiesto además porque la cuestión de las pérdidas transfronterizas es una de las cuestiones consideradas de urgente resolución por parte de la Comisión. Como es sabido, el 19 de diciembre de 2006 esta institución publica dos Comunicaciones sobre la fiscalidad directa de los Estados miembros, con el objetivo de sentar las bases para una futura reforma fiscal en los distintos Estados. Se trata de las siguientes: *Consideración fiscal de las pérdidas en un contexto transfronterizo*⁸⁸ (en adelante, «Comunicación sobre pérdidas») e *Imposición de salida y necesidad de coordinación de las políticas tributarias de los Estados miembros*⁸⁹, (en adelante, «Comunicación sobre impuestos de salida»).

En la Comunicación sobre pérdidas, la Comisión afirma categóricamente que la limitación de los Estados consistente en limitar la deducción de pérdidas a los EPs a aquellas correspondientes a los beneficios generados en el Estado de la fuente *falsea las decisiones de las empresas en el mercado interior* (p. 2), además de tener decisiva influencia en la elección entre una filial y un EP (algo que el TJCE no permite; cfr. *Royal Bank of Scotland*). Tras analizar los diferentes métodos utilizados por los Estados (imputación y exención, y dentro de este último; no deducción de pérdidas en ningún caso o deducción temporal), concluye que los Estados que aún no admiten la compensación, por considerar exentos los beneficios, infringen el Derecho comunitario⁹⁰, lo que a buen seguro tendrá consecuencias en la forma de denuncias ante el TJCE.

C) La corrección de la doble imposición.

La progresiva asimilación del EP a una filial es evidente en el examen, desde el Derecho comunitario, de las normas para evitar la doble imposición contenidas en los CDI. Puesto que los tratados internacionales ratificados por un Estado pasan a formar parte de su derecho interno, es lógico que el TJCE examine también su contenido a la hora de concluir si hay una discriminación.

⁸⁸ COM (2006) 824 final.

⁸⁹ COM (2006) 825 final.

⁹⁰ En el documento técnico se especifican los Estados que optan por uno u otro método. El adoptado por España (deducción temporal), es considerado conforme con el Derecho comunitario.

Esta competencia para examinar los CDI, que se insinuaba en *Avoir fiscal*, se afirma claramente en *Saint Gobain* [STJCE de 21 de septiembre de 1999 (C-307/97, NFI008298)]⁹¹.

El Tribunal no ha afirmado nunca que la evitación de la doble imposición sea un objetivo del Tratado, asumiendo además que es competencia de los Estados, como parte de su poder tributario, el celebrar CDI entre ellos⁹². En la doctrina no hay acuerdo, si bien parece haber una inclinación por entender que no hay una obligación *comunitaria* de evitar la doble imposición⁹³.

No obstante, la doble imposición puede ser contraria al Tratado cuando restrinja el ejercicio de una libertad fundamental o cuando los métodos para su evitación se apliquen de manera discriminatoria. El caso *Schumacker* puede verse también como un caso que evita la doble imposición; lo relevante del supuesto –suficientemente conocido– es que las circunstancias personales y familiares del Sr. Schumacker no son reconocidas en ninguno de los dos Estados miembros, por lo que en ninguno tiene derecho a deducción alguna por ellas. El Tribunal estima que se produce una sobreimposición si estas deducciones no son tenidas en cuenta. Lo cual es similar a un supuesto de doble imposición, en términos económicos (doble no deducción es igual a doble imposición)⁹⁴. Al mismo tiempo, es claro que si el Estado concede algún método para minorar la doble imposición en situaciones internas, debe tener también un método para las situaciones comunitarias, y este no puede ser menos beneficioso⁹⁵. Por otro lado, es evidente que en muchos casos, desde la perspectiva de la política tributaria, la única manera de asegurarse que se produce la tributación de una situación puede ser el someter a gravamen a residentes y no residentes de forma diversa. Esto es lo que sucede en el caso *Schempp*, donde el Tribunal permite al Estado alemán la disparidad de trato con la finalidad de garantizar que las rentas son sometidas a tributación en al menos un Estado, evitando así

⁹¹ Vid. GARCÍA PRATS, F. A.: «Convenios de doble imposición, establecimientos permanentes y derecho comunitario (Consideraciones en torno a los casos Royal Bank of Scotland y Saint Gobain)». *Noticias de la UE*, núm. 191/2000, págs. 14 y ss; MARTÍN JIMÉNEZ, A.; CALDERÓN CARRERO, J. M.: «Los establecimientos permanentes, los casos triangulares y el Derecho Comunitario (un comentario a la sentencia del TJCE Saint-Gobain)». *Noticias de la UE*, núm. 214/2002, págs. 99 y ss. Vid. asimismo: SERRANO ANTÓN, F.; ALMUDÍ CID, J. M.: «Doble imposición económica internacional y Derecho comunitario: repercusión de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas en el ordenamiento español» (I y II), *Quincena Fiscal*, núms. 18 y 19, 2002, y referencias allí contenidas.

⁹² El razonamiento del TJCE en relación con los CDI tiene un fallo lógico, que han detectado CALDERÓN y MARTÍN JIMÉNEZ, y es que «afirmar que el reparto del poder tributario a través de CDIs es competencia exclusiva de los Estados miembros para luego mantener que la pieza clave de tal reparto (los métodos para eliminar la doble imposición) debe configurarse con arreglo al Derecho comunitario constituye una aseveración que no deja de plantearnos dudas sobre su coherencia con las premisas sobre las que se erige el razonamiento desplegado por el TJCE: si el TJCE afirma que los Estados miembros son libres para llevar a cabo el reparto de la «competencia fiscal» o el «poder tributario» a través de CDIs, ¿por qué luego excluye del ámbito de tal regla el precepto que tales convenios dedican a los métodos para eliminar la doble imposición internacional, cuando lo cierto es que este constituye una pieza clave en tal reparto?»; cfr.: MARTÍN JIMÉNEZ, A.; CALDERÓN CARRERO, J. M.: «La jurisprudencia del TJCE: los efectos del principio de no discriminación y las libertades básicas comunitarias sobre la legislación nacional en materia de imposición directa». AA.VV. *Manual de Fiscalidad Internacional*, 2008, pág. 712.

⁹³ CORDEWENER, A.: *Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht...* cit. pág. 877.

⁹⁴ Esta idea en: LANG, M.: «Double taxation and EC Law», en AVI-YONAH, R. S.; HINES, Jr., J. R.; LANG, M.: *Comparative Fiscal Federalism. Comparing the European Court of Justice and the US Supreme Court's Tax Jurisprudence*. The Netherlands: Kluwer Law International, 2007, pág. 17.

⁹⁵ Cabe preguntarse si en un futuro no lejano el artículo 96 TCE podría ser utilizado como base para introducir medidas de armonización que evitaran la doble imposición, como se ha propuesto por ejemplo en: HOFSTÄTTER, M.: «Who is competent to issue measures for the elimination of double taxation within the Community?», en LANG, M.; SCHUCH, J.; STARINGER, C. (Eds.): *Tax Treaty Law and EC Law*. Amsterdam: Kluwer, 2007, pág. 36 y referencias allí citadas (nota núm. 55).

una doble no imposición ⁹⁶. Sin embargo, lo cierto es que generalmente para el Tribunal la doble no imposición no es nunca un problema de primer orden, aunque pueda ser aceptado como un elemento de justificación *a posteriori*, para examinar una situación que como punto de partida se ha considerado discriminatoria. Finalmente, y como se adelantó *supra*, nótese que una vez que los Estados miembros han decidido celebrar un CDI, su existencia incide, de manera creciente, sobre la manera de tener en cuenta el argumento de la coherencia, pues el Tribunal entiende que el Estado, al celebrar el convenio, ha renunciado a la coherencia del sistema tributario ⁹⁷.

Con carácter general, el EP no podrá acceder a la red de convenios de doble imposición del Estado donde se encuentran ubicados, al menos cuando dichos convenios sigan el modelo de la OCDE. En consecuencia, aquellas rentas imputables al EP que procedan de terceros Estados, podrán verse afectadas por una doble imposición difícil de mitigar ⁹⁸. Esta situación ha venido modificándose a consecuencia de la jurisprudencia del TJCE, de manera que puede afirmarse que, en particular desde el caso *Saint Gobain*, el EP tiene derecho a acceder a la red de convenios del Estado de la fuente, puesto que «cuando se trata de un convenio para evitar la doble imposición celebrado entre un Estado miembro y un país tercero, el principio del trato nacional obliga al Estado miembro parte en dicho convenio a conceder a los establecimientos permanentes de sociedades no residentes, en las mismas condiciones aplicables a las sociedades residentes, las ventajas previstas en el convenio» (párr. 59). Al exigir la extensión del CDI al EP en lo que a la eliminación de la doble imposición se refiere, el TJCE se aparta de una de las nociones clásicas del Derecho tributario internacional ⁹⁹, que es limitar los efectos del CDI a las partes directamente contratantes (no, por tanto, a un EP de un Estado tercero) ¹⁰⁰. Las consecuencias de esta jurisprudencia, si se consolidara a otros aspectos del régimen jurídico de un EP (más allá de la eliminación de la doble imposición), serían la concesión de un estatuto mucho más cercano al de residente que en la actualidad.

El régimen jurídico del EP en el ámbito comunitario se encuentra por tanto en pleno proceso de transformación. Su progresiva asimilación a una filial ponen en duda la mayor parte de reglas de determinación de la base imponible de estos peculiares sujetos tributarios. Esto se produce, además,

⁹⁶ Vid. LANG, M.: «Double taxation and EC Law», en AVI-YONAH, R. S.; HINES, Jr., J. R.; LANG, M.: *Comparative Fiscal Federalism. Comparing the European Court of Justice and the US Supreme Court's Tax Jurisprudence*. The Netherlands: Kluwer Law International, 2007, págs. 19-20.

⁹⁷ LANG, M.: «Double taxation and EC Law...» cit. pág. 30.

⁹⁸ GARCÍA PRATS, A.: *El Establecimiento Permanente...* cit. págs. 422 y ss.; CALDERÓN CARRERO, J. M.: *La doble imposición internacional en los convenios de doble imposición y en la UE*. Pamplona: Aranzadi, 1997, págs. 295 y ss., y por el mismo autor: «Artículo 5 MC OCDE 2000. Establecimiento Permanente...» cit. págs. 275 y ss.

⁹⁹ MARTÍN JIMÉNEZ, A.; CALDERÓN CARRERO, J. M.: «La jurisprudencia del TJCE: los efectos del principio de no discriminación y las libertades básicas comunitarias sobre la legislación nacional en materia de imposición directa...» cit. pág. 730.

¹⁰⁰ Como han señalado J. M. CALDERÓN y A. MARTÍN JIMÉNEZ; «con la jurisprudencia *Saint-Gobain* el Estado miembro de ubicación de un EP (parte de una entidad residente de un Estado miembro) debe extenderle las medidas para eliminar la doble imposición incluidas en su legislación interna y en los CDIs que haya concluido con otros Estados miembros y con terceros países. Asimismo, el Estado de residencia debe extender a los EPs todas las ventajas previstas en el convenio, en las mismas condiciones aplicables a las sociedades residentes»; en: «La jurisprudencia del TJCE: los efectos del principio de no discriminación y las libertades básicas comunitarias sobre la legislación nacional en materia de imposición directa...» cit. pág. 740. Sobre los efectos de *Saint Gobain* en diferentes escenarios, vid. PISTONE, P.: «Tax Treaties and the Internal Market in the New European Scenario». *Intertax*, vol. 35/2007, págs. 77 y ss.

en un contexto internacional en el que el propio modelo de tributación del EP comienza a ser puesto en cuestión, de manera que puede afirmarse que en la hora actual no hay acuerdo en absoluto sobre cuál deba ser el método de atribución de rentas al EP. En la OCDE hay un procedimiento abierto con esta finalidad ¹⁰¹ que aún no ha dado frutos definitivos.

4. Una referencia al problema de las normas y regímenes específicos anti-abuso y su aplicación a los no residentes. La cuestión de los impuestos de salida.

El abuso de derecho es contrario al Derecho comunitario, lo que incluye las diferentes modalidades de elusión fiscal como el fraude a la ley tributaria o la simulación. En este sentido, puede afirmarse que hay un concepto comunitario de fraude a la ley tributaria, que ha sido establecido por el TJCE, naturalmente de manera indirecta ¹⁰². La principal consecuencia es que toda práctica abusiva de una libertad comunitaria, implicará la desprotección del Derecho comunitario (entre otras, *vid Cadbury Schweppes* [STJCE de 12 de septiembre de 2006 (C-196/04, NFIJ023535)], *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* [STJCE de 13 de marzo de 2007 (C-524/04, NFIJ024996)]).

El razonamiento del Tribunal en relación con las normas anti-abuso depende de diversos factores, que pueden resumirse en dos: primero, la propia construcción de la norma, si se aplica solo a situaciones transnacionales y si permite o no prueba en contrario, y segundo, si se trata de una norma anti-abuso que desarrolla una cláusula contenida en una Directiva. En este segundo caso el Tribunal lleva a cabo un examen que se ciñe a los fines y objetivos contenidos en la norma comunitaria, de manera que se rechazan sistemáticamente aquellas normas que van más allá de lo permitido en las Directivas, cuyas normas anti-fraude se interpretan de manera estricta en la jurisprudencia ¹⁰³.

En cuanto al primer conjunto de factores, la construcción de la norma y su aplicación, exclusiva o no, a una situación transnacional, el Tribunal exige que cada elemento de la normativa anti-abuso

¹⁰¹ *Vid.* OECD: *Discussion Draft on the Attribution of Profits to Permanent Establishments. Part I (General Considerations)* de 2 de agosto de 2004, el informe publicado el 21 de diciembre de 2006 y el borrador de discusión para la revisión del artículo 7 del CM-OCDE (publicado para su comentario el 10 de abril de 2007). Una visión general del contenido de esta discusión puede verse en BENNET, M.; RUSSO, R.: «OECD Project on Attribution of Profits to Permanent Establishments: An Update». *International Transfer Pricing Journal* 2007, págs. 279 y ss.

¹⁰² Entre otros trabajos, *vid.*: SCHÖN, W.: «Gestaltungsmißbrauch im europäischen Steuerrecht». *Internationales Steuerrecht, Beihefter zu Heft 2*, 1996, págs. 11 y 12; PEACOCK, J.: «The Law ends where abuse begins». *The EC Tax Journal*, núm. 3, vol. 4/2001, pág. 147 y ss.; HARRIS, P.: «*Abus de Droit*: further thoughts on the cleansing of the stables, and the community notion of own resources», *The EC Tax Journal*, núm. 2, vol. 6/2002, pág. 117 y ss. Entre nosotros, *vid.*: GARCIA PRATS, F.: «Las medidas tributarias anti-abuso y el Derecho Comunitario»; en: SERRANO ANTÓN; SOLER ROCH: *Las medidas anti-abuso en la normativa interna española y en los convenios para evitar la doble imposición internacional y su compatibilidad con el Derecho Comunitario*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2002, págs. 169 y ss.; RUIZ ALMENDRAL, V.: *El Fraude a la ley tributaria a examen (Los problemas de la aplicación práctica de la norma general anti-fraude del artículo 15 de la LGT a los ámbitos nacional y comunitario)*. Pamplona: Thomson-Aranzadi, 2006, págs. 115 y ss; por la misma autora: «Tax Avoidance and the European Court of Justice: What is at Stake for European GAARs?». *Revista Intertax*, vol. 33, núm. 12, 2005, págs. 570 y ss.

¹⁰³ *Vid.*: CALDERÓN CARRERO, J. M.; RUIZ ALMENDRAL, V.: «¿Es compatible la norma española anti "Directive-Shopping" con el Derecho Comunitario? (A propósito de la Resolución del TEAC de 15 de octubre de 2004)». *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm. 11/2005, págs. 38 y ss, y referencias allí citadas.

tributaria esté definido de manera coherente o alineada con las libertades fundamentales, que la mayor parte de las veces conllevan el que una operación o transacción llevada a cabo en ejercicio de tales libertades no podrá ser considerada en fraude ¹⁰⁴. Esto significa que, en ocasiones, las libertades puedan llegar a constituir una especie de cláusula de salvamento (*safe harbour* o *saving clause*) en relación con el fraude [*Eurowings* (STJCE de 26 de octubre de 1999 –C-294/97–), *Danner*, *Verkooijen*].

Por otro lado, el Tribunal ha establecido que los Estados pueden establecer normas anti-abuso y aplicarlas en un contexto comunitario. Pero las normas que establecen presunciones *iuris et de iure* de fraude basado en que hay un componente internacional son incompatibles con el Derecho comunitario. Lo relevante es que «las autoridades de un Estado miembro no pueden presumir la existencia de un fraude o de un abuso del simple ejercicio por un agente económico de una libertad conferida por el Tratado» (X e Y, párr. 51).

Asimismo, las medidas de control fiscal son admisibles de manera particularmente restrictiva, pues su proporcionalidad se examina a la luz de lo establecido en la Directiva de Asistencia Mutua ¹⁰⁵, de ahí la relevancia de conocer la naturaleza de la norma nacional: si es una norma de control o se trata de una medida anti-abuso. El TJCE considera que no se cumple tal proporcionalidad cuando el objetivo de control fiscal que se pretende alcanzar a través de la norma nacional cuestionada puede ser obtenido igualmente por medios menos restrictivos, como por ejemplo combinando el intercambio de información con la exigencia del deber de colaboración del contribuyente para que aporte pruebas, documentos o justificantes que acrediten la concurrencia de los presupuestos para disfrutar de la ventaja fiscal que pretende aplicar.

No es posible dar cuenta en detalle de todos los regímenes específicos anti-abuso que han sido declarados contrarios al Derecho comunitario a raíz de las consideraciones apuntadas. Entre otras, el Tribunal ha determinado la modificación de normas como la subcapitalización [art. 20 LIS, caso *Lankhorst*, o caso *Test Claimants in the Thin Cap Group*, confirmada recientemente en el asunto *N.V.Lammers & Van Cleeff*- STJCE de 17 de enero de 2008 (C-105/07, NFJ026981)] o la transparencia fiscal internacional ¹⁰⁶. La principal conclusión en relación con esta clase de normas a la luz del Derecho comunitario, es que la jurisprudencia es particularmente restrictiva a la hora de enjuiciar regímenes contruidos para evitar determinados modelos de fraude que tienen lugar en un contexto transnacional.

Por poner solo un ejemplo, véase el reciente caso *ELISA*, [STJCE de 11 de octubre de 2007 (C-451/05, NFJ026458)] que enjuicia el impuesto sobre el valor de mercado de los inmuebles poseí-

¹⁰⁴ WEBER, D.: *Tax Avoidance and the EC Treaty Freedoms. A Study of the Limitations under European Law to the Prevention of Tax Avoidance...* cit. págs. 11 y ss.

¹⁰⁵ Directiva 77/799/CEE, del Consejo, de 19 de diciembre de 1977, *relativa a la asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos directos y los impuestos sobre las primas de seguros*; vid. CAAMAÑO ANIDO, M. A.; CALDERÓN CARRERO, J. M.: «La erosión de las medidas de control fiscal del Estado de residencia: una reflexión al hilo de la jurisprudencia comunitaria en el caso *ICI*...» cit. pág. 30.

¹⁰⁶ Vid. VEGA BORRERO, F.: *Las medidas contra el Treaty Shopping*. Madrid: IEF, 2003, págs. 402 y ss. Vid. asimismo el trabajo monográfico de: ALMUDÍ CID, J. M.: *El régimen jurídico de la transparencia fiscal internacional*. Madrid: Ministerio de Hacienda, 2005.

dos en Francia por personas jurídicas («*taxe sur la valeur vénale des immeubles possédés en France par des personnes morales*»). La norma francesa establece este gravamen con la finalidad de evitar las maniobras de elusión del impuesto sobre el patrimonio. Tras recordar el Tribunal que la adquisición y tenencia de inmuebles está protegida por la libre circulación de capitales, y que el derecho de adquirir, explotar y enajenar bienes inmuebles en el territorio de otro Estado miembro constituye además el complemento necesario de la libertad de establecimiento, examina la disposición y la considera contraria al Derecho comunitario. En concreto, la norma se considera una restricción de la libre circulación de capitales ya que mientras que declara exentas del impuesto a las sociedades establecidas en Francia, en el caso de las establecidas en otro Estado miembro, se supedita la exención a la existencia de un convenio de asistencia administrativa entre la República Francesa y dicho Estado para la lucha contra el fraude y la evasión fiscal, o bien a la circunstancia de que un tratado que contenga una cláusula de no discriminación por razón de la nacionalidad, impida someter a dichas sociedades a una tributación más gravosa que la que se aplica a las sociedades establecidas en Francia. Por otro lado, la norma no permite que las sociedades establecidas en otro Estado miembro aporten pruebas que puedan acreditar la identidad de sus accionistas personas físicas. Es decir, el régimen no admite prueba en contrario de ningún tipo por parte de sus destinatarios.

La principal conclusión que se deriva de la amplia y compleja jurisprudencia del TJCE es que la vía más segura de atajar los supuestos de fraude a la ley tributaria es la utilización de normas generales anti-abuso, o al menos de normas que permitan un análisis sustantivo de la operación en liza, así como permitan al contribuyente contestarla. Es decir, de normas similares a la *norma de conflicto* contenida en el artículo 15 de la LGT.

En otro orden de cuestiones, y aunque también pretenden evitar el abuso o la evasión fiscal, los denominados *impuestos de salida* no son técnicamente normas anti-abuso. Es tradicional en el esquema de imposición de los no residentes sujetar a gravamen las ganancias latentes que se han generado en el Estado de la fuente, ante un cambio de residencia, por ejemplo, lo que no es más que una modalidad de reparto de poder tributario. Pues bien, la jurisprudencia del TJCE prohíbe (en muchos casos) los impuestos de salida, posibilidad que en todo caso, y pese a ser en principio rechazada por el TJCE en *Lasteyrie du Saillant* [STJCE de 11 de marzo de 2004 (C-9/02, NFJ017164)], ha recibido una interpretación matizada en el caso *N* [STJCE de 7 de septiembre de 2006 (C-470/04, NFJ024030)]¹⁰⁷. En este caso el Tribunal entra a analizar la estructura del impuesto para determinar su compatibilidad con el ordenamiento jurídico-comunitario. La principal conclusión es que el tributo es compatible con el ordenamiento jurídico-comunitario, por reflejar una práctica habitual en el contexto internacional (plasmada en el art. 13.5 del CM-OCDE) que persigue como objetivo salvaguardar el interés fiscal o el derecho a gravar determinadas rentas (ganancias latentes) por el Estado de la fuente¹⁰⁸.

Con todo, la jurisprudencia del TJCE es cambiante en relación con los impuestos de salida, y en general restrictiva (salvo *N* como excepción que confirma la regla). Lo cierto es que la única

¹⁰⁷ En relación con esta Sentencia debe examinarse el trabajo de: CALDERÓN CARRERO, J. M.: «La compatibilidad comunitaria de los impuestos de salida y de las reglas para el reembolso de garantías exigidas con infracción del Derecho Comunitario: el caso *N*». *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, núm. 286/2007, págs. 105 y ss.

¹⁰⁸ CALDERÓN CARRERO, J. M.: «La compatibilidad comunitaria de los impuestos de salida y de las reglas para el reembolso de garantías exigidas con infracción del Derecho Comunitario: el caso *N*» cit. pág. 122.

conclusión clara de la jurisprudencia examinada es que no hay una solución cerrada al gravamen de las ganancias latentes que deriven de la transferencia de activos de un Estado a otro. Lo que sí parece evidente, como ha señalado W. SCHÖN, es que una vez que el TJCE haya desmantelado totalmente los sistemas de impuestos de salida de los Estados miembros, será necesario llevar a cabo una revisión a fondo de los principios de devengo ¹⁰⁹.

5. Conclusión: hacia un *Estatuto del no residente comunitario*.

Hasta ahora, la afirmación tradicional en relación con el régimen jurídico-tributario del no residente es esta: *los residentes y los no residentes se encuentran en situaciones diversas y su tratamiento tributario también puede serlo, salvo que esta diferencia de trato sea discriminatoria o dé lugar a una restricción en el acceso al mercado interior*. A la vista de la jurisprudencia examinada este aserto ha dejado de ser cierto, pues la premisa sobre la que se asienta –la distinta situación de partida del residente y no residente– no es aceptable para el TJCE en numerosas ocasiones, en particular, cuando se trata de la realización de actividades económicas. A la luz de esta doctrina, podría reformularse la frase anterior en este sentido: *los residentes y no residentes comunitarios (residentes en un Estado miembro) se encuentran en situaciones similares en cuanto a la aplicación de las normas tributarias, salvo que concurran circunstancias especiales que justifiquen un tratamiento diverso*.

Llegado este punto, es posible hablar del nacimiento de un auténtico *Estatuto del no residente comunitario*, que sin embargo no ha sido recogido aún en la normativa comunitaria secundaria de manera sistemática, pues en lo básico, es producto de la jurisprudencia del Tribunal de justicia, ni tampoco está reflejado aún en la normativa de los Estados miembros, o solo de manera asimétrica. Simplificando mucho, dos son las actitudes mostradas por los Estados miembros ante una nueva Sentencia que declara contraria al Derecho comunitario alguna norma que diferencia entre residentes y no residentes (como algunas exenciones o beneficios fiscales, normas anti-abuso como las de subcapitalización o la transparencia fiscal internacional, etc.). Por un lado, los Estados pueden optar por eliminar el beneficio para todos los contribuyentes, nacionales o no (*vid* la reforma de los dividendos en nuestro IRPF, y la sustitución de la deducción por doble imposición por una exención *ad hoc* de 1.500 euros, es respuesta a la jurisprudencia de los casos *Lenz* y *Manninem*, entre otros). Por otro, eliminar la aplicación de la norma conflictiva, por restrictiva, para los residentes comunitarios, convirtiéndola virtualmente en una norma inútil (un buen ejemplo es la actual norma de subcapitalización contenida en el art. 20 TRLIS, como respuesta a *Lankhorst-Hohorst* fundamentalmente ¹¹⁰).

¹⁰⁹ *Vid.*: SCHÖN, W.: «Playing different games? Regulatory competition in Tax and Company Law compared...» cit. pág. 360.

¹¹⁰ La cuestión cobra relevancia renovada a raíz de la Sentencia de 13 de marzo de 2007, asunto C-524/04 (NFJ024996), *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* y *Commissioners of Inland Revenue*, que ha venido a confirmar, (como en realidad también se había apuntado en la única otra sentencia del TJCE sobre la subcapitalización, *Lankhorst-Hohorst*), que es posible mantener una norma de subcapitalización y que esta sea compatible con el Derecho comunitario. Solo es necesario que se cumplan algunas condiciones, por lo que el citado precepto podría ser reformado en ese sentido. Acerca de la norma de subcapitalización española en el ámbito comunitario, *vid.*: VEGA BORREGO, F. A.: «La norma tributaria en materia de subcapitalización: incidencia de los Convenios de Doble Imposición y del Derecho Comunitario». *Crónica Tributaria*, núm. 104/2002, págs. 97 y ss; RUIZ ALMENDRAL, V.: «Subcapitalización y libertad de establecimiento: el caso "Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation" como una oportunidad para rehabilitar el artículo 20 del TRLIS». *Noticias de la Unión Europea*, núm. 238/2008, págs. 121-134.

Estas reacciones de los Estados miembros, han contribuido a arrojar un alto grado de inseguridad jurídica sobre algunas de las instituciones tributarias tradicionalmente conocidas. Encontramos normas –como veremos, nuestro TRLIRNR es un buen ejemplo– trufadas de excepciones aplicables solo a las operaciones en el marco de la UE, a la vez que resultan necesarias normas nuevas para evitar el abuso consistente en que Estados terceros se aprovechen del *status* de residente comunitario a través de entidades interpuestas.

La jurisprudencia sobre fiscalidad de no residentes muestra que es crecientemente difícil configurar un sistema tributario nacional que resulte a su vez coherente con los distintos sistemas jurídicos que inciden sobre el mismo, y cuyos fines y objetivos son distintos. Las normas tributarias nacionales tienen como objetivo prioritario la obtención de ingresos, para financiar los gastos públicos, aunque para conseguir esa finalidad hayan de cumplirse determinados principios de justicia tributaria. Las disposiciones comunitarias en materia tributaria están orientadas, aún en buena medida, a la consecución del mercado interior, aunque también pretendan proteger los ingresos fiscales estableciendo umbrales mínimos de gravamen. Y, finalmente, las normas de Derecho tributario internacional no tienen como objetivo prioritario garantizar el justo reparto de la capacidad económica, ni tampoco obtener ingresos, sino facilitar las transacciones económicas sin excesivas distorsiones, arbitrando medidas de reparto de poder tributario entre los Estados. Y por mucho que la clásica división estricta entre Derecho nacional e internacional sea mucho menos estricta en el caso del Derecho tributario nacional y los CDIs, ambos ámbitos jurídicos funcionan en buena medida como dos círculos independientes, cada uno debe regirse por sus propias normas ¹¹¹. De esta manera, se ha conformado un ordenamiento jurídico-tributario bifronte ¹¹², o seguramente *trifronte*, y es claro que las reglas de integración entre sus partes aún no constituyen una maquinaria suficientemente bien engrasada. Queda abierta la cuestión, a la que dedicaremos el último apartado, de qué opciones son posibles para solucionar los problemas apuntados. Con carácter previo, procede examinar el régimen jurídico-tributario vigente en España para los no residentes, al objeto de comprobar el grado de incumplimiento de la doctrina estudiada, que no es bajo.

IV. EL RÉGIMEN JURÍDICO DEL NO RESIDENTE EN ESPAÑA

Son muchas las cuestiones que plantea la doctrina sentada por el TJCE, en particular en los últimos años, en relación con el régimen jurídico-tributario aplicable a los no residentes. Nuestro objetivo en este epígrafe es dar cuenta únicamente de las muestras más sobresalientes de la falta de adaptación de nuestro sistema de impuestos directos a esta doctrina, señalando aquellas disposiciones que, en nuestra opinión, han de plantear los mayores problemas en un futuro no muy lejano. En las líneas que siguen esbozaremos un catálogo de incompatibilidades, con la finalidad de invitar a la reflexión sobre el modelo de sujeción a los no residentes comunitarios en nuestro país.

¹¹¹ CALDERÓN CARRERO, J. M.: *La doble imposición internacional y los métodos para su eliminación*. Madrid: McGraw-Hill, 1997, págs. 35 y ss. FISCHER, P.: «Innentheoretische Bemerkungen zur Bekämpfung der Steuerumgehung im Internationalen Steuerrecht». SWI, 1999, pág. 105.

¹¹² GARCÍA PRATS, F. A.: «Incidencia del Derecho Comunitario en la configuración jurídica del Derecho Financiero (y III): Principios de justicia tributaria vs. Derecho Comunitario...» cit. pág. 772.

1. El modelo español de tributación para los no residentes. El impuesto sobre la renta de no residentes en el sistema de imposición directa.

Nuestro país llega tarde al proceso de internacionalización de la economía, lo cual ha tenido un lógico reflejo en el régimen tributario aplicable a los no residentes. Hasta 1982, las disposiciones aplicables se limitaban a unos pocos artículos en el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades. Por otro lado, si en 1979 España apenas había firmado algunos CDIs, en la actualidad son más de ochenta, en coherencia con la actual proyección internacional de nuestro país. Las sucesivas normas reguladoras del IRPF e IS de 1991 y 1995 dedican escasa atención a este tipo de cuestiones, pero habría que esperar a 1998 para la existencia de un texto regulador de la imposición sobre la renta de no residentes (Ley 41/1998, de 9 de diciembre, *del Impuesto sobre la Renta de no Residentes y Normas Tributarias*). En la actualidad, el régimen jurídico de los no residentes se contiene en el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el *Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes* (TRLIRNR), que viene a situarse entre el IRPF y el IS para contemplar, de manera conjunta, la tributación de los no residentes en las dos grandes modalidades tradicionalmente conocidas: con o sin EP¹¹³. El esquema de gravamen del no residente en España sigue en lo básico la práctica convencional (CM-OCDE), si bien con diversas especialidades que en todo caso solo operarán en ausencia de CDI, como por ejemplo la extensiva noción de EP contenida en el artículo 13 TRLIRNR.

El régimen jurídico-tributario aplicable al no residente que obtiene rentas en España depende de diversos factores; *inter alia*, si realiza alguna actividad económica, del tipo de actividad económica que desarrolle y si esta se lleva a cabo a través de un EP, de si es residente habitual en un Estado miembro de la UE y/o en un Estado con el que España tenga firmado un CDI, y/o, en un Estado con el que España tenga firmado un CDI *con cláusula de intercambio de información*, o bien, en un denominado *paraíso fiscal* o territorio de baja o nula tributación¹¹⁴.

2. Principales incompatibilidades con el Derecho comunitario del gravamen de las rentas obtenidas *sin* establecimiento permanente en España.

A la luz de la jurisprudencia más reciente del TJCE (*Scorpio, inter alia*), es posible afirmar que el tratamiento tributario que se otorga en España a las rentas obtenidas sin EP es abiertamente incompatible con el actual estado del Derecho comunitario. El régimen de obtención de rentas sin EP en España, (contenido, en lo básico, en los arts. 24 a 33 del TRLIRNR), sigue la práctica convencionalmente establecida de sujetar a gravamen las distintas operaciones realizadas, limitando sustancialmente los gastos deducibles, a la vez que se prevén tipos de gravamen proporcionales

¹¹³ Dejamos fuera de nuestro análisis las normas emitidas por las Comunidades autónomas *forales* (País Vasco y Navarra), que tienen potestades normativas para determinar el régimen jurídico de los EPs situados en su territorio (art. 21 de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, *por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco*, y art. 28 de la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, *por la que se aprueba el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra*).

¹¹⁴ Como es sabido, la disposición adicional primera de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, *de medidas para la prevención del fraude fiscal*, introduce la citada distinción entre paraísos fiscales, territorios de nula tributación y países cuyo CDI con España no tenga cláusula de intercambio de información.

y mecanismos especiales de retención a cuenta, entre otras medidas. En las líneas que siguen nos centraremos en los aspectos que nos parecen más problemáticos en relación con el marco jurídico-comunitario, aunque seguramente nuestra exposición no podrá agotar los numerosos problemas que el modelo español plantea.

2.1. La determinación de la base imponible, la limitación de los gastos deducibles y los tipos de gravamen en el IRNR.

Cuando el no residente opere sin EP, deberá determinar su base imponible tomando como base las operaciones individualmente consideradas, de acuerdo con lo establecido en el artículo 24 del TRLIRNR, que remite a la LIRPF ¹¹⁵. Las reglas son diversas en función del tipo de rendimiento que se obtenga.

- a) Para los rendimientos derivados de la realización de actividades económicas, la norma (art. 24.2) admite la deducción de gastos con carácter limitado, estableciendo que «la base imponible será igual a la diferencia entre los ingresos íntegros y los gastos de personal, de aprovisionamiento de materiales incorporados a las obras o trabajos y de suministros», si bien el detalle de qué gastos sean deducibles se encuentra en el Reglamento, cuyo artículo 5 establece limitaciones en función de que tales gastos estén directamente conectados con el territorio español. Así, por ejemplo, solo son deducibles los gastos de personal siempre que este haya sido *desplazado a España o contratado en territorio español*, o el aprovisionamiento de materiales siempre que sea *para su incorporación definitiva a las obras o trabajos realizados en territorio español*, o *suministros consumidos en territorio español para el desarrollo de las actividades o explotaciones económicas*. El tipo de gravamen aplicable es proporcional (24%). Un ejemplo aclara el régimen jurídico:

EJEMPLO 1:

Un empresario individual sueco, que se dedica a organizar desfiles de moda, organiza un evento en Marbella, para una empresa textil española, por lo que percibe 60.000 euros, incurriendo en diversos gastos de preparación (en Suecia –6.000 euros), y de organización (en España –9.000 euros).

De acuerdo con el artículo 14 del CDI España-Suecia estas rentas podrían ser gravadas en España, por lo que es aplicable el artículo 24 del TRLIRNR. Así, solo serían deducibles los gastos incurridos directamente en España (contratación de modelos aquí, maquilladores, suministro de luz ...), pero no lo serían los gastos en que se hubieran incurrido para la organización del evento (billetes de avión, preparación del evento desde Suecia).

.../...

¹¹⁵ La remisión debe entenderse referida a la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, *del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio*, y no al Real Decreto Legislativo 4/2004 como sigue afirmándose en el precepto.

.../...

El tipo de gravamen aplicable a la base de 51.000 euros sería del 24 por 100 (cuota: 12.240).

Si el evento hubiera sido organizado por un residente en España, todos los gastos habrían podido ser deducidos, además del 5 por 100 de gastos de difícil justificación (art. 30 de la LIRPF). Asimismo, el tipo medio efectivo de gravamen sería previsiblemente inferior, por la aplicación del mínimo personal y familiar, así como de la escala progresiva.

Esta limitación de los gastos deducibles a las tres partidas citadas, es discriminatoria, y en el caso del ejemplo, restrictiva de la libre prestación de servicios. También lo es, previsiblemente, el tipo de gravamen aplicable (*Scorpio, Centro Equestre da Lezíria Grande, Gerritse*).

- b) En el caso de los rendimientos derivados del trabajo, y los rendimientos derivados del capital (mobiliario e inmobiliario), también se computarán los rendimientos íntegros, sin que proceda la aplicación de gastos deducibles ni reducciones. Con carácter general, el tipo de gravamen es del 24 por 100.

EJEMPLO 2:

Una ciudadana italiana es propietaria de un piso de 50 metros en el centro de Madrid. Durante el ejercicio lo alquila a una pareja de estudiantes universitarios por 800 euros mensuales. Los gastos de comunidad y reparaciones diversas, asumidos por la propietaria, ascienden durante el año a 450 euros.

La renta puede ser sujeta a gravamen en España (art. 6 CDI España-Italia). De acuerdo con el TRLIRNR, el rendimiento del capital inmobiliario se computará con carácter íntegro, sin que sea posible la deducción de gasto alguno. Si el rendimiento fuera obtenido por un residente, serían deducibles todos los gastos, además de poder beneficiarse el contribuyente de una reducción de hasta el 100 por 100 por alquilar una vivienda a jóvenes menores de 35 años (art. 23.2 de la LIRPF).

La norma española es seguramente discriminatoria, además de restrictiva de la libre circulación de capitales (*Hollmann, inter alia*). Nótese además cómo la no aplicación de la reducción por alquiler de vivienda redonda negativamente en la efectividad de una medida que pretende agilizar el parque inmobiliario español, con independencia de quien sea el propietario.

- c) La base imponible correspondiente a las ganancias patrimoniales se remite a la regulación de la LIRPF, con excepciones. En primer lugar, no se aplicará el artículo 33.2 de la LIRPF,

que establece que no se considerará alteración del patrimonio, y por lo tanto no se producirá una actualización de los valores de los bienes o derechos recibidos, en los supuestos de división de la cosa común, en la disolución de la sociedad de gananciales o en la extinción del régimen económico matrimonial de participación o en la disolución de comunidades de bienes o en los casos de separación de comuneros. En segundo lugar, tampoco se aplicará el diferimiento de la ganancia o pérdida patrimonial por la reinversión de los títulos adquiridos en Instituciones de Inversión Colectiva, contemplada en el artículo 94.1 a) 2.º párrafo ¹¹⁶. En tercer lugar, se dispone que en el caso de entidades no residentes, cuando la ganancia patrimonial provenga de una adquisición a título lucrativo, su importe será el valor normal de mercado del elemento adquirido. Finalmente, en cuarto lugar, se establece similar norma de valoración para las ganancias puestas de manifiesto por la transmisión de participaciones en entidades residentes en paraísos fiscales o Estados cuyo CDI no tenga cláusula de intercambio de información ¹¹⁷. Para todas las ganancias, se aplica un tipo de gravamen fijo del 18 por 100.

EJEMPLO 3:

Un matrimonio británico es propietario de una finca de alcornoques y cría de cerdo ibérico situada en Extremadura. En 2008, a consecuencia de su divorcio, dividen la propiedad al 50 por 100 de su valor, quedándose el marido con la explotación de la finca y la esposa con la casa.

De acuerdo con los artículos 6 y 13 del CDI España-Reino Unido, las ganancias patrimoniales derivadas de bienes inmuebles se sujetan a gravamen en España. De acuerdo con el artículo 24 del TRLIRNR, en su remisión a la LIRPF, los valores de la finca deberán actualizarse, por lo que se habrá producido una alteración patrimonial sujeta a gravamen. Si se tratara de un matrimonio residente en España dicha ganancia no estaría sujeta a tributación.

¹¹⁶ Cuando el importe obtenido como consecuencia del reembolso o transmisión de participaciones o acciones en instituciones de inversión colectiva se destine, de acuerdo con el procedimiento que reglamentariamente se establezca, a la adquisición o suscripción de otras acciones o participaciones en instituciones de inversión colectiva, no procederá computar la ganancia o pérdida patrimonial, y las nuevas acciones o participaciones suscritas conservarán el valor y la fecha de adquisición de las acciones o participaciones transmitidas o reembolsadas, en los siguientes casos: 1. En los reembolsos de participaciones en instituciones de inversión colectiva que tengan la consideración de fondos de inversión. 2. En las transmisiones de acciones de instituciones de inversión colectiva con forma societaria, siempre que se cumplan las dos condiciones siguientes: a) Que el número de socios de la institución de inversión colectiva cuyas acciones se transmitan sea superior a 500. b) Que el contribuyente no haya participado, en algún momento dentro de los 12 meses anteriores a la fecha de la transmisión, en más del 5 por 100 del capital de la institución de inversión colectiva.

¹¹⁷ «Tratándose de ganancias patrimoniales a que se refiere el artículo 13.1.i).3.º de esta Ley procedentes de la transmisión de derechos o participaciones en entidades residentes en países o territorios con los que no exista un efectivo intercambio de información tributaria de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3 de la disposición adicional primera de la Ley de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal, el valor de transmisión se determinará atendiendo proporcionalmente al valor de mercado, en el momento de la transmisión, de los bienes inmuebles situados en territorio español, o de los derechos de disfrute sobre dichos bienes».

Con la única excepción del tipo de gravamen, que es igual para los residentes, el resto de restricciones apuntadas, con respecto del régimen aplicable a los residentes, nos parecen problemáticas desde la perspectiva de las libertades fundamentales, en la medida en que se establecen criterios de valoración distintos (y más gravosos) cuando hay un elemento transnacional. De acuerdo con la jurisprudencia del TJCE *supra* examinada, las citadas limitaciones pueden constituir una restricción a la libre circulación de capitales. Asimismo, y como han señalado entre nosotros J. M. CALDERÓN y A. MARTÍN JIMÉNEZ, siguiendo la jurisprudencia dictada en *Hollmann* el gravamen de las ganancias patrimoniales aplicable en España hasta el 31 de diciembre de 2006, que las sujetaba a un tipo fijo del 35 por 100, teniendo en cuenta que buena parte de las ganancias de los residentes estaban sujetas a un tipo fijo del 15 por 100, era contrario al Derecho comunitario ¹¹⁸.

Más dudoso nos parece que sea contraria a Derecho comunitario la retención a cuenta del 3 por 100 aplicable a las transmisiones de inmuebles (art. 25.2 del TRLIRNR ¹¹⁹). De acuerdo con la doctrina sentada en *Scorpio*, un pago a cuenta puede ser una medida proporcionada de control fiscal, por lo que pasaría seguramente el examen a la luz de una posible restricción de la libre circulación de capitales.

2.2. El régimen jurídico de los no residentes que obtengan la mayor parte de su renta en España.

Como consecuencia del caso *Schumacker*, la mayoría de los Estados miembros acometió reformas en sus impuestos personales sobre la renta. En España, se estableció el actual artículo 46 del TRLIRNR, que dispone una opción para aquellos contribuyentes que, siendo residentes en otros Estados miembros de la UE, obtengan en España «por rendimientos del trabajo y por rendimientos de actividades económicas, como mínimo, el 75 por 100 de la totalidad de su renta». Estos contribuyentes podrán optar por tributar en el IRPF español, sin perder su condición de contribuyentes del IRNR. Lo que este artículo dispone en realidad son unas reglas alternativas de cálculo de la base imponible y deuda tributaria para esta clase de contribuyentes, siendo la nota común una mayor personalización de la carga tributaria, toda vez que se tendrán en cuenta las circunstancias personales y familiares del contribuyente.

La solución adoptada por el legislador español no parece incoherente con la jurisprudencia del TJCE. Sin embargo, ha sido criticada por lo limitado de su aplicabilidad, que no resolvería la situa-

¹¹⁸ MARTÍN JIMÉNEZ, A.; CALDERÓN CARRERO, J. M.: «La jurisprudencia del TJCE: los efectos del principio de no discriminación y las libertades básicas comunitarias sobre la legislación nacional en materia de imposición directa...» cit. págs. 763 y ss. RUIZ ALMENDRAL, V.: «El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en el proceso de armonización fiscal en la Unión Europea...» cit. págs. 432 y ss.

¹¹⁹ «Tratándose de transmisiones de bienes inmuebles situados en territorio español por contribuyentes que actúen sin establecimiento permanente, el adquirente estará obligado a retener e ingresar el 3 por 100, o a efectuar el ingreso a cuenta correspondiente, de la contraprestación acordada, en concepto de pago a cuenta del impuesto correspondiente a aquellos. No procederá el ingreso a cuenta a que se refiere este apartado en los casos de aportación de bienes inmuebles, en la constitución o aumento de capitales de sociedades residentes en territorio español. Sin perjuicio de las sanciones que pudieran corresponder por la infracción en que se hubiera incurrido, si la retención o el ingreso a cuenta no se hubiesen ingresado, los bienes transmitidos quedarán afectos al pago del importe que resulte menor entre dicha retención o ingreso a cuenta y el impuesto correspondiente».

ción de discriminación ¹²⁰. La norma plantea además numerosos interrogantes, que nos limitaremos a apuntar aquí. Por un lado, el precepto dispone que las rentas *se computarán por sus importes netos*, lo que podría dar a entender que no son aplicables las diferentes reducciones (como, por ejemplo, por alquiler de vivienda), interpretación que corrobora el artículo 21.3 del RIRNR, *a contrario*. Por otro lado, no parecen aplicables buena parte de las reducciones en la base imponible, para determinar la base liquidable, establecidas en la LIRPF. No queda del todo claro, finalmente, qué sucede con las deducciones contenidas en los artículos 81 y 81bis («cheque-bebé»), que no están ligadas a la obtención de renta sino a la cotización a la Seguridad Social de la madre trabajadora. En particular, quizá el segundo precepto pudiera considerarse discriminatorio porque exige la cotización a la Seguridad Social (o mutalidad equivalente), además de requerir que *la persona beneficiaria hubiera residido de forma legal, efectiva y continuada en territorio español durante al menos los dos años inmediatamente anteriores al hecho del nacimiento o la adopción*.

En todo caso, incluso si se pudiera interpretar que este régimen se adapta a la jurisprudencia inicial del TJCE, el establecimiento de un porcentaje fijo de rentas que han de ser obtenidas en España dejaría fuera de la aplicación del gravamen personal aquellos supuestos en los cuales el no residente obtuviera rentas significativas en España, siendo además las rentas obtenidas en el Estado de su residencia insuficientes para atribuirle derecho a la aplicación de deducciones personales. En esos supuestos, la norma española es insuficiente (véanse, *inter alia*, los casos *Florian Wallentin o Ritter-Coulais*) ¹²¹.

2.3. El régimen jurídico de las entidades no residentes en régimen de atribución de rentas.

El régimen de atribución de rentas está configurado en los impuestos sobre la renta como un modo de control de aquellos patrimonios compuestos de rentas pasivas. Las consecuencias jurídicas varían sustancialmente en función de que haya o no actividad económica, según una tradición bien establecida en el ámbito del Derecho tributario internacional ¹²². En el IRNR se distingue además en función de que las entidades hayan sido constituidas en España (arts. 35-36 ley) o en el extranjero (arts. 37-39), y dentro de estas últimas, entre que tengan o no *presencia* en España. La consecuencia jurídica fundamental, común a todas las modalidades de este régimen, es que se transparentan las rentas, siendo atribuidas a sus partícipes.

¹²⁰ Véase, entre otras, las críticas de S. RAVENTÓS, en el informe sobre España, *European Taxation*, número especial, Vol. 40, No. 1/2, jan/febr, 2000, pág. 73 y de B. GARCÍA CARRETERO, en «La opción de los no residentes por la obligación personal en el caso de tributación conjunta: comentario a la STJCE 14 septiembre 1999». *Quincena Fiscal*, núm. 14/2000, pág. 42.

¹²¹ La cuestión no es exclusivamente española. Nótese que incluso antes de la más reciente jurisprudencia del TJCE, y en relación con similar normativa en otros Estados miembros, la doctrina había afirmado la persistencia de discriminaciones en cualquier supuesto en que un trabajador de la UE perciba rentas en un Estado distinto al de su residencia; *vid.*: WATTEL, P. J.: «Progressive Taxation of Non-Residents and Intra-EC Allocation of Personal Tax Allowances: Why Schumacker, Asscher, Gilly and Gschwind Do Not Suffice», en *European Taxation*, Vol. 40, No. 6, june 2000, págs. 209 y siguientes. *Vid* asimismo el informe colectivo publicado en *European Taxation*, vol. 40, no. 1-2, *Special issue* titulado: «European Union: Fundamental freedoms for citizens, fundamental restrictions on national tax Law?», Jan-Feb, 2000, págs. 32 a 85.

¹²² AVI-YONAH, R. S.: *International Tax as International Law. An Analysis of the International Tax Regime...* cit. págs. 64 y ss.

Examinado el régimen jurídico de ambas clases de entidades, hemos encontrado los siguientes aspectos problemáticos desde la perspectiva del Derecho comunitario, a la luz de la doctrina *supra* examinada; en primer lugar, los miembros no residentes de las entidades que desarrollen una actividad económica, serán contribuyentes con EP. En sí esta medida no es problemática, pero sí lo es, como se verá *infra*, la limitación de los gastos deducibles y demás régimen jurídico del EP. Si se desarrolla una misma actividad económica, no está justificada, para el Tribunal, una diferencia de trato en las obligaciones tributarias. En segundo lugar, en el caso de las entidades que no realicen actividades económicas, los miembros no residentes serán contribuyentes *sin* EP. Deben hacerse las mismas consideraciones anteriores: en la medida en que el gravamen de los no residentes sin EP es contrario al Derecho comunitario, también lo es esta disposición. En tercer lugar, con similares argumentos, también puede plantear problemas de compatibilidad con el Derecho comunitario el régimen jurídico aplicable a las entidades en atribución de rentas constituidas fuera de España. En el caso de aquellas entidades que tengan *presencia en territorio español*, el artículo 38 de la LIRNR arbitra un método de determinación de la base imponible diferenciado tanto del establecido en general en el TRLIRNR, como en la LIRPF. Así, la entidad estará sujeta por su *renta mundial* (a diferencia de lo que sucede con el EP), si bien la base imponible se determinará con arreglo a lo establecido en el artículo 90 de la LIRPF para las entidades residentes. La cuota será gravada con un tipo único del 35 por 100 (superior al tipo medio de gravamen aplicable, por ejemplo, a un EP). Finalmente, solo serán deducibles algunos gastos, especificados en el artículo 19.4 de la LIRNR. En cuarto lugar, en el caso de entidades sin presencia en territorio español, el régimen aplicable es el del no residente sin EP, con matices en relación con las retenciones. Similares consideraciones a las apuntadas *supra* nos hacen concluir su incompatibilidad con el Derecho comunitario.

A la luz de la jurisprudencia examinada, no es posible establecer diferencias de trato, en particular en actividades económicas, pero esta limitación se ha extendido también a las inversiones, siendo difícilmente justificable una diferencia de trato entre residentes y no residentes como la que arbitra el régimen de atribución de rentas contenido en el TRLIRNR. La finalidad de esta norma es evitar el abuso, pero como es sabido el Tribunal es particularmente restrictivo a la hora de justificar regímenes anti-abuso, en particular si de sus consecuencias jurídicas cabe inferir una suerte de presunción generalizada de abuso en determinadas transacciones por la mera presencia de un componente transnacional. En función de que se trate del régimen aplicable a entidades que realizan actividades económicas o no, la libertad fundamental que se podrá considerar restringida será, respectivamente, la libertad de establecimiento o la libre circulación de capitales.

2.4. El gravamen especial sobre bienes inmuebles de entidades no residentes.

La norma española de no residentes contiene un régimen jurídico específico para las entidades de tenencia de inmuebles, el denominado *Gravamen Especial sobre Bienes Inmuebles de Entidades no Residentes*, contenido en los artículos 40 a 45 del TRLIRNR. Se trata en este caso de otro régimen anti-abuso que pivota sobre la inexistencia de actividad económica, y cuyo objetivo es evitar la elusión del IP mediante la creación de sociedades de mera tenencia de bienes. El gravamen es exigible a toda entidad no residente que sea propietaria, o tenga la posesión mediante cualquier

título, de bienes inmuebles en España. La base imponible está formada por el valor catastral, al que se aplicará un tipo proporcional del 3 por 100 que será deducible en el impuesto definitivo a pagar, por lo que se trata de un pago a cuenta.

La mera existencia de un gravamen específico para los no residentes podría resultar problemática desde la perspectiva del Derecho comunitario, aunque podría justificarse al ser un ingreso a cuenta (*Scorpio*). Menos sencillo es el examen de la exención contenida en la letra *b*, que está supeditada, además de a la existencia del CDI, a que «las personas físicas que en última instancia posean, de forma directa o indirecta, el capital o patrimonio de la entidad, sean residentes en territorio español» si no tienen CDI. También plantea problemas el artículo 45, que para este supuesto establece que la falta de autoliquidación e ingreso por los contribuyentes en plazo «dará lugar a su exigibilidad por el procedimiento de apremio sobre los bienes inmuebles, siendo título suficiente para su iniciación la certificación expedida por la Administración tributaria del vencimiento del plazo voluntario de ingreso sin haberse ingresado el impuesto y de su cuantía», lo que supone una excepción al régimen general de pago de las obligaciones tributarias para los residentes, contenido en la Ley General Tributaria (LGT), y que anuda consecuencias más gravosas para los no residentes.

Desde la jurisprudencia examinada, el citado régimen seguramente constituye una restricción a la libre circulación de capitales, además de tratarse de una medida discriminatoria. Con carácter específico, debe señalarse la similitud de la norma española a la francesa, declarada contraria a Derecho comunitario en el caso *ELISA* ¹²³, por lo que cabe imaginar similar suerte ¹²⁴.

3. Principales incompatibilidades con el Derecho comunitario del gravamen de las rentas obtenidas mediante establecimiento permanente en España.

El régimen jurídico-tributario aplicable a los EP se encuentra en pleno proceso de reforma por parte de la OCDE, con la finalidad de adaptar este modelo de tributación real al nuevo contexto jurídico mundial, donde no solo resulta más difícil localizar las actividades económicas y vincularlas a un Estado o territorio, sino estimar correctamente qué rentas deben ser a este atribuibles y cómo deben computarse. Sin que proceda entrar aquí en la amplísima panoplia de problemas que se plantean en la tributación del EP ¹²⁵, nos limitaremos a dar cuenta de los aspectos más problemáticos desde la perspectiva de la jurisprudencia expuesta más arriba.

¹²³ MARTÍN JIMÉNEZ, A.; CALDERÓN CARRERO, J. M.: «La jurisprudencia del TJCE: los efectos del principio de no discriminación y las libertades básicas comunitarias sobre la legislación nacional en materia de imposición directa...» cit. págs. 679 y ss.

¹²⁴ Por otro lado, si finalmente se elimina de nuestro sistema tributario el IP, como parece anunciado, el mantenimiento de este régimen perderá toda razón de ser.

¹²⁵ Sin ánimo de exhaustividad, *vid* el ya clásico trabajo de GARCÍA PRATS, A.: *El Establecimiento Permanente*...cit.; recientemente, entre otros trabajos, *vid*: CALDERÓN CARRERO, J. M.: «Artículo 5 MC OCDE 2000. Establecimiento Permanente...» cit. págs. 275 y ss. y referencias allí contenidas.

Cuando el no residente ejerza su actividad económica a través de un EP situado en España deberá determinar su base imponible con arreglo a lo establecido en el artículo 18 del TRLIRNR ¹²⁶, que con carácter general efectúa una remisión a la normativa del IS, si bien como es habitual en la imposición sobre no residentes, limita considerablemente los gastos que pueden ser objeto de deducción.

En primer lugar, la determinación de la base imponible, establecida en el artículo 16 de la ley, descarta un sistema «de atracción», que someta a gravamen la renta mundial, circunscribiendo las rentas atribuibles al EP a una lista tasada, que incluye los rendimientos de las actividades o explotaciones económicas desarrolladas por el EP, los rendimientos derivados de elementos patrimoniales afectos al mismo y las ganancias o pérdidas patrimoniales de estos derivadas. La relación del EP con su casa central se considera vinculada, por lo que todas las transacciones deberán valorarse de acuerdo con las normas de precios de transferencia, contenidas en el artículo 16 de la LIS ¹²⁷.

En la hora actual, uno de los aspectos más problemáticos del régimen jurídico del EP en España es la limitación de los gastos deducibles, no mereciendo tal calificación «los pagos que el establecimiento permanente efectúe a la casa central o a alguno de sus establecimientos permanentes en concepto de cánones, intereses, comisiones, abonados en contraprestación de servicios de asistencia técnica o por el uso o la cesión de bienes o derechos». El objetivo último de esta norma es evitar la erosión de la base imponible del EP mediante la transferencia de rentas al extranjero. De ahí la coordinación de esta norma con el impuesto de salida previsto en el artículo 19.2, exigible «sobre las cuantías transferidas con cargo a las rentas del establecimiento permanente, incluidos los pagos a que hace referencia el artículo 18.1 a), que no hayan sido gastos deducibles a efectos de fijación de la base imponible del establecimiento permanente». Algunos autores han sostenido la necesidad de que esta limitación en los gastos deducibles sea interpretada de manera restrictiva, sobre todo a la luz de la doctrina contenida en *Bosal Holding* ¹²⁸. Cabe preguntarse si esta limitación es admisible, tras la jurisprudencia del TJCE (*Royal Bank of Scotland, inter alia*).

Igualmente problemática parece la normativa que regula la corrección de la doble imposición del EP. De acuerdo con la práctica convencional, un EP situado en España tiene un acceso limitado a la deducción por doble imposición. La normativa interna también restringe esta posibilidad. Así, se dispone que los establecimientos permanentes podrán aplicar la deducción por doble imposición internacional regulada en los artículos 31 (doble imposición jurídica) y 32 (doble imposición económica) de la LIS, quedando excluida la aplicación de las normas de exención (arts. 21 y 22 de la LIS).

¹²⁶ Este artículo ha sido objeto de una profunda modificación por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, *de medidas para la prevención del fraude fiscal*.

¹²⁷ Esto trae al régimen del EP los numerosos problemas que plantea el régimen de operaciones vinculadas, que en todo caso es aplicable también a los residentes, por lo que en principio no resulta contrario al Derecho comunitario. *Vid.* al respecto: MARTÍN JIMÉNEZ, A.; CALDERÓN CARRERO, J. M.: «Problemas de la normativa española en materia de operaciones vinculadas. Precios de transferencia y líneas para su reforma». *Crónica Tributaria*, núm. 116/2005, págs. 37 y ss. CALDERÓN CARRERO, J. M.: *Precios de Transferencia e Impuesto sobre Sociedades (un análisis de la normativa española desde una perspectiva Internacional, Comunitaria y Constitucional)*. Valencia: Tirant lo blanch, 2005.

¹²⁸ GARCÍA PRATS, F. A.: *El establecimiento permanente...* cit. pág. 536.

No plantea problemas, por el contrario, la norma de compensación de pérdidas dispuesta en el artículo 22.2 para las incurridas por EP de una entidad española ¹²⁹, al menos si tenemos en cuenta las recientes Conclusiones de la A.G. E. Sharpston, en el citado caso *Lidl Belgium*, que hace referencia a una norma alemana similar, estimándola conforme a Derecho comunitario ¹³⁰.

Con carácter general, la progresiva asimilación del EP a una filial que parece venir defendiendo el TJCE en relación con buena parte de su régimen jurídico, aunque no lo haya afirmado expresamente en todos los elementos (*Avoir fiscal, Commerzbank, Saint Gobain*), hace que pueda resultar cuestionable la exclusión del EP de los diversos incentivos previstos en la legislación del IS, y en particular, de una parte sustancial del régimen aplicable a las pequeñas y medianas empresas (arts. 108 a 114 de la LIS), además del régimen especial de *leasing* (art. 115 de la LIS), entre otros, dada la limitada remisión del IRNR a los artículos 30 a 44 de la LIS. En la medida que ello implica una tributación efectiva superior, con respecto de un residente, ello es dudosamente compatible con la jurisprudencia citada (entre otras, *CLT-UFA*).

4. Las medidas anti-abuso, las normas de control, los impuestos de salida y asimilados.

Hemos examinado más arriba los problemas comunitarios que plantean los diversos regímenes específicos anti-abuso contenidos en el TRLIRNR. Fuera de esta norma, el legislador español ha eliminado prácticamente la aplicación de dichos regímenes especiales a los residentes comunitarios. Así ha sucedido con la norma de subcapitalización (art. 20 de la LIS) o el régimen de transparencia fiscal internacional (art. 107 de la LIS), que sin embargo seguramente podrían haber sido adaptados al ámbito comunitario, en lugar de dejar fuera a buena parte de los destinatarios potenciales de la norma ¹³¹.

Con esta manera de proceder, el legislador español ha sido sumamente cauteloso con la configuración de las normas anti-abuso en el contexto comunitario. No obstante, quedan problemas

¹²⁹ «Cuando en anteriores periodos impositivos el establecimiento permanente hubiera obtenido rentas negativas netas que se hubieran integrado en la base imponible de la entidad, la exención prevista en este artículo o la deducción a que se refiere el artículo 31 de esta Ley solo se aplicarán a las rentas positivas obtenidas con posterioridad a partir del momento en que superen la cuantía de dichas rentas negativas».

¹³⁰ Afirmando, en sus Conclusiones que: «23. Es sabido que, antes de 1999, la normativa alemana permitía expresamente a las sociedades deducir las pérdidas sufridas por sus establecimientos permanentes situados en otro Estado miembro en la medida en que fueran superiores a los beneficios obtenidos por el establecimiento permanente y sin perjuicio de una rectificación posterior en el caso de que, en alguno de los ejercicios tributarios consecutivos posteriores, el establecimiento permanente obtuviera beneficios... 24. Tal norma, que permitía la deducción de las pérdidas al mismo tiempo que estimulaba la recuperación de la deducción de las pérdidas en años consecutivos en los que se hubieran obtenido beneficios, sería manifiestamente una medida menos restrictiva para evitar el riesgo de doble imputación de las pérdidas que una medida que excluye completamente la deducción de tales pérdidas. Aunque la norma de deducción y recuperación implica una pérdida de simetría y, por tanto, no alcanza completamente el objetivo de salvaguardar el equilibrio en el reparto de la facultad tributaria entre los Estados miembros, esta asimetría es meramente temporal cuando el establecimiento permanente obtiene, posteriormente, beneficios. Además, se puede establecer la recuperación automática de las cantidades previamente deducidas si la recuperación no se ha producido después de, por ejemplo, cinco años, o si el establecimiento permanente desaparece como tal».

¹³¹ Al mismo tiempo, se ha extendido al ámbito interno todo el régimen jurídico de las operaciones vinculadas, contenido en el artículo 16 de la LIS, para evitar cualquier tacha de discriminación, con lo que supone de mayor carga administrativa para el contribuyente español en muchos supuestos pensados originalmente para un contexto transfronterizo; *vid.* al respecto: CALDERÓN CARRERO, J. M.: *Precios de Transferencia e Impuesto sobre Sociedades (un análisis de la normativa española desde una perspectiva Internacional, Comunitaria y Constitucional)*. Valencia: Tirant lo blanch, 2005, págs. 75 y ss.

pendientes. Nótese, como botón de muestra, la importancia de que la aplicación por los Tribunales españoles de algunas normas anti-abuso específicas, derivadas de las Directivas comunitarias, sea coherente con los fines y objetivos de estas, lo que puede plantear problemas de no ser así ¹³².

Pero sin duda, en estos momentos, el régimen anti-abuso español que resulta más problemático es el aplicable a los paraísos fiscales, los territorios o Estados de nula o baja tributación, o los Estados con CDI sin cláusula de intercambio de información. Esto plantea sustanciales problemas de Derecho comunitario, toda vez que hay paraísos fiscales comunitarios, como ha señalado la doctrina en numerosas ocasiones ¹³³. De hecho, el 28 de febrero de este año (2008), la Comisión ha iniciado un procedimiento contra España a consecuencia del régimen jurídico aplicable a las inversiones en paraísos fiscales situados en la UE ¹³⁴, que de prosperar, habrá de suponer una revisión en profundidad de las numerosas normas de este tipo que se encuentran en nuestras leyes tributarias.

En cuanto a los impuestos de salida, puede decirse que no los hay en la legislación española, al menos no en sentido estricto ¹³⁵. Sin embargo, sí hay normas cuyos efectos en la práctica arrojan consecuencias similares. En primer lugar, el artículo 14.3 de la LIRPF, al disponer que el contribuyente que pierda su condición de residente deberá integrar en su base imponible correspondiente al último período impositivo en el que deba declarar por este impuesto «todas las rentas pendientes de imputación». Aunque se ha afirmado que esta norma produce efectos restrictivos contrarios al Derecho comunitario, por lo que debería ser inaplicable en todos los casos en los cuales el cambio de residencia tenga lugar hacia un Estado miembro ¹³⁶, creemos que es posible defender que el artículo 14.3 de la LIRPF es compatible con el ordenamiento comunitario, al menos a la luz de la jurisprudencia contenida en el caso *N*, donde se convalida una determinada modalidad de impues-

¹³² Piénsese en la norma contenida en el artículo 14.1 h) del TRLIRNR, que desarrolla la Directiva 90/435/CEE del Consejo, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes, previendo una exención que podrá ser inaplicable «cuando la mayoría de los derechos de voto de la sociedad matriz se posea, directa o indirectamente, por personas físicas o jurídicas que no residan en Estados miembros de la Unión Europea, excepto cuando aquella realice efectivamente una actividad empresarial directamente relacionada con la actividad empresarial desarrollada por la sociedad filial o tenga por objeto la dirección y gestión de la sociedad filial mediante la adecuada organización de medios materiales y personales o pruebe que se ha constituido por motivos económicos válidos y no para disfrutar indebidamente del régimen previsto en esta letra h)». Sobre la incorrecta interpretación de esta norma por el TEAC *vid* CALDERÓN CARRERO, J. M.; RUIZ ALMENDRAL, V.: «¿Es compatible la norma española anti "Directive-Shopping" con el Derecho Comunitario?...» cit. págs. 36 y ss.

¹³³ MARTÍN JIMÉNEZ, A. J.; CALDERÓN CARRERO, J. M.: «Los impuestos de salida y el Derecho comunitario europeo a la luz de la legislación española...» cit. págs. 60 y ss. En relación con la particular problemática de la normativa española anti-paraíso, *vid*, por los mismos autores: «Las normas antiparaíso fiscal españolas y su compatibilidad con el derecho comunitario: el caso específico de Malta y Chipre tras la adhesión a la Unión Europea». *Crónica Tributaria*, núm. 111/2004, págs. 77 y ss. La «lista negra» española está regulada en el Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio, *por el que se determinan los países o territorios a que se refieren los artículos 2, apartado 3, número 4, de la Ley 17/1991, de 27 de mayo, de Medidas Fiscales Urgentes, y 62 de la Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1991*.

¹³⁴ Nota de prensa: *Corporate taxation: Commission requests Spain to amend discriminatory anti-abuse rules* (Reference: IP/08/342, 28/02/2008, (procedimiento infractor número 2005/4290).

¹³⁵ MARTÍN JIMÉNEZ, A. J.; CALDERÓN CARRERO, J. M.: «Los impuestos de salida y el Derecho comunitario europeo a la luz de la legislación española». *Crónica Tributaria*, núm. 125/2007, págs. 51 y ss.

¹³⁶ MARTÍN JIMÉNEZ, A. J.; CALDERÓN CARRERO, J. M.: «Los impuestos de salida y el Derecho comunitario europeo a la luz de la legislación española...» cit. págs. 54 y ss. *Vid* asimismo: CALDERÓN CARRERO, J. M. «La compatibilidad comunitaria de los impuestos de salida y de las reglas para el reembolso de garantías exigidas con infracción del Derecho comunitario: el caso "N"». *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, núm. 286/2007, págs. 108 y ss.

tos de salida, declarando el tributo holandés en liza contrario al ordenamiento comunitario por la exigencia de prestar garantía, no por su articulación jurídica sustantiva, que se estima conforme con el reparto de poder tributario en el contexto internacional ¹³⁷.

No resulta tan sencillo defender dicha compatibilidad en el caso dispuesto en el artículo 88.3 de la LIS, que dispone que los socios, en el marco de una operación de fusión, absorción y escisión total o parcial, que pierdan su residencia en España, deberán integrar en su base imponible en el IRPF (o en el IS, según el caso) «la diferencia entre el valor normal de mercado de las acciones o participaciones y el valor a que se refiere el apartado anterior, corregido, en su caso, en el importe de las pérdidas por deterioro del valor que hayan sido fiscalmente deducibles». Si bien esta disposición es compatible con el ordenamiento comunitario, a la luz del caso *N* en especial, no lo es el segundo párrafo, que dispone la exigencia de aportar garantía en el caso de que la deuda tributaria correspondiente quisiera aplazarse ¹³⁸.

Finalmente, el artículo 17.3 de la LIS, dispone también la integración en la base imponible de la plusvalía supuesta al trasladar la residencia de una entidad, o a cualquier traslado de activos de un EP a otro Estado ¹³⁹. Sin que proceda en estos momentos entrar en el detalle de todos los problemas interpretativos que suscita este precepto ¹⁴⁰, sí parece que este adelanto del gravamen podría resultar incompatible con el ordenamiento comunitario, por producir un efecto restrictivo de la libertad de establecimiento ¹⁴¹.

¹³⁷ Para el Tribunal «no deja de ser razonable que los Estados miembros se inspiren en la práctica internacional y, en particular, en el modelo de convenio elaborado por la Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos», (párr. 45), de manera que «la medida controvertida en el procedimiento principal persigue un objetivo de interés general y, por otra, que es adecuada para garantizar la obtención de tal objetivo» (párr. 47, caso *N*).

¹³⁸ Así lo entienden también MARTÍN JIMÉNEZ, A. J.; CALDERÓN CARRERO, J. M., en: «Los impuestos de salida y el Derecho comunitario europeo a la luz de la legislación española...» cit. págs. 62 y ss.

¹³⁹ De acuerdo con este precepto deberán integrarse en la base imponible «la diferencia entre el valor normal de mercado y el valor contable de los siguientes elementos patrimoniales: a) Los que sean propiedad de una entidad residente en territorio español que traslada su residencia fuera de este, excepto que dichos elementos patrimoniales queden afectados a un establecimiento permanente situado en territorio español de la mencionada entidad; b) Los que estén afectos a un establecimiento permanente situado en territorio español que cesa su actividad y c) Los que estando previamente afectos a un establecimiento permanente situado en territorio español son transferidos al extranjero»

¹⁴⁰ Para ello, nuevamente, remitimos a: MARTÍN JIMÉNEZ, A. J.; CALDERÓN CARRERO, J. M.: «Los impuestos de salida y el Derecho comunitario europeo a la luz de la legislación española...» cit. págs. 64 y ss.

¹⁴¹ La norma española sobre transferencia de activos al extranjero es similar, en lo básico, a la actual norma alemana sobre transferencia de activos desde una casa central a un EP situado fuera de su territorio (*Gesetz über steuerliche Begleitmassnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften*, de 7 de diciembre de 2006), que se ha revelado problemática desde la perspectiva del Derecho comunitario. La norma alemana se aplica en distintos grupos de casos donde se han revelado ganancias; transferencia de activos de la casa central a un EP situado fuera de Alemania, transferencia de activos desde el EP situado en Alemania a la casa central o transferencias de activos de una entidad doméstica a otra empresa no residente, salvo que el contribuyente sea accionista de una Sociedad Europea (SE), pues ello sería contrario a la Directiva del Consejo 2005/19/EC, ya que esta impide sujetar a gravamen las ganancias latentes derivadas de la transferencia de activos de una SE a otra. En contrapartida, el Estado de la residencia se reserva el derecho de sujetar a gravamen las ganancias de patrimonio derivadas de la transmisión de esas acciones. La norma ha sido muy discutida, por entender que podría resultar contraria al ordenamiento comunitario, de ahí que se haya introducido una suerte de exención, que permite a los contribuyentes el diferimiento del tributo. Asimismo, al objeto de superar el *test* del Derecho comunitario, el sistema tributario alemán también sujeta a gravamen las transferencias de activos entre una filial y su matriz, de manera que la norma no es más desventajosa para los no residentes que para los residentes; *vid.* al respecto: SEITZ, G.: «National income from the cross-border internal transfer of assets - why the amendments to the German Income Tax Act violate the freedom of establishment». *Intertax*, Vol. 36, Issue 2, 2008, págs. 48 y ss.

Sin desdeñar los problemas apuntados, aún habrá que esperar a una solución definitiva, pues es evidente que la doctrina comunitaria sobre los impuestos de salida dista de estar clara. En el fondo de la cuestión late un problema que la jurisprudencia no está en condiciones de solucionar, y es la escasez de alternativas reales a una suerte de *impuesto de salida*. Nótese que si el Estado de la residencia renuncia a someter a gravamen las ganancias latentes a la salida del territorio (o en el momento de transferir activos) permitiendo al contribuyente transferir el activo por su valor contable, se puede producir una doble no imposición si además el Estado hacia el que se transmite el activo valora este por su valor de mercado, lo que implicará que en el momento de su transmisión, esto es, a la hora de determinar si hay una ganancia *real*, esta será necesariamente menor, pues el bien tiene un valor de partida que es de mercado, y estará por lo tanto más cerca del valor de transmisión. El caso contrario: el Estado de la residencia sujeta a tributación la ganancia latente y además el Estado hacia el que se transfiere el activo lo valora por su valor contable, determina necesariamente una doble imposición. Los impuestos de salida son, en suma, el reflejo necesario de sistemas tributarios cuyas normas son diversas, y cuyas reglas de valoración son también sustancialmente distintas ¹⁴². La reforma contable, a la que nos referimos *infra*, puede aliviar este problema.

5. Una referencia al régimen jurídico del no residente desde la perspectiva del Impuesto sobre el Patrimonio y del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Aunque en los momentos de escribir estas líneas parece evidente que estos dos impuestos están en vías de desaparición (total, en el caso del IP), conviene hacer una referencia somera a los problemas que la sujeción en la modalidad de *obligación real de contribuir* puede plantear desde el ordenamiento jurídico comunitario.

El examen del IP es relativamente sencillo: el no residente está sujeto a gravamen por este impuesto en función de su patrimonio situado en España, sin que le sea de aplicación ni el mínimo exento ni los demás beneficios fiscales. Teniendo en cuenta que el caso *D* ha extendido al IP la doctrina *Schumacker*, debería ser extensible la opción del artículo 46 del TRLIRNR a este impuesto. Nótese además que, en cierto modo a la inversa, el artículo 5.1.a), 2.º párr. de la LIP, aborda a los residentes en España que pasen a tener su residencia en otro Estado la posibilidad de «optar por seguir tributando por obligación personal en España». Por otro lado, a la vista de la doctrina contenida en *Florian Wallentin*, cabe preguntarse si esta extensión del régimen jurídico contenido en el artículo 46, no debería abarcar otro grupo de casos más amplio, según defendimos *supra*.

Finalmente, la limitación establecida en el artículo 9.4 de la LIP, de acuerdo con la cual el no residente únicamente podrá deducir «las cargas y gravámenes que afecten a los bienes y derechos que radiquen en territorio español o puedan ejercitarse o hubieran de cumplirse en el mismo, así como las deudas por capitales invertidos en los indicados bienes» implica una restricción de la libertad de capitales difícilmente justificable, en particular a la luz del caso *Hollmann*.

¹⁴² *Vid.* al respecto: TENORE, M.: «The transfer of assets from a Permanent Establishment to its General Enterprise in the Light of the European Law...» cit. págs. 387 y 388.

En todo caso, no resulta menos problemático el ISD, en particular por lo que se refiere al régimen jurídico de las denominadas «empresas familiares», que se compone de una serie de beneficios fiscales articulados mediante reducciones en la base imponible del impuesto, por la adquisición de una empresa individual, un negocio profesional o participaciones en entidades [art. 20.2 c) de la LISD]. Estas reducciones fueron introducidas por el Decreto-Ley 7/1996, de 7 de junio, cuya Exposición de Motivos afirma la finalidad de estos beneficios era facilitar la transmisión de las comúnmente denominadas empresas *familiares*, haciéndola menos gravosa para los adquirentes. Para algunos, estas medidas tendrían una cierta vinculación con la Recomendación de la Comisión, de 7 de diciembre de 1994 (94/106/CE), sobre la transmisión de pequeñas y medianas empresas, que incluía previsiones directamente relacionadas con este impuesto ¹⁴³. Sin embargo, si bien se mira, y precisamente porque el parentesco representa un papel central en la configuración de estas reducciones, limitándolas, se trata de una finalidad que pueda ser contradictoria con el mantenimiento de esta clase de empresas ¹⁴⁴, suponiendo además una diferencia de trato que no resulta sencillo de justificar ¹⁴⁵.

De acuerdo con la norma estatal, la reducción será del 95 por 100 del *valor* del bien adquirido, siempre que le sea aplicable la exención prevista en el artículo 4.8 de la LIP ¹⁴⁶. De acuerdo con la remisión que efectúa la LISD a la LIP, para que sea aplicable la reducción, la actividad económica que se transmite debe haberse ejercido por el causante de forma «habitual, personal y directa», así como haber constituido su «principal fuente de renta». La LISD impone también un requisito temporal a la aplicación de la reducción, consistente en que la adquisición deberá mantenerse durante los diez años siguientes al fallecimiento del causante, salvo fallecimiento del adquirente dentro de este plazo. Se dispone además que este no podrá realizar actos de disposición y operaciones societarias que, directa o indirectamente, supongan una minoración sustancial del valor de la adquisición. Esta regulación ha planteado numerosos problemas. El problema de fondo estriba en que no resulta fácil casar las dos finalidades a que apunta la norma que introdujo esta reducción; por un lado, salvaguardar la economía de la familia, lo que exige circunscribir la reducción a determinados parientes y, seguramente también, permitir la reconversión de la actividad, y por otro, permitir la pervivencia de una determinada clase de empresas en atención a la importancia que puedan tener en la economía de nuestro país, lo que probablemente exija el mantenimiento de la misma actividad.

¹⁴³ CARO ROBLES, V.: «La transmisión de la empresa y de la vivienda habitual en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones». *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, núm. 223/2001, págs. 86 y ss.

¹⁴⁴ En este sentido HERRERA MOLINA, P.: *Capacidad económica y sistema fiscal: análisis del ordenamiento español a la luz del derecho alemán*. Madrid: Marcial Pons, 1998, pág. 384. En opinión de M. NAVARRO EGEA esta norma puede incluso convertirse en un obstáculo para la continuidad de la empresa, ya que es posible que no sean los parientes más cercanos, sino otras personas, las más capacitadas para continuar con la actividad y garantizar su supervivencia, que parece ser la finalidad de la reducción; en: *Incentivos fiscales a la pequeña y mediana empresa. Impuesto sobre el Patrimonio e Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*. Madrid: Marcial Pons, 1999, pág. 69.

¹⁴⁵ LETE ACHIRICA, C.: «La noción de empresa familiar y sus implicaciones fiscales». *QC*, núm. 9/1999, pág. 15.

¹⁴⁶ Hasta la reforma efectuada mediante la Ley 66/1997, de 31 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden social, la remisión a la LIP se circunscribía a las participaciones en entidades, que debían cumplir los requisitos previstos en el apartado dos del citado precepto. A partir de esta norma se exige la concurrencia de la exención en la LIP para todos los citados bienes, lo que supone una considerable disminución del ámbito de la reducción; véase al respecto: NAVARRO EGEA, M.: *Incentivos fiscales a la pequeña y mediana empresa...*cit, págs. 71 y siguientes; GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M. L.: *La fiscalidad del patrimonio y de las relaciones económicas familiares*. Navarra: Aranzadi, 2002, pág. 77.

La adquisición *mortis causa* de participaciones en entidades se beneficiará de esta reducción siempre que estas cumplan los requisitos expresados en el apartado dos del artículo 4.8 de la LIP. Entre los requisitos, se encuentra la exigencia de que la participación del sujeto pasivo en el capital de la entidad sea, como mínimo, del 15 por 100 o, si fuera una participación conjunta con cónyuges, ascendientes, descendientes o colaterales de segundo grado, del 20 por 100. También en el caso de transmisión de participaciones se exige su permanencia en el patrimonio del adquirente durante diez años y el mantenimiento de su valor.

Cabe preguntarse si el mero hecho de exigir, como hace la normativa del IP y del ISD, una determinada participación de miembros de la familia para disfrutar de la exención no puede resultar contraria al Derecho comunitario con argumentos análogos a los empleados en *Geurts y Vogten*. Aunque *familia* no implica *residente*, es más probable que la familia de un residente en España sea también española (y residente), por lo que podría tratarse de una discriminación encubierta ¹⁴⁷.

Con todo, sin duda la norma más problemática desde la perspectiva comunitaria es el artículo 20.4 de la LISD, que declara aplicables a los no residentes únicamente las reducciones contenidas en el apartado 2 (adquisiciones *mortis causa*) ¹⁴⁸, por lo que quedan fuera todas las reducciones aplicables a las donaciones de *empresa individual, un negocio profesional o de participaciones en entidades del donante* (20.6), además de la corrección de doble imposición contenida en el apartado 3 ¹⁴⁹, y finalmente, las reducciones por donación de bienes integrantes del Patrimonio Histórico Español o del Patrimonio Histórico o Cultural de las Comunidades Autónomas (art. 20.7). Es claro, a la luz de la jurisprudencia *supra* examinada, que esta exclusión del no residente puede suponer una restricción a la libertad de establecimiento (en el caso de donaciones de empresa o participaciones) o de la libre circulación de capitales.

A estas consideraciones habría que añadir la existencia de diversos regímenes fiscales en este impuesto, a consecuencia de su cesión a las Comunidades Autónomas. Por poner solo un ejemplo, algunas normas autonómicas en el ISD supeditan el mantenimiento de la exención a que la entidad mantenga el domicilio en la Comunidad durante un número de años (Asturias, Castilla y León exigen diez años, Galicia y La Rioja, cinco). Muy posiblemente, esto implique que el traslado de domicilio a otro Estado de la UE daría lugar a la exacción de un auténtico *impuesto de salida*, lo que difícilmente sería compatible con el Derecho comunitario.

¹⁴⁷ «...las normas de igualdad de trato no solo prohíben las discriminaciones manifiestas por razón de la nacionalidad, o el domicilio social por lo que se refiere a las sociedades, sino también todas las formas encubiertas de discriminación que, aplicando otros criterios de diferenciación, conduzcan de hecho al mismo resultado. En consecuencia, también son contrarias a la libertad de establecimiento las diferencias de trato que, aunque no se basen directamente en el lugar de establecimiento de la sociedad participada por el sujeto pasivo, afecten de hecho principalmente, en función de otros criterios, a las participaciones en sociedades con domicilio social en otro Estado miembro» (entre otras, *Commerzbank*, párr. 14).

¹⁴⁸ «En el caso de obligación real de contribuir, las reducciones aplicables serán las establecidas en el apartado 2. Las mismas reducciones serán aplicables en el caso de obligación personal de contribuir cuando el sujeto pasivo o el causante fuesen no residentes en territorio español»

¹⁴⁹ «Si unos mismos bienes en un periodo máximo de diez años fueran objeto de dos o más transmisiones *mortis causa* en favor de descendientes, en la segunda y ulteriores se deducirá de la base imponible, además, el importe de lo satisfecho por el impuesto en las transmisiones precedentes. Se admitirá la subrogación de los bienes cuando se acredite fehacientemente».

La escasa jurisprudencia del TJCE, por un lado, y el desinterés del legislador estatal por el ISD, que está siendo eliminado *de facto* por las Comunidades Autónomas, y por el IP, que será eliminado por el propio Estado, según se ha anunciado, hace que estos problemas pierdan relevancia práctica, o al menos no susciten gran interés en la doctrina. Sin embargo, constituyen una muestra clara de la creciente incidencia del ordenamiento comunitario en la imposición directa, también en los tributos patrimoniales. Asimismo, es clara la afectación a la propia configuración del sistema tributario autonómico. A este respecto, debe tenerse presente la jurisprudencia del caso *Azores* [STJCE, de 6 de septiembre de 2006 (C-88/03, NFJ023663)] que augura una incidencia central sobre el régimen de impuestos cedidos y el reparto de potestades normativas sobre el mismo tributo que este implica ¹⁵⁰. Las consecuencias de esta jurisprudencia para el caso español dependen de muchos factores que pueden ser resumidos en uno: la indefinición de nuestro modelo de Estado y la consiguiente dificultad de garantizarlo, o «blindarlo», a nivel comunitario, como ha hecho, por ejemplo, Alemania (art. 87.2 TCE) ¹⁵¹. Finalmente, es claro que el caso *Azores* es también una muestra (más) de la creciente incidencia que la integración en la UE tiene para todos los Estados miembros, y que se proyecta necesariamente también sobre el modelo interno de distribución de competencias, sobre el que puede incluso llegar a tener un efecto centralizador de competencias, como ha señalado la doctrina ¹⁵².

V. CONCLUSIONES Y PROPUESTAS PARA EL FUTURO

El ordenamiento comunitario, y su interpretación por el TJCE, vienen provocando sustanciales cambios en el modelo de tributación de los no residentes, que deberían empezar a encontrar un mayor reflejo en el IRNR. En este momento de la evolución jurisprudencial, es evidente que hay un régimen jurídico propio del no residente comunitario, que trae su principal causa en la particular protección de los cambios de residencia, tengan o no como finalidad la realización de actividades económicas. De esta manera, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia ha ido mucho más allá de admitir la diferencia de trato entre residentes y no residentes que se encuentra en la base del Derecho tributario internacional, ya que su forma de razonar consiste en desglosar meticulosamente las diferencias entre residentes y no residentes en particular, y sus consecuencias jurídicas, para admitir solo algunas. Hasta el punto que puede afirmarse que, en particular cuando se trata del ejercicio de una actividad económica, las diferencias de trato o las particulares normas que afecten a transacciones transfronterizas pasan por un tamiz cada vez más fino.

¹⁵⁰ *Vid.*: RUIZ ALMENDRAL, V.: *Impuestos cedidos y corresponsabilidad fiscal*. Valencia: Tirant lo blanch, 2004, págs. 34 y ss, y referencias allí citadas.

¹⁵¹ Sin perjuicio de los efectos interpretativos que en este ámbito podría desplegar el Protocolo n.º 12 al Tratado de Adhesión a las CEE de España y Portugal; Protocolo n.º 12. Sobre el desarrollo regional de España: «Las Altas Partes Contratantes, (...) Reconocen, en particular, que, en caso de aplicación de los artículos 92 y 93 del Tratado CEE, deberán tenerse en cuenta los objetivos de expansión económica y elevación del nivel de vida de la población y zonas menos desarrolladas de España». *Vid.*: RUIZ ALMENDRAL, V.; MARTÍNEZ CABALLERO, R.: «Ayudas de Estado selectivas y poder tributario de las Comunidades Autónomas». *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 20/2006, págs. 599 y ss.

¹⁵² Especialmente ilustrativo en este sentido es el trabajo de: PÉREZ TREMP, P.; VIOLINI, L.: «La Constitución Europea y la organización territorial de los Estados miembros», en: CARTABIA, M.; DE WITTE, B.; PÉREZ TREMP, P., (Dirs.); GÓMEZ FERNÁNDEZ, I., (Coord.): *Constitución Europea y Constituciones nacionales*. Valencia: Tirant lo blanch, 2005, págs. 501 y ss, y referencias allí citadas, en particular en notas a pie 15 y 20 a 25.

Llegado este punto, cabe preguntarse si tiene sentido seguir manteniendo un impuesto sobre la renta sobre no residentes que aglutina supuestos que son ya totalmente heterogéneos. Si bien se mira, un no residente comunitario se encuentra más próximo a la esfera de los residentes en España. A la luz de la jurisprudencia del Tribunal, las reglas que determinan la propia base imponible del impuesto sobre la renta del no residente comunitario son sustancialmente divergentes de las aplicables al no residente no comunitario. Y esta brecha debería hacerse mayor, para dar cumplimiento a la jurisprudencia de los últimos tres años. Así, si tradicionalmente se ha aceptado que en la estructura del IRNR conviven dos impuestos distintos, en función de que haya o no EP, pues este dato da lugar a que la propia configuración del hecho imponible sea radicalmente distinta, cabe ahora preguntarse cuántos impuestos distintos conviven en el IRNR. Una breve hojeadá a su estructura pone de manifiesto la existencia de una amplísima panoplia de excepciones y matices para el caso de *residentes en un Estado miembro* que, además de complicar la estructura del tributo notablemente, no acaban de solucionar los problemas de discriminación de los que solo hemos dado cuenta aquí de manera muy breve. Por ello, una futura reforma de la imposición sobre la renta en España debería contemplar la posibilidad de incluir en la esfera de los residentes a los no residentes comunitarios, *comunitarizando* así la propia estructura de la obligación personal de contribuir. Los problemas comienzan, naturalmente, a la hora de determinar en toda su extensión las consecuencias jurídicas para los no residentes.

La jurisprudencia del TJCE, y los tímidos esfuerzos armonizadores acometidos hasta la fecha por las instituciones europeas, han suscitado mucha reflexión en la doctrina, que ha propuesto diversos mecanismos para adaptar la imposición directa a las libertades fundamentales. En este sentido, P. WATTEL y B. TERRA proponen una modificación radical del sistema de imposición sobre la renta de no residentes que, una vez otorgado a los no residentes comunitarios el tratamiento de residentes, prevea la corrección, *a posteriori*, y por parte de los Estados, de las posibles dobles imposiciones (o dobles no-imposiciones) ¹⁵³. Esto significa que, dentro de la UE, los contribuyentes tributarían siempre en la modalidad personal del impuesto sobre la renta, con independencia de la renta que obtuviesen en uno y otro Estado. El argumento principal de estos autores es que las deducciones personales no son instrumentales a la obtención de renta, sino que sirven para tomar en cuenta la capacidad económica de los contribuyentes, por lo que son algo unido a la persona, no a la renta que se obtiene, de manera que se debe tener derecho a ellas siempre.

Es cierto que, como mínimo, esta propuesta supondría una notable simplificación del sistema de no residentes. Asimismo, facilitaría la comprensión de la jurisprudencia del TJCE, que a base de aceptar, de manera preliminar, el sistema de tributación establecido en el marco del CM-OCDE y a continuación establecer matizaciones al mismo, ha generado mucha inseguridad jurídica.

Sin embargo, plantea diversos problemas. El más difícil de resolver es que no es sencillo determinar qué deducciones están ligadas estrictamente a la determinación de la capacidad económica, y por lo tanto son coherentes plenamente con el objeto-fin del impuesto, y cuáles constituyen un *gasto fiscal* incorporado a su estructura. Por otro lado, la plena implantación de una propuesta como la citada exige una perfecta colaboración en la asistencia tributaria y el intercambio de información, lo que si bien ha

¹⁵³ Se propone en: WATTEL, P. J.; TERRA, B. J. M.: *European Tax Law*...cit. págs. 79 y ss.

avanzado considerablemente en los últimos años (particularmente mediante la aprobación de las Directivas de asistencia administrativa mutua en materia de intercambio de información y de recaudación tributaria), es un proceso inacabado. Finalmente, la propuesta no cerraría buena parte de los problemas que hemos apuntado, como la necesidad de articular impuestos de salida y la manera técnicamente correcta de diseñarlos, o cuál deban ser las correcciones óptimas para evitar que el no residente no quede en una situación de menor imposición, por ejemplo porque obtiene automáticamente el *splitting* de sus rentas. Adicionalmente, en España se plantearía el problema de que habrían de ser considerados residentes en una Comunidad Autónoma, lo que no siempre va a ser sencillo de determinar.

Otra alternativa, hasta cierto punto similar, es la propuesta por K. VAN RAAD, es el denominado modelo de «tributación fraccional», que implica que tanto el Estado de la residencia como el de la fuente tienen en cuenta la renta mundial del sujeto y le aplican la normativa correspondiente sobre la base de la proporción generada en su Estado ¹⁵⁴. Salvando las diferencias, este es el sistema que se aplica entre los Estados de Estados Unidos, precisamente para evitar la citada diferencia de trato ¹⁵⁵. Que este sistema sea fácilmente extrapolable a la Comunidad europea no está sin embargo nada claro, pese a que abundan, en particular en los dos últimos años, los estudios que proponen que el TJCE siga la línea interpretativa del Tribunal Supremo estadounidense ¹⁵⁶. Pero sobre todo, no termina de plantear una solución cerrada a los problemas señalados, en parte porque esta propuesta, pese a que ha recibido mucha atención doctrinal, está formulada en términos muy escuetos (apenas tres páginas) donde se dejan muchas preguntas sin resolver; además del problema ya apuntado del beneficio de la progresividad (que se vería reducida para el no residente), la estructura de las deducciones varía sustancialmente entre los Estados, siendo aplicadas en la base o en la cuota, lo que implica efectos sustancialmente diversos, y complica el uso de la fórmula de fraccionamiento.

Es claro que ninguna opción cierra todos los problemas suscitados. Sin embargo, pese a la ausencia de una solución obvia, es hasta cierto punto sorprendente que los Estados miembros no hayan manifestado su intención de llevar a cabo alguna fórmula de coordinación, en particular teniendo en cuenta que no solo el activismo del TJCE parece haberse incrementado desde 2000, sino también los procedimientos de infracción de la Comisión, que hasta esa fecha eran poco frecuentes ¹⁵⁷.

¹⁵⁴ VAN RAAD, K.: «Fractional taxation of multi-state income of EU resident taxpayer», en ANDERSSON, K.; MELZ, P.; SILFVERBERG, C.: *Liber Amicorum Sven-Olof Lodin*, Kluwer Law International, 2001, trabajo posteriormente publicado en: *Brooklyn Journal of International Law*, 26, 2000-2001, con el título «Non-discriminatory income taxation of non-resident taxpayers by member States of the European Union: a proposal», por donde aquí se cita. La propuesta se contiene en las páginas 1.490 a 1.492.

¹⁵⁵ Véase un resumen de este sistema, con referencias a la jurisprudencia del Tribunal Supremo estadounidense en: KAYE, T.: «Tax discrimination: a comparative analysis of US and EU approaches». *Florida Tax Review*, vol. 7, núm. 2/2005, págs. 49 y ss.; HELLERSTEIN, W.: «The US Supreme Court's State Tax Jurisprudence: A Template for Comparison», en: AVI-YONAH, R. S.; HINES, Jr., J. R.; LANG, M.: *Comparative Fiscal Federalism. Comparing the European Court of Justice and the US Supreme Court's Tax Jurisprudence*. The Netherlands: Kluwer Law International, 2007, págs. 104 y ss.

¹⁵⁶ Además del trabajo citado de W. HELLERSTEIN, puede verse esta hipótesis en: KAYE, T.: «Tax discrimination: a comparative analysis of US and EU approaches...» cit. págs. 51 y ss; McLURE, Jr. C. E.: «The Long Shadow of History: Sovereignty, Tax Assignment, Legislation, and Judicial Decisions on Corporate Income Taxes in the US and the EU», en: AVI-YONAH, R. S.; HINES, Jr., J. R.; LANG, M.: *Comparative Fiscal Federalism. Comparing the European Court of Justice and the US Supreme Court's Tax Jurisprudence*. The Netherlands: Kluwer Law International, 2007, págs. 119 y ss

¹⁵⁷ AUJEAN, M.: «Entre armonización, coordinación y cooperación reforzada: la política fiscal en la Unión ampliada». *REDF*, núm. 129/2006, pág. 17.

Paradójicamente, es cada vez más evidente que un proceso de mayor armonización permitiría a los Estados miembros retomar un control que en parte han perdido, a consecuencia del citado proceso de armonización fiscal impropia conducido por el TJCE ¹⁵⁸. No debe perderse de vista que, necesariamente, y ante la ausencia de principios tributarios, y sobre todo la ausencia de normas armonizadoras en materia de IRPF, el Tribunal decide a partir de los principios del Tratado como el de no-discriminación o el de neutralidad, pensados por y para la construcción del mercado interior y que en muchas ocasiones son incluso contradictorios o casan mal al menos con los principios tradicionales en materia tributaria. Un proceso de mayor armonización permitiría introducir de nuevo dichos principios de justicia tributaria, y quizá alterar el *iter* argumental del Tribunal.

En este sentido, hasta el momento ha habido diversos intentos de llevar a cabo un proceso de armonización legislativa de la imposición directa en la UE, que sin embargo han arrojado resultados abiertamente escasos ¹⁵⁹. Entre ellos, el que podríamos denominar proceso de armonización de la base imponible de la imposición empresarial (*Common Consolidated Corporation Tax Base* -CCCTB) ¹⁶⁰, cobra una importancia creciente de la que no podemos dar cuenta aquí en toda su extensión ¹⁶¹. No es exagerado afirmar que el proyecto CCCTB ¹⁶² puede suponer, si se cumplen los pronósticos al menos, el mayor proceso de armonización relativo a la imposición directa en la UE ¹⁶³. Desde esta perspectiva, tiene también relevancia, aunque se encuentra en una fase si cabe más embrionaria, la propuesta (*pilot scheme*) de «Home state taxation», dirigida a pequeñas y medianas empresas y que pretende solucionar buena parte de los problemas apuntados en las rentas empresariales ¹⁶⁴.

¹⁵⁸ VANISTENDAELE, F. The European Tax Paradox: How Less Begets More», en «Bulletin» for International Fiscal Documentation, nov/dic 1996, págs. 531 y 532. Recientemente, *vid.* también esta idea en: PISTONE, P.: «Tax Treaties and the Internal Market in the New European Scenario». *Intertax*, vol. 35/2007, pág. 76.

¹⁵⁹ Sobre las causas de este fracaso debe verse: MARTÍN JIMÉNEZ, A.: *Towards Corporate Tax Harmonization in the European Community: An institutional and Procedural Analysis*. La Haya: Kluwer, 1990, págs. 78 y ss.

¹⁶⁰ Como es sabido el proyecto toma como base y punto de partida, si bien con las evidentes correcciones, las denominadas *Normas Internacionales de Información Financiera* (NIIF) o Normas Internacionales de Contabilidad -NIC- (en inglés *International Accounting Standards* -IAS-).

¹⁶¹ Al respecto véase BARENFELD, J.: «A Common Consolidated Corporate Tax Base in the European Union; A Beauty or a Beast in the Quest for Tax Simplicity?». *Bulletin for International Taxation*, 2007, págs. 258 y ss.; SPENGEL, C.: «Common corporate consolidated tax base; don't forget the tax rates!». *EC Tax Review* 2006, págs. 118 y ss.; HREHOROVSKA, L.: «Tax Harmonization in the European Union». *Intertax* 2006, págs. 158 y ss.

¹⁶² Los progresos de las comisiones de estudio pueden verse en: http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/common_tax_base/index_en.htm

¹⁶³ Así se afirmaba en la Comunicación de la Comisión al Consejo al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social, *Hacia un mercado interior sin obstáculos fiscales*, (COM, 2001) SCHÖN, W.: «International Accounting Standards -A "Starting Point" for a Common European Tax Base?». *European Taxation*, octubre 2004, págs. 426 y ss.; SANZ GADEA, E.: «Estado actual y perspectivas de la tributación de los beneficios de las empresas en el marco de las iniciativas de la comisión de la Unión Europea». *Documentos IEF*, núm. 27/2003, págs. 15 y ss. Véase el «Summary Report on the results of the DG Taxation and Customs Union open consultation on *The application of International Accounting Standards (IAS) in 2005 and the implications for the introduction of a consolidated tax base for companies*» EU-wide activities».

¹⁶⁴ La propuesta se basa en la contenida en: LODIN, S. O.; GAMMIE, M.: *Home State Taxation*. Amsterdam, IBFD Publications, 2001; toda la información disponible se encuentra en: http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/home_state_taxation/index_en.htm

Aunque limitados a rentas empresariales obtenidas por personas jurídicas, este proyecto armonizador tiene particular interés a los efectos de este trabajo, pues posiblemente podría contribuir a solucionar buena parte de los problemas que suscita la obtención de rentas empresariales en distintos Estados miembros. Por poner solo un ejemplo, los problemas de los distintos criterios de valoración de activos que pueden dar lugar a doble imposición o doble no imposición (dependiendo de que haya o no un impuesto de salida y de cómo esté configurado este) se mitigarían sustancialmente, al adoptar criterios armonizados, aunque es cierto que ello se podría conseguir de inmediato si el Estado de la recepción reconociera el valor otorgado por el de salida ¹⁶⁵, pero ello sería más complejo. Otro ejemplo de problemas que podrían encontrar solución con este modelo de armonización es el cómputo y la admisibilidad de la compensación transnacional de pérdidas.

Finalmente, otra propuesta que podría contribuir a solucionar estos problemas es la adopción de un *Convenio Modelo* europeo (*EU Model Tax Convention*) que aunara los objetivos comunitarios y del Derecho internacional ¹⁶⁶. Este modelo serviría de base para mantener todos los CDI actualmente vigentes entre los Estados miembros si bien modificándolos parcialmente para coordinarlos entre sí. Es una alternativa basada en el artículo 293 del TCE que resultaría perfectamente compatible con el Derecho comunitario, quizá solucionando buena parte de los problemas de discriminación/restricción.

Muchas de estas propuestas tienen un interés indudable, y los cambios legislativos que previsiblemente acarrearán, en particular el proyecto de CCCTB, pueden llegar a transformar el mapa jurídico de la fiscalidad directa en términos parangonables al establecimiento del sistema de IVA en la UE y su impacto en la fiscalidad indirecta. Sin embargo, queda aún un largo camino por recorrer, lleno de incertidumbres para la fiscalidad de los no residentes, en particular. Esto sucede al mismo tiempo que el modelo de tributación de no residentes está siendo sometido a revisión tanto desde el ámbito comunitario, como del internacional (OCDE). Lo único que resulta evidente, en estos momentos, es que las medidas unilaterales de adaptación de las normas tributarias por cada Estado miembro son, en el mejor de los casos, parches provisionales. Solo es posible solucionar todos estos problemas mediante un proceso de armonización fiscal en toda regla. Ya no es posible contemplar la armonización como una pérdida neta de soberanía fiscal, sino seguramente como la única manera de salvaguardar esa misma soberanía, ejerciendo un mínimo control sobre el proceso de modificación de la fiscalidad directa que se viene produciendo a consecuencia de la jurisprudencia del TJCE y el activismo de la Comisión europea.

¹⁶⁵ Por otro lado, en la medida en que esta clase de problemas se produce particularmente con terceros países, deberían tenerse en cuenta en las futuras revisiones del CM-OCDE.

¹⁶⁶ Vid. PISTONE, P.: «Towards European international law». *EC Tax Review*, 1/2005, págs. 6 y ss.

Bibliografía

- ALBERTÍ ROVIRA, E. [1986]: *Federalismo y cooperación en la República Federal Alemana*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales.
- ALMUDÍ CID, J. M. [2005]: *El régimen jurídico de la transparencia fiscal internacional*. Madrid: Ministerio de Hacienda.
- AUJEAN, M. [2006]: «Entre armonización, coordinación y cooperación reforzada: la política fiscal en la Unión ampliada». *REDF*, núm. 129.
- AVI-YONAH, R. S. [2007]: *International Tax as International Law. An Analysis of the International Tax Regime*. New York: Cambridge University Press.
- BAQUERO CRUZ, J. [2002]: Entre competencia y libre circulación. El derecho constitucional económico de la Comunidad Europea. Madrid: Civitas.
- BARENFELD, J. [2007]: «A Common Consolidated Corporate Tax Base in the European Union; A Beauty or a Beast in the Quest for Tax Simplicity?». *Bulletin for International Taxation*.
- BENNET, M.; RUSSO, R. [2007]: «OECD Project on Attribution of Profits to Permanent Establishments: An Update». *International Transfer Pricing Journal*.
- BIRK, D. [1983]: *Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen*. Köln: Dr. Peter Deubner Verlag GmbH.
- CALDERÓN CARRERO, J. M. [1997]: *La doble imposición internacional en los convenios de doble imposición y en la UE*. Pamplona: Aranzadi.
- [1997]: La doble imposición internacional y los métodos para su eliminación. Madrid: McGraw-Hill.
 - [2004]: «Artículo 5 MC OCDE 2000. Establecimiento Permanente». AA.VV. (Coord.: J. R. RUIZ GARCÍA, J. M. CALDERÓN CARRERO): *Comentarios a los convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal concluidos por España*. A Coruña: Fundación Pedro Barrié de la Maza-Instituto de Estudios Económicos de Galicia.
 - [2005]: *Precios de Transferencia e Impuesto sobre Sociedades (un análisis de la normativa española desde una perspectiva Internacional, Comunitaria y Constitucional)*. Valencia: Tirant lo blanch.
 - [2006]: «Consolidación Fiscal e Importación de Pérdidas: el caso Marks & Spencer». *Noticias de la UE*, núm. 257.
 - [2006]: «Una introducción al Derecho Comunitario como fuente del Derecho Financiero y Tributario: ¿Hacia un ordenamiento financiero "bifronte" o "dual"?». *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 132.
 - [2007]: «La compatibilidad comunitaria de los impuestos de salida y de las reglas para el reembolso de garantías exigidas con infracción del Derecho comunitario: el caso "N"». *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, núm. 286.
- CALDERÓN CARRERO, J. M. y CAAMAÑO ANIDO, M. A. [1998]: «La contabilidad, el establecimiento permanente y el Derecho comunitario: el caso Futura Participations». *Quincena fiscal*, núm. 18.
- CALDERÓN CARRERO, J. M. y MARTÍN JIMÉNEZ, A. [2004]: «Artículo 24 MC OCDE. Principio de no discriminación», en: AA.VV. (Coord.: J. R. RUIZ GARCÍA, J. M. CALDERÓN CARRERO): *Comentarios a los convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal concluidos por España*. A Coruña: Fundación Pedro Barrié de la Maza-Instituto de Estudios Económicos de Galicia.

- [2004]: «Las normas antiparaiso fiscal españolas y su compatibilidad con el derecho comunitario: el caso específico de Malta y Chipre tras la adhesión a la Unión Europea». *Crónica Tributaria*, núm. 111.
- CALDERÓN CARRERO, J. M. y RUIZ ALMENDRAL, V. [2005]: «¿Es compatible la norma española anti "Directive-Shopping" con el Derecho Comunitario? (A propósito de la Resolución del TEAC de 15 de octubre de 2004)». *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm. 11.
- CARO ROBLES, V. [2001]: «La transmisión de la empresa y de la vivienda habitual en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones». *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, núm. 223.
- CLOSA MONTERO, C. [1995]: «Citizenship of the Union and Nationality of Member States». *Common Market Law Review*, núm. 2.
- Comisión Europea: Comunicación de la Unión Europea sobre «Política fiscal de la Unión Europea. Prioridades para los próximos años» [Documento COM (2001) 260 final]. Diario Oficial n.º C 284 de 10/10/2001.
- Comisión: Comunicación de la Comisión al Consejo al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social, Hacia un mercado interior sin obstáculos fiscales (COM, 2001).
- CORDERO GONZÁLEZ, E. M. [2006]: «Apuntes sobre el tratamiento de las bases impositivas negativas en los impuestos sobre la renta». *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, núm. 285.
- CORDEWENER, A. [2002]: *Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht*. Köln: Schmidt (Otto).
- Eurostat [2007]: *Taxation trends in the EU*.
- FALCÓN Y TELLA, R. [1995]: «El papel de la Jurisprudencia en la armonización fiscal europea», en AA.VV.: *Sistema fiscal español y armonización europea*. Madrid: Marcial Pons.
- FERREIRO LAPATZA, J. J. [1976]: «El objeto del tributo». *REDF*, núm. 10.
- FISCHER, P. [1999]: «Innentheoretische Bemerkungen zur Bekämpfung der Steuerumgehung im Internationalen Steuerrecht». *Steuer und Wirtschaft International*.
- FUENTES QUINTANA, E. [1966]: *Política Fiscal e Integración Europea. España ante la integración europea*. Barcelona: Ariel.
- GARCÍA CARRETERO, B. [2000]: «La opción de los no residentes por la obligación personal en el caso de tributación conjunta: comentario a la STJCE 14 septiembre 1999». *Quincena Fiscal*, núm. 14.
- GARCÍA PRATS, A. [1995]: «Application of the Parent-Subsidiary Directive to Permanent Establishments?». *European Taxation*, núm. 5.
- [1996]: *El Establecimiento Permanente*. Madrid: Tecnos.
- [1997]: «Asscher, o la expansión del principio comunitario de no discriminación en materia tributaria». *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 94.
- [1998]: *Imposición directa, no discriminación y derecho comunitario*. Madrid: Tecnos.
- [2000]: «Convenios de doble imposición, establecimientos permanentes y derecho comunitario (Consideraciones en torno a los casos Royal Bank of Scotland y Saint Gobain)». *Noticias de la UE*, núm. 191.
- [2001]: «Incidencia del Derecho Comunitario en la configuración jurídica del Derecho Financiero (y III): Principios de justicia tributaria vs. Derecho Comunitario». *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, núm. 261.
- [2002]: «Las medidas tributarias anti-abuso y el Derecho Comunitario»; en: SERRANO ANTÓN; SOLER ROCH: *Las medidas anti-abuso en la normativa interna española y en los convenios para evitar la doble imposición internacional y su compatibilidad con el Derecho Comunitario*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.

- GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M. L. [2002]: *La fiscalidad del patrimonio y de las relaciones económicas familiares*. Navarra: Aranzadi.
- HARRIS, P. [2002]: «Abus de Droit: further thoughts on the cleansing of the stables, and the community notion of own resources», *The EC Tax Journal*, núm. 2, vol. 6.
- HELLERSTEIN, W. [2007]: «The US Supreme Court's State Tax Jurisprudence: A Template for Comparison», en: AVI-YONAH, R. S.; HINES, Jr., J. R.; LANG, M.: *Comparative Fiscal Federalism. Comparing the European Court of Justice and the US Supreme Court's Tax Jurisprudence*. The Netherlands: Kluwer Law International.
- HERRERA MOLINA, P. [1998]: *Capacidad económica y sistema fiscal: análisis del ordenamiento español a la luz del derecho alemán*. Madrid: Marcial Pons.
- HESSE, K. [1995]: *Grundzüge des Verfassungsrechts der Bundesrepublik Deutschland*. Heidelberg: C. F. Müller Verlag.
- HEY, J. [2005]: «Erosion nationaler Besteuerungsprinzipien im Binnenmarkt? – zugleich zu den Rechtfertigungsgründen der "Europatauglichkeit" und "Wettbewerbsfähigkeit" des Steuersystems». *StuW*, 4.
- HINTSANEN, L. [2003]: «The Attribution of Income to Permanent Establishment under EC Law». *European Taxation*, núm. 4.
- HOFSTÄTTER, M. [2007]: «Who is competent to issue measures for the elimination of double taxation within the Community?», en LANG, M.; SCHUCH, J.; STARINGER, C. (Eds.): *Tax Treaty Law and EC Law*. Amsterdam: Kluwer.
- HREHOROVSKA, L. [2006]: «Tax Harmonization in the European Union». *Intertax*.
- KAYE, T. [2005]: «Tax discrimination: a comparative analysis of US and EU approaches». *Florida Tax Review*, vol. 7, núm. 2.
- LANG, M. [2007]: «Double taxation and EC Law», en AVI-YONAH, R. S.; HINES, Jr., J. R.; LANG, M.: *Comparative Fiscal Federalism. Comparing the European Court of Justice and the US Supreme Court's Tax Jurisprudence*. The Netherlands: Kluwer Law International.
- LANG, M.; DOMMES, S. [2007]: «Tax treaty Law and EC Law-Reciprocity and the balance of a Tax Treaty», en: LANG, M.; SCHUCH, J.; STARINGER, C. (Eds.): *Tax Treaty Law and EC Law*. Amsterdam: Kluwer.
- LETE ACHIRICA, C. [1999]: «La noción de empresa familiar y sus implicaciones fiscales». *Quincena Fiscal*, núm. 9.
- LODIN, S. O.; GAMMIE, M. [2001]: *Home State Taxation*. Amsterdam, IBFD Publications.
- MARTÍN JIMÉNEZ, A. [1990]: *Towards Corporate Tax Harmonization in the European Community: An institutional and Procedural Analysis*. La Haya: Kluwer.
- [1999]: «¿Hacia una nueva configuración de las relaciones entre el Derecho comunitario y la normativa nacional en materia de impuestos directos? El caso Gilly». *REDF*, núm. 102.
- MARTÍN JIMÉNEZ, A. J. y CALDERÓN CARRERO, J. M. [2000]: *Imposición directa y no discriminación comunitaria*. Madrid: EDERSA.
- [2002]: «Los establecimientos permanentes, los casos triangulares y el Derecho Comunitario (un comentario a la sentencia del TJCE Saint-Gobain)». *Noticias de la UE*, núm. 214.
 - [2004]: «Las normas antiparaiso fiscal españolas y su compatibilidad con el derecho comunitario: el caso específico de Malta y Chipre tras la adhesión a la Unión Europea». *Crónica Tributaria*, núm. 111.
 - [2005]: «Problemas de la normativa española en materia de operaciones vinculadas. Precios de transferencia y líneas para su reforma». *Crónica Tributaria*, núm. 116.
 - [2006]: «La inaplazable necesidad de reformar la tributación del no residente sin establecimiento permanente: la STJCE Scorpio». *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi* núm. 21.

- [2007]: «Los impuestos de salida y el Derecho comunitario europeo a la luz de la legislación española». *Crónica Tributaria*, núm. 125.
- [2008]: «La jurisprudencia del TJCE: los efectos del principio de no discriminación y las libertades básicas comunitarias sobre la legislación nacional en materia de imposición directa». AA.VV. *Manual de Fiscalidad Internacional*.

MATA SIERRA, M. T. [1996]: *La armonización fiscal en la Unión Europea*. Valladolid: Lex Nova.

MCLURE, JR. C. E. [2007]: «The Long Shadow of History: Sovereignty, Tax Assignment, Legislation, and Judicial Decisions on Corporate Income Taxes in the US and the EU», en: AVI-YONAH, R. S.; HINES, JR., J. R.; LANG, M.: *Comparative Fiscal Federalism. Comparing the European Court of Justice and the US Supreme Court's Tax Jurisprudence*. The Netherlands: Kluwer Law International.

NAVARRO EGEA, M. [1999]: «Incentivos fiscales a la pequeña y mediana empresa». *Impuesto sobre el Patrimonio e Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*. Madrid: Marcial Pons.

NEUMARK, F. [1970]: *Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik*. Tübingen: J. C. B. Mohr-Paul Siebeck.

OCDE [1994]: «Issues in International Taxation No. 5: Model Tax Convention: Attribution of Income to Permanent Establishments».

- [2006]: *Report on the attribution of profits to PE*. Diciembre.

OECD [2004]: *Discussion Draft on the Attribution of Profits to Permanent Establishments*. Part I (General Considerations) de 2 de agosto de 2004.

PEACOCK, J. [2001]: «The Law ends where abuse begins». *The EC Tax Journal*, núm. 3, vol. 4.

PÉREZ TREMPs, P.; VIOLINI, L. [2005]: «La Constitución Europea y la organización territorial de los Estados miembros», en: CARTABIA, M.; DE WITTE, B.; PÉREZ TREMPs, P., (Dir.); GÓMEZ FERNÁNDEZ, I., (Coord.): *Constitución Europea y Constituciones nacionales*. Valencia: Tirant lo blanch.

PISTONE, P. [2005]: «Towards European international law». *EC Tax Review*, 1.

- [2007]: «Expected and Unexpected Developments of European Integration in the Field of Direct Taxes». *Intertax*, vol. 35.
- [2007]: «Tax Treaties and the Internal Market in the New European Scenario». *Intertax*, vol. 35.

POIARES MADURO, M. [1998]: *We The Court. The European Court of Justice and the European Economic Constitution*. Oxford: Hart Publishing.

RAVENTÓS, S. [2000]: «Informe sobre España», *European Taxation*, número especial, Vol. 40, No. 1/2, jan/febr.

RUIZ ALMENDRAL, V. [2002]: «El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en el proceso de armonización fiscal en la Unión Europea». *Revista Española de Derecho Europeo* (Civitas), núm. 3.

- [2004]: *Impuestos cedidos y corresponsabilidad fiscal*. Valencia: Tirant lo blanch.
- [2005]: «Tax Avoidance and the European Court of Justice: What is at Stake for European GAARs?». *Revista Intertax*, vol. 33, núm. 12.
- [2006]: *El Fraude a la ley tributaria a examen (Los problemas de la aplicación práctica de la norma general anti-fraude del artículo 15 de la LGT a los ámbitos nacional y comunitario)*. Pamplona: Thomson-Aranzadi.
- [2008]: «Subcapitalización y libertad de establecimiento: el caso "Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation" como una oportunidad para rehabilitar el artículo 20 del TRLIS». *Noticias de la Unión Europea*, núm. 238.

- RUIZ ALMENDRAL, V. y MARTÍNEZ CABALLERO, R. [2006]: «Ayudas de Estado selectivas y poder tributario de las Comunidades Autónomas». *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 20.
- RUIZ ALMENDRAL, V. y ZORNOZA PÉREZ, J. [2004]: «Constitución económica y Hacienda Pública», en AA. VV.: (PECES-BARBA MARTÍNEZ-RAMIRO AVILÉS, Coords): *La Constitución a examen: un estudio académico 25 años después*. Madrid: Marcial Pons.
- RUIZ GARCÍA, J. R. [2006]: «La tributación de los dividendos en el proyecto de ley de reforma del impuesto sobre la renta». *Quincena Fiscal*, núm. 13.
- SACCHETTO, C. [2007]: «ECJ Direct Tax Cases and Domestic Constitutional Principles: an Overview», en AVI-YONAH, R. S.; HINES, JR., J. R.; LANG, M.: *Comparative Fiscal Federalism. Comparing the European Court of Justice and the US Supreme Court's Tax Jurisprudence*. The Netherlands: Kluwer Law International.
- SANZ GADEA, E. [2003]: «Estado actual y perspectivas de la tributación de los beneficios de las empresas en el marco de las iniciativas de la comisión de la Unión Europea». *Documentos IEF*, núm. 27.
- [2006]: «La compensación de pérdidas de las filiales extranjeras: Marks & Spencer». Estudios Financieros. *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, núm. 276.
 - [2007]: «Modificaciones introducidas en el Impuesto sobre Sociedades por las Leyes 35/2006 y 36/2006». Estudios Financieros. *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 287.
- SCHAUMBURG, H. [2005]: «Steuerliche Leistungsfähigkeit und europäische Grundfreiheiten im Internationalen Steuerrecht». *StuW*, 4.
- SCHÖN, W. [1996]: «Gestaltungsmißbrauch im europäischen Steuerrecht». *Internationales Steuerrecht, Beihefter zu Heft 2*.
- [2004]: «International Accounting Standards –A "Starting Point" for a Common European Tax Base?». *European Taxation*, october.
 - [2005]: «Playing different games? Regulatory competition in Tax and Company Law compared». *Common Market Law Review*, núm. 42.
- SEITZ, G. [2008]: «National income from the cross-border internal transfer of assets - why the amendments to the German Income Tax Act violate the freedom of establishment». *Intertax*, Vol. 36, Issue 2.
- SERRANO ANTÓN, F. y ALMUDÍ CID, J. M. [2002]: «Doble imposición económica internacional y Derecho comunitario: repercusión de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas en el ordenamiento español» (I y II), *Quincena Fiscal*, núms. 18 y 19.
- SPENGLER, C. [2006]: «Common corporate consolidated tax base; don't forget the tax rates!». *EC Tax Review*.
- TENORE, M. [2006]: «The transfer of assets from a Permanent Establishment to its General Enterprise in the Light of the European Law». *Intertax*, issue 8/9.
- VAN RAAD, K. [2000-2001]: «Non-discriminatory income taxation of non-resident taxpayers by member States of the European Union: a proposal». *Brooklyn Journal of International Law*, núm. 26.
- [2007]: «Nondiscrimination from the Perspective of the OECD Model and the EC Treaty- Structural and Conceptual Issues», en: AVI-YONAH, R. S.; HINES, JR., J. R.; LANG, M.: *Comparative Fiscal Federalism. Comparing the European Court of Justice and the US Supreme Court's Tax Jurisprudence*. The Netherlands: Kluwer Law International.
- VAN THIEL, S. [1996]: «La supresión de la discriminación en materia de imposición sobre la renta como barrera a la libre circulación de personas en la Unión Europea». *Quincena Fiscal*, núm. 12.

- [2007]: «The future of the Principle of Non-Discrimination in the EU: Towards a Right to Most Favoured Nation Treatment and a Prohibition of Double Burdens», en AVI-YONAH, R. S.; HINES, Jr., J. R.; LANG, M.: *Comparative Fiscal Federalism. Comparing the European Court of Justice and the US Supreme Court's Tax Jurisprudence*. The Netherlands: Kluwer Law International

VANISTENDAEL, F [1996] «The European Tax Paradox: How Less Begets More». *Bulletin for International Fiscal Documentation*, nov/dec.

- [2000]: «Tax Revolution in Europe: The Impact of Non-Discrimination», en *European Taxation*, vol. 40, núms. 1-2.
- [2003]: «The compatibility of the basic economic freedoms with the sovereign national tax systems of the Member States». *EC Tax Review*, núm. 3.

VEGA BORREGO, F. A. [2002]: «La norma tributaria en materia de subcapitalización: incidencia de los Convenios de Doble Imposición y del Derecho Comunitario». *Crónica Tributaria*, núm. 104.

- [2003]: *Las medidas contra el Treaty Shopping*. Madrid: IEF.

WATTEL, P. J. [1996]: «The EC Court's Attempts to Reconcile the Treaty Freedoms with International Tax Law». *Common Market Law Review*, pág. 223.

- [2000]: «Progressive Taxation of Non-Residents and Intra-EC Allocation of Personal Tax Allowances: Why Schumacker, Asscher, Gilly and Gschwind Do Not Suffice», en *European Taxation*, Vol. 40, núm. 6.

WATTEL, P. J. y TERRA, B. J. M. [2005]: *European Tax Law*. La Haya: Kluwer Law International.

WEBER, D. [2005]: *Tax Avoidance and the EC Treaty Freedoms. A Study of the Limitations under European Law to the Prevention of Tax Avoidance*. The Hague: Kluwer Law.

WEILER J. H. R. [1994]: «A Quiet Revolution: the European Court of Justice and its Interlocutors». *Political Studies*, vol. 26.

ANEXO

CASOS DEL TJCE CITADOS (POR ORDEN ALFABÉTICO)

- Amid*, STJCE de 14 de diciembre de 2000 [C-141/99 (NFJ009745)].
- Asscher*, STJCE de 27 de junio de 1996 [C-107/94 (NFJ004369)].
- Azores*, STJCE, de 6 de septiembre de 2006 [C-88/03 (NFJ023663)].
- Bachmann*, STJCE de 28 de enero de 1992 (C-204/90).
- Barbier*, STJCE de 11 de diciembre de 2003, [C-364/01 (NFJ015784)].
- Bosal Holding*, STJCE de 18 de septiembre de 2003 [C-168/01 (NFJ015171)].
- Bouanich*, STJCE de 19 de enero de 2006 [C-265/04 (NFJ021865)].
- Cadbury Schweppes y Cadbury Schweppes Overseas*, STJCE de 12 de septiembre de 2006 [C-196/04 (NFJ023535)].
- Centro Equestre da Lezíria Grande*, STJCE de 15 de febrero de 2007 [C-345/04 (NFJ024897)].
- CLT-UFA*, STJCE de 23 de febrero de 2006 [C-253/03 (NFJ029119)].
- Comisión/Francia* [caso conocido como «*Avoir fiscal*»] STJCE de 28 de enero de 1986 (270/83).
- Commerzbank*, STJCE de 13 de julio de 1993 [C-330/91 (NFJ003032)].
- Conijn*, STJCE de 6 de julio de 2006 [C-346/04 (NFJ024864)].
- D*, STJCE de 5 de julio de 2005 [C-376/03 (NFJ022996)].
- Danner*, STJCE de 3 de octubre de 2002 [C-136/00 (NFJ013037)].
- De Groot*, STJCE de 12 de diciembre de 2002 [C-385/00 (NFJ013962)].
- Denkavit Internationaal y Denkavit France*, STJCE de 14 de diciembre de 2006 [C-170/05 (NFJ024423)].
- Deutsche Shell*, STJCE de 28 de febrero de 2008 [C-293/06 (NFJ027752)].
- ELISA*, STJCE de 11 de octubre de 2007 [C-451/05 (NFJ026458)].
- Eurowings*, STJCE de 26 de octubre de 1999 (C-294/97).
- Florian W. Wallentin*, STJCE de 1 de julio de 2004 [C-169/03 (NFJ017021)].
- Futura*, STJCE de 15 de mayo de 1997 [C-250/95].
- Gerritse*, STJCE de 12 de junio de 2003 [C-234/01 (NFJ014749)].
- Geurts y Vogten*, STJCE de 25 de octubre de 2007 [C-464/05 (NFJ029062)].
- Gschwind*, STJCE de 14 de septiembre de 1999 [391/97 (NFJ008297)].
- Hollmann*, STJCE de 11 de octubre de 2007 [C-443/06 (NFJ029121)].
- ICI*, STJCE de 16 de julio de 1998, [C-264/96 (NFJ006465)].
- Keller Holding*, STJCE de 23 de febrero de 2006 [C-471/04 (NFJ028808)].
- Lakebrink*, STJCE de 18 de julio de 2007 [C-182/06 (NFJ028750)].

Lasteyrie du Saillant, STJCE de 11 de marzo de 2004 [C-9/02 (NFJ017164)].

Lenz, STJCE de 15 de julio de 2004 [C-315/02 (NFJ029120)].

Lidl Belgium GmbH & Co KG [C-414/06] pendiente; Conclusiones A.G. Sharpston 14 de febrero de 2008.

Mannin, STJCE de 7 de septiembre de 2004 [C-319/02 (NFJ018806)].

Marks & Spencer, STJCE de 13 de diciembre de 2005 [C-446/03 (NFJ021162)].

N, STJCE de 7 de septiembre de 2006 [C-470/04 (NFJ024030)].

N. V. Lammers & Van Cleeff, STJCE de 17 de enero de 2008 [C-105/07 (NFJ026981)].

Rewe Zentralfinanz, STJCE de 29 de marzo de 2007 [C-347/04 (NFJ025222)].

Ritter-Coulais, STJCE de 21 de febrero de 2006 [C-152/03 (NFJ029118)].

Royal Bank of Scotland, STJCE de 29 de abril de 1999 [C-311/97 (NFJ007558)].

Safir, STJCE de 28 de abril de 1998 [C-118/96 (NFJ024302)].

Saint Gobain, STJCE de 21 de septiembre de 1999 [C-307/97 (NFJ008298)].

Schempp, STJCE de 12 de julio de 2005 [C-403/03 (NFJ020866)].

Schumacker, STJCE de 14 de febrero de 1995, [C-279/93 (NFJ005254)].

Schwarz, STJCE de 11 de septiembre de 2007 [C-76/05 (NFJ029117)].

Scorpio, STJCE de 3 de octubre de 2006 [C-290/04 (NFJ024304)].

Talotta, STJCE de 22 de marzo de 2007 [C-383/05 (NFJ025251)].

Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, STJCE de 13 de marzo de 2007 [C-524/04 (NFJ024996)].

Theodor Jäger, STJCE de 17 de enero de 2008 [C-256/06 (NFJ026993)].

Van Hilten, STJCE de 23 de febrero de 2006 [C-513/03 (NFJ024031)].

Verkooijen, STJCE de 6 de junio de 2000 [C-35/98 (NFJ009096)].

Weidert y Paulus, STJCE de 15 de julio de 2004 [C-242/03 (NFJ018397)].

Werner, STJCE de 26 de enero de 1993 (C-112/91).

Wielockx, STJCE de 11 de agosto de 1995 (C-80/94).

X e Y, STJCE de 21 de noviembre de 2002 [C-436/00 (NFJ013486)].

Zurstrassen, STJCE de 16 de mayo de 2000 [C-87/99 (NFJ008927)].

POSIBILIDADES DE DEFENSA QUE OFRECEN LOS PRINCIPIOS EN LOS PROCEDIMIENTOS SANCIONADORES TRIBUTARIOS

Notas a propósito de la más reciente jurisprudencia
en Derecho Sancionador Tributario

NURIA PUEBLA AGRAMUNT

*Máster en Tributación/Asesoría Fiscal por el CEF
Doctora en Derecho y Profesora Asociada del Departamento de
Derecho Financiero y Tributario de la UCM*

Este trabajo ha sido seleccionado para su publicación por: don Carlos PALAO TABOADA, don Juan Arrieta MARTÍNEZ DE PISÓN, doña M.^a José LEZA ANGULO, don Alfonso MARTÍNEZ GARCÍA MONCO, don FRANCISCO PALACIO RUIZ DE AZAGRA y don José Ramón RUIZ GARCÍA.

Extracto:

EN la idea de que los principios ofrecen un imprescindible medio de defensa al contribuyente frente a las sanciones. El presente trabajo estudia, desde una perspectiva crítica y esencialmente práctica, los más importantes y conflictivos principios que deben regir en los procedimientos sancionadores tributarios: el principio de irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables y su correlativo de retroactividad de las favorables, el de culpabilidad, el de *non bis in idem* en su doble aspecto material y procedimental, el principio acusatorio y el derecho a no declarar contra uno mismo y a no declararse culpable. Sistematiza y analiza la doctrina sentada por los Tribunales en aplicación de estos principios, y ofrece argumentos de defensa que invocar en todo tipo de procedimientos sancionadores o administrativos tendentes a la imposición de una sanción en el ámbito tributario.

Palabras clave: procedimientos tributarios, procedimiento sancionador y principios tradicionales del Derecho Penal y Sancionador.

Sumario

1. Introducción.
2. El principio de irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables y su correlativo de retroactividad de las favorables.
3. El principio de culpabilidad.
4. El principio *non bis in idem*.
5. El principio acusatorio.
6. El derecho a no autoincriminarse y a no declararse culpable.
7. Conclusión.

Bibliografía.

1. INTRODUCCIÓN

De entre los problemas que presentan mayor conflictividad, relevancia y actualidad en el ámbito de los procedimientos tributarios, pueden destacarse muy especialmente los que derivan del régimen y procedimiento sancionadores, y en concreto, de la reiterada falta de adecuación de los mismos a los principios tradicionales del Derecho penal y sancionador.

Pueden mencionarse, como garantías que derivan de los artículos 24 y 25 de la Constitución, los principios formales de tipicidad o predeterminación normativa, legalidad sancionadora, taxatividad o exigencia de Ley previa, escrita y cierta, reserva de Ley e irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables. Ciertamente son principios que no generan discusiones en los procedimientos tributarios, pero que sí suelen ser fundamento de muchas decisiones jurisprudenciales, y que desde luego, cuando son alegados, por su evidencia son estimados sin objeciones.

Hay principios que suscitan más discusión; principios materiales como el de culpabilidad—que excluye la imposición de sanciones por el mero resultado y la responsabilidad objetiva—, o como el principio de personalidad de la sanción—que establece que solo puede ser castigado quien comete el hecho ilícito—, y principios mixtos, como el del *non bis in idem*, que tiene su aspecto material—impidiendo la doble sanción—pero además procesal—prohibiendo el doble proceso—. Interesantes son también otros concretos derechos que asisten a los acusados en el procedimiento sancionador derivados de algunos principios como el derecho de defensa, en lo que está relacionado con el principio acusatorio y en lo que exige un procedimiento contradictorio, y el derecho a no declarar contra uno mismo, a guardar silencio y a no declararse culpable.

Pues bien, más allá de las teorías y las doctrinas, aunque en buena parte gracias a ellas y derivada de ellas, ha ido naciendo una jurisprudencia rica, cada vez más elaborada, a veces innovadora y casi siempre interesante, que en un esfuerzo recopilador pondremos sobre la mesa, en la idea de que pueda resultar de utilidad a quienes se ocupen de estos temas.

En este trabajo abordaré algunas cuestiones problemáticas de ciertos principios que no pueden vulnerarse en la imposición de sanciones, en concreto el de irretroactividad de las disposiciones

sancionadoras no favorables y más específicamente su correlativo de retroactividad de las que sí lo sean, el de culpabilidad y el del *non bis in idem*. Posteriormente, haré lo mismo con dos derechos o principios que deben regir en el procedimiento sancionador, el de defensa, derivado del principio acusatorio y el derecho a no autoincriminarse.

No pretenden estas notas ser exhaustivas en cuanto a la materia, sino solo una puesta en común de algunas ideas y, sobre todo, la sistematización de los pronunciamientos jurisprudenciales surgidos a lo largo de los últimos años, que ponen de manifiesto las posturas sostenidas y las interpretaciones dadas a los principios del Derecho tributario sancionador, en la idea de que puedan ilustrar de una forma absolutamente práctica a quien se enfrente a un procedimiento sancionador en materia tributaria en sus alegaciones, reclamaciones, recursos y demandas. De ahí la abundancia de notas a pie de página, que no entorpecen la lectura ni son imprescindibles para la comprensión del texto, sino que contienen, en su mayor parte, las fuentes concretas y las transcripciones literales de las sentencias que se citan, para contrastar la sistematización o síntesis que de ellas se haga y, por qué no, para facilitar su alegación al recurrente que, en su caso, lea estas páginas.

En esta introducción, quisiera dejar constancia de una observación preliminar que en un análisis de los principios del Derecho sancionador no puedo dejar de hacer, y es que según se desprende de los Presupuestos Generales del Estado, la sanción tributaria es la sanción administrativa que más recursos allega a las arcas del Estado. Ello con el agravante de que se impone sistemáticamente por la Administración tributaria ante cualquier falta de ingreso, *como si en Derecho tributario no existiera sino un régimen de responsabilidad objetiva*.

Pues bien, aunque de la literalidad de algunos preceptos de la Ley General Tributaria así pueda desprenderse, no puede obviarse que cuando la Administración tributaria sanciona no está *recaudando una deuda*, sino *castigando una conducta* (aunque el producto final o cantidad recaudada por una sanción se destine a satisfacer los gastos públicos); que la potestad sancionadora de la Administración es parte del *ius puniendi*; y que ello significa que no se pueden desconocer o vulnerar los principios esenciales comunes a todo el ordenamiento punitivo.

Ilustrativas de ello son las siguientes palabras tomadas de una sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana: «el grave error que comete la Administración Tributaria cuando se halla en el ámbito del Derecho Administrativo Sancionador es no seguir los esquemas de la legislación general (...) Podrá afirmar la Hacienda Pública que los preceptos que se acaba de citar no le son de aplicación al tener su propia normativa sobre infracciones y sanciones; es cierto, pero no se debe olvidar que los preceptos que se acaban de citar no son más que la traslación al Derecho Administrativo Sancionador de los principios del Derecho Penal, de ahí, que la Sala comience la sentencia marcando esta pauta»¹. Marcando esta pauta comenzamos también nosotros este estudio.

¹ STSJ de la Comunidad Valenciana núm. 8/2007, de la Sala de lo contencioso-administrativo, sección 1.ª, de 9 de enero (JT 2007\359).

2. EL PRINCIPIO DE IRRETROACTIVIDAD DE LAS DISPOSICIONES SANCIONADORAS NO FAVORABLES Y SU CORRELATIVO DE RETROACTIVIDAD DE LAS FAVORABLES

El principio de irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables y su correlativo de retroactividad de las favorables es un principio formal reiteradamente invocado por abogados y asesores fiscales y que está siendo sistemáticamente revisado y aplicado por nuestra jurisprudencia, por lo que, mientras no cambien los criterios administrativos, es lógico que de forma casi automática a su notificación se estén impugnando las sanciones en caso de modificación de su régimen.

En el ámbito tributario, este principio aparece legalmente redactado con un carácter más restrictivo que en el resto del Derecho punitivo, pues **aunque reconoce la retroactividad de la sanción más favorable, el artículo 10.2 de la Ley 58/2003 (en adelante, LGT) limita sus efectos a la firmeza de la sanción**. Esto es, establece que solo se aplicará retroactivamente la norma más favorable si la sanción no fuera firme ².

Tal límite no solo no parece lógico ³, sino que no se encuentra ni en la Constitución ni en la Ley 30/1992 (en adelante, LRJPAC), ni se recogía tampoco en la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes. Además, aparece expresamente desterrado del ámbito penal, como puede leerse en el artículo 2.2 del Código Penal, que eso sí, establece como límite a la retroactividad el que no se haya cumplido la pena íntegramente ⁴.

De lo anterior puede concluirse, dada la ausencia de una diferenciación ontológica entre infracciones administrativas y penales, reiteradamente sostenida por la doctrina y los Tribunales ⁵, que en el ámbito sancionador tributario debería seguirse el mismo criterio que en el penal, y por tanto,

² El artículo 10.2, párrafo segundo, preceptúa que «las normas que regulen el régimen de infracciones y sanciones tributarias y el de los recargos tendrán efectos retroactivos respecto de los actos **que no sean firmes** cuando su aplicación resulte más favorable para el interesado» (el destacado es nuestro).

³ Ese límite respecto de los actos firmes, «no resulta lógico, es más resulta injusto, que a quien recurra se le premie con dicha eficacia y a quien se aquiete se le niegue. Tal aspecto contrasta y choca con una de las finalidades de la LGT, según su Exposición de Motivos, de reducir el número de recursos contra las sanciones»: SÁNCHEZ HUETE, Miguel Ángel: «Una visión crítica del sistema sancionador de la LGT», *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, Parte Presentación núm. 1/2006.

⁴ El artículo 2.2 de la LO 10/1995, por la que se aprueba el Código Penal, establece que «Tendrán efecto retroactivo aquellas leyes penales que favorezcan al reo, aunque al entrar en vigor hubiera recaído sentencia firme y el sujeto estuviese cumpliendo condena».

⁵ Entre otras, la Sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo contencioso-administrativo, sección 2.ª), de 9 de enero de 1991 (RJ 1991\3447) negó cualquier diferencia ontológica entre sanción y pena y recuerda la expresiva y concluyente Sentencia de 8 de junio de 1981, en la cual el Tribunal Constitucional afirma que «los principios inspiradores del orden penal son de aplicación con ciertos matices, al Derecho Administrativo sancionador, dado que ambos son manifestaciones del ordenamiento punitivo del Estado, tal y como refleja la propia Constitución y una reiterada jurisprudencia de nuestro Tribunal Supremo, hasta el punto de que un mismo bien jurídico puede ser protegido con técnicas administrativas o penales, si bien en el primer caso con el límite que establece el propio art. 25, en su número 3, al señalar que la Administración civil no podrá imponer penas que directa o subsidiariamente impliquen privación de libertad».

debería poder afirmarse que la retroactividad solo se excluye cuando la sanción haya sido cumplida íntegramente. Otra interpretación podría ser incluso inconstitucional ⁶.

Este principio, en la doctrina del Tribunal Constitucional **no es consecuencia del artículo 25.1 de la Constitución, sino del 9.3, con la trascendencia que ello tiene respecto del recurso de amparo**. En efecto, la jurisprudencia del Tribunal Constitucional viene negando la posible inclusión del principio de retroactividad de la Ley penal más favorable en el artículo 25.1 de la Constitución, por tanto, negando el amparo que se plantee por irretroactividad con base en este precepto ⁷.

Es decir, si se nos aplicara una disposición sancionadora desfavorable con carácter retroactivo no prosperaría un recurso de amparo fundamentado en que «nadie puede ser condenado o sancionado por acciones u omisiones que *en el momento de producirse* no constituyan delito, falta o infracción administrativa, según la legislación vigente en aquel momento», esto es, alegando vulneración del artículo 25.1 de la Constitución.

Sin embargo, sí **podría invocarse el artículo 24 del mismo texto constitucional, a fin de lograr el amparo, si el Tribunal hubiera ignorado por completo la norma sancionadora más favorable** aplicable al caso, como se hizo en la Sentencia del Tribunal Constitucional 99/2000, de 10 de abril, ante la ausencia de cualquier mención a la norma sancionadora vigente aplicable al caso por parte del Tribunal Supremo. Decimos *hubiera ignorado por completo* porque el Constitucional advierte que «la cuestión se plantearía en otros términos, que desde luego no son los del caso, si el Tribunal Supremo se hubiese pronunciado sobre la aplicabilidad de la Ley anterior a aquel, o sobre su carácter más favorable respecto de la legislación sancionadora aplicada al recurrente» ⁸:

«La sumisión del órgano judicial, al aplicar las normas, a las vigentes en el momento de la aplicación debe conectarse con el derecho de tutela judicial efectiva (art. 24.1 de la CE) (...) Debemos, pues, rechazar la alegada vulneración del principio de legalidad penal. Pero el rechazo de esa concreta vulneración no cierra el paso a que los motivos alegados para fundarla podamos enjuiciarlos desde la perspectiva de otro derecho fundamental, en este caso el de tutela judicial efectiva (art. 24.1 de la CE).

⁶ Cuestiona la constitucionalidad del 10.2 de la LGT, Ramón FALCÓN Y TELLÁ en «La entrada en vigor de la nueva Ley General Tributaria y su aplicación retroactiva en materia de sanciones: la posible inconstitucionalidad de la disposición transitoria 4.1. y del artículo 10.2», *Quincena Fiscal* núm. 1/2004, pág. 6, quien dice que la retroactividad sin límites se deduce *a contrario sensu* del artículo 9.3 de la Constitución.

⁷ SSTC 15/1981, de 7 de mayo, F. Jco. 7; 68/1982, de 13 de mayo, F. Jco. 3; 122/1983, de 26 de octubre, F. Jco. 2; 51/1985, de 10 de abril, F. Jco. 7; 131/1986, de 29 de octubre, F. Jco. 2; 196/1991, de 17 de octubre, F. Jco. 3; 38/1994, de 17 de enero y 177/1994, de 10 de junio, F. Jco.1.

⁸ La sentencia del Tribunal Supremo fue anulada al omitir toda consideración acerca de la Ley 25/1995, de 20 de julio, vigente cuando se dictó el fallo anulado. Esta Ley modificó las infracciones y sanciones tributarias (particularmente los criterios de graduación y la cuantía de las sanciones) y su disposición transitoria primera había dispuesto que la nueva normativa sería de aplicación a las infracciones tributarias tipificadas en la Ley cometidas con anterioridad a su entrada en vigor, siempre que su aplicación resultase más favorable para el sujeto infractor y la sanción impuesta no hubiera adquirido firmeza.

(...) El derecho de tutela judicial efectiva exige que las resoluciones judiciales al decidir los litigios sean fundadas en Derecho, y ese fundamento desaparece cuando con total evidencia se omite la consideración de la norma aplicable, y se decide mediante la aplicación de normas que han perdido su vigencia»⁹.

No obstante, no faltan voces discordantes en el seno del Tribunal Constitucional, expresadas en votos particulares (que dice el magistrado que lo emite que no sabría decir si es discrepante o concurrente, pues no niega el amparo, pero lo fundamenta en otro derecho), aduciendo que «el párrafo primero del artículo 25 de la CE comprende mucho más de lo que dice» y que hubiera hecho bien el Tribunal en apartarse de su doctrina precedente¹⁰.

Por su parte, el Tribunal Supremo ha reiterado que **el principio de aplicación retroactiva de la ley penal más favorable debe aplicarse de oficio**, esto es, sin necesidad de que lo alegue la parte interesada, lo cual entiendo que es un trasunto del principio *iura novit curia*¹¹.

Y además, el Tribunal Supremo ha llegado incluso a decir que, en virtud de este principio de la retroactividad de la ley penal más favorable, «aunque el recurso de casación resultara

⁹ En el mismo sentido se había pronunciado ya el Tribunal en SSTC 177/1994 y 203/1994. En definitiva, el rechazo de la vulneración del principio de legalidad penal «no cierra el paso a que los motivos alegados para fundarla podamos enjuiciarlos desde la perspectiva de otro derecho fundamental, en este caso el de tutela judicial efectiva (art. 24.1 de la CE), aunque el recurrente no cite explícitamente ese concreto precepto constitucional».

¹⁰ STC 99/2000, de 10 de abril. A continuación, transcribimos, por su «belleza jurídica», parte del Voto particular que el magistrado don Rafael de MENDIZÁBAL ALLENDE expone a propósito de la citada sentencia: «si se mira desde la perspectiva del fallo, su impacto conseguiría el mismo efecto práctico –anular la Sentencia impugnada reabriendo la oportunidad de corregir el yerro denunciado–, pero si la óptica que se utiliza es el respaldo constitucional del derecho fundamental en juego y la argumentación al respecto, entonces expresa una clara disidencia en una faceta concreta: la necesaria retroactividad de la ley penal más benigna, a la cual esta Sentencia niega en el párrafo quinto de sus razonamientos jurídicos que forme parte del derecho fundamental a la legalidad configurado en el artículo 25.1 de la CE. Holgaría la pesadumbre de esta opinión, disidente o no, por extenso, siendo suficiente para conseguir su efecto testimonial con enviar al lector, si lo hubiere, a mis Votos particulares para las SSTC 177/1994 y 203/1994. Lo impide, sin embargo –como allí dije–, una inclinación a lo que más de una vez he llamado cortesía forense como exteriorización del talante propio del Juez, dialogante en el estrado y reflexivo en su escritorio y en la motivación de sus decisiones, sin perjuicio de la "potestas" o el "imperium" en que consiste el pronunciamiento final de la Sentencia». En el ámbito del *ius puniendi*, dice, «la irretroactividad de la norma penal en cuanto tenga de "odiosa" en terminología obsoleta, o de perjudicial, se impone con carácter absoluto, no dispensable por el legislador. A tal conclusión nos conduce la Constitución por una doble vía, la configuración del principio de legalidad penal como derecho fundamental, derecho subjetivo, pues, protegido con la máxima intensidad (art. 25.1) y la proclamación de la seguridad jurídica como mandato a los poderes públicos, especialmente el legislativo y el judicial, con la proscripción de que las disposiciones sancionadoras no favorables produzcan efectos retroactivos (art. 9.3) (...) El límite cronológico del *ius puniendi* como conjunto de normas y como potestad, comprende pues tanto la interdicción de la irretroactividad de la ley más severa, que puede rastrearse en nuestro Derecho histórico hasta el Fuero Real y Las Partidas, como la retroactividad obligada de la más benigna, no por compasión, *humanitatis causa*, ni tampoco por virtud del principio *in dubio pro reo*, sino por razones de justicia, como valor constitucional preferente y norte del Estado de Derecho, con la libertad por delante, que en la coyuntura aquí contemplada juegan un papel decisivo. *Non pietatis sed iustitiae causa*, pues, que ya se dijo otrora. Efectivamente, cuando el Legislador promulga una ley sancionadora más suave está reconociendo implícitamente al menos, que la precedente más severa no se acomoda a las exigencias de justicia de la sociedad coetánea. No parece coherente admitir *a priori* la posibilidad de que dos poderes públicos, el legislativo y el judicial funcionen cada uno a su aire, exonerando y castigando a la vez las mismas conductas por mor del tiempo en que sucedieron. Es evidente que para evitar tal distonía debe prevalecer la ley nueva (...)».

¹¹ Entre otras, véanse por ejemplo las Sentencias de 26 de febrero (RJ 2000, 1650) y 15 de abril de 2000 (RJ 2000, 4217), 14 de julio de 2001 (RJ 2001, 7254), 12 de febrero (RJ 2002, 2326) y 11 de abril de 2002 (RJ 2002, 3553).

desestimado por ajustarse a derecho la Sentencia de instancia en el momento en que fue dictada, habría de revisarse la cuantificación de la sanción». Aplicando la doctrina sentada en sentencias anteriores concluye que, aunque en el caso no se había formulado expresamente dicha petición (sino que solo se había cuestionado la desproporcionalidad de la sanción), ha de aplicarse la reforma ¹².

A propósito de este principio quisiera recordar que, aunque ya está consagrado en la LGT, es doctrina reiterada de los Tribunales que **el efecto retroactivo es predicable de las sanciones y, por cierta asimilación a estas, de los recargos**. No así de los restantes componentes de la deuda tributaria como los intereses de demora ¹³, que no tienen carácter sancionador sino naturaleza indemnizatoria ¹⁴.

En efecto, esta doctrina jurisprudencial tuvo finalmente acogida en el artículo 10.2, segundo párrafo, de la Ley 58/2003, el cual establece que «las normas que regulen el régimen de infracciones y sanciones tributarias y el de los recargos tendrán efectos retroactivos respecto de los actos que no sean firmes cuando su aplicación resulte más favorable para el interesado».

El precepto, que regula el ámbito temporal de las normas tributarias, contempla de forma omnicompreensiva todos los recargos, y trae causa de toda la **jurisprudencia constitucional** que, interpretando el artículo 9.3 de la **Constitución viene asimilando los recargos a las sanciones, en todo lo que a las garantías del procedimiento sancionador se refiere**.

Y aunque por algunos tribunales económico-administrativos se esté negando la retroactividad de los recargos del artículo 10.2 de la LGT con base en la disposición transitoria primera de la misma Ley, debe afirmarse que no hay colisión posible entre estas normas ¹⁵ y que la citada Disposición no se opone al 10.2 de la LGT. Así lo ha afirmado el TEAC en Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio: «es criterio de este Tribunal el de que no cabe mantener que la disposición

¹² La Sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo contencioso-administrativo, Sección 2.ª), de 30 octubre 2003 (RJ 2003\7967) estima el recurso de casación solo en cuanto a la cuantificación de la sanción tributaria, porque debió haberse hecho conforme a la Ley 25/1995, más favorable. Aplica la doctrina sentada en Sentencia de 25 de noviembre de 2002 (RJ 2003, 82).

¹³ No procede la aplicación retroactiva de la nueva Ley en materia de liquidación de intereses de demora, pretensión instada por el recurrente en el escrito de conclusiones, puesto que el efecto retroactivo es predicable de las sanciones y, por cierta asimilación a estas, de los recargos, pero no así de los restantes componentes de la deuda tributaria: SAN [Sala de lo contencioso-administrativo, sección 2.ª, de 14 de octubre de 2004 (JUR 2004\281407)].

¹⁴ Entre otras, Sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2.ª), de 5 septiembre 1991 (RJ 1991\7130): «Como ya dijo la sentencia de esta Sala de 2-11-1987 (RJ 1987\7764), su raíz profunda se encuentra en el Derecho común y así el artículo 1.108 del Código Civil establece con carácter general que en el caso de que una obligación consistiera en el pago de una cantidad de dinero (la cuota, en la deuda tributaria) y el deudor (aquí, el contribuyente), incurriera en mora, la indemnización de daños y perjuicios (...) queda claro que el interés de demora tiene una función compensadora del incumplimiento de una obligación de dar y, por tanto su naturaleza intrínseca consiste en ser una modalidad indemnizatoria, según pone de manifiesto con toda nitidez la norma que en el Código Civil recoge y refleja el principio matriz de la institución. Desde otra perspectiva, no tiene carácter sancionador».

¹⁵ Cada una de las normas regula un supuesto de hecho distinto: la disposición transitoria primera está contemplando supuestos de perfeccionamiento de un acto administrativo y el artículo 10.2 se refiere a actos preexistentes no firmes.

transitoria primera de la Ley 58/2003 establezca una excepción a la retroactividad del régimen de recargos establecida en el párrafo segundo del artículo 10.2»¹⁶.

3. EL PRINCIPIO DE CULPABILIDAD

Sin duda uno de los principios materiales de mayor calado en nuestro país es el de **culpabilidad**, desarrollado a partir del aforismo latino *nulla poena sine culpa*. Desde que la Sentencia del Tribunal Constitucional 76/1990, de 26 de abril, dijera que no cabe en el ámbito sancionador la responsabilidad objetiva, la aplicación de este principio ha sido fundamental en Derecho sancionador tributario, pues a pesar de que las normas sancionadoras parecen tipificar sin más como infracción el dejar de ingresar, el elemento subjetivo del injusto no puede obviarse. Tampoco puede desconocerse que, aunque el principio de culpabilidad no se recoge como tal entre los principios que enumera la Ley 58/2003, sí aparece como elemento esencial del tipo, al ser un componente imprescindible de la definición de infracción¹⁷.

La Sentencia del Tribunal Constitucional 164/2005 reitera la vigencia de este principio, que excluye la imposición de sanciones por el mero resultado, sin acreditar un mínimo de culpabilidad aun a título de simple negligencia, y que exige a la Administración probar que se dejó de ingresar de forma culpable o con ánimo de defraudar. Esto es, **se tiene que justificar por qué el ilícito se ha cometido de forma culpable y solo puede imponerse el reproche jurídico cuando ha habido ánimo de defraudar**. El Tribunal recuerda que, como ya se señalara en la STC 76/1990, de 26 de abril, «no existe un régimen de responsabilidad objetiva en materia de infracciones tributarias» y «sigue rigiendo el principio de culpabilidad (por dolo, culpa o negligencia grave y culpa o negligencia leve o simple negligencia), principio que excluye la imposición de sanciones por el mero resultado y sin atender a la conducta diligente del contribuyente» (FJ 4), por lo que «en este concreto punto cabe apreciar la vulneración constitucional alegada en la demanda de amparo cuando, como aquí ocurre, se impone la sanción por el mero hecho de no ingresar, pero sin acreditar la existencia de un mínimo de culpabilidad y de ánimo defraudatorio, extremo del que en la resolución judicial viene a prescindirse pese a tratarse de un supuesto razonablemente problemático en su interpretación. En efecto, no se puede por el mero resultado y mediante razonamientos apodícticos sancionar, siendo imprescindible una motivación específica en torno a la culpabilidad o negligencia y las pruebas de las que esta se infiere»¹⁸.

Del principio de culpabilidad quisiera destacar solamente tres cuestiones: una, la necesidad de que este elemento del injusto se motive específica e individualizadamente y no mediante razonamientos apodícticos; dos, que no cabe, a efectos de imponer una sanción, basarse en presunciones; y tres, que la exoneración debida a la interpretación razonable de la norma no es la única causa de exoneración de la culpabilidad, ni exige que la norma sea complicada ni que haya siquiera una discusión en torno a la interpretación de la norma.

¹⁶ Fue resuelto por la Vocalía 11, en fecha 2 de marzo de 2005 (Ref JT 2005\776).

¹⁷ El artículo 183.1 de la LGT dice que son infracciones las acciones u omisiones *dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia*.

¹⁸ Fundamento jurídico sexto, *in fine*, de la STC 164/2005, de 20 de junio de 2005.

Por lo que respecta a lo primero, como consecuencia ineludible de la **presunción de inocencia y del principio de la buena fe**¹⁹, **debe afirmarse que la Administración tiene la carga de probar la culpa**²⁰, **y que ello no lo cumple con los párrafos estereotipados con los que suele tratar de solventar esta su carga**. Como afirmaba el profesor FALCÓN Y TELLA al poco de publicarse la nueva LGT (y a la fecha de hoy la situación no parece haber cambiado mucho), «en la mayor parte de las propuestas de sanción que se están notificando hasta ahora la motivación de la culpa se limita a un párrafo con el siguiente o similar tenor literal: "considerando que la determinación de la base imponible y demás conceptos inherentes a la declaración ... de la que esta propuesta de sanción trae causa no plantea dudas razonables en cuanto a la interpretación de la normativa del impuesto, se estima que la conducta del obligado tributario fue voluntaria, en el sentido de que se entiende que le era exigible otra conducta distinta, en función de las circunstancias concurrentes, por lo que se aprecia el concurso de dolo o culpa, o cuando menos negligencia, a efectos de lo dispuesto en el artículo 183.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre". Fácilmente puede apreciarse que un párrafo como el que acaba de transcribirse (que es el que figura en la mayoría de las propuestas que se están notificando) constituye una cláusula de estilo que podría utilizarse en cualquier procedimiento sancionador, y que por tanto no puede considerarse como suficiente a efectos de motivación, pues no concreta si hay dolo, culpa o simple negligencia, ni se describe mínimamente la conducta distinta que presuntamente era exigible, ni se hace referencia, en definitiva, a ninguna circunstancia del caso concreto planteado»²¹.

En efecto, **la Administración necesita individualizar y especificar la concurrencia de la culpa en el caso concreto**, y así se está recordando por los Tribunales, que anulan sanciones impuestas por consideraciones genéricas y no individualizadas al caso concreto²², y ello es consecuencia

¹⁹ STS de 27 de marzo de 1987 (RJ 1987/2095): «La buena fe se presume siempre, según el artículo 434 del Código Civil, principio que conecta, en el ámbito de la potestad administrativa sancionadora, con la presunción de inocencia establecida en el artículo 24 de la Constitución».

²⁰ Desde STC 124/1983, de 21 de diciembre: «1. **La presunción de inocencia es un derecho fundamental en virtud del cual incumbe a quien acuse aportar las pruebas destructoras de aquella presunción *iuris tantum***. Tiene, pues, razón la representación de los recurrentes cuando afirma que **no puede imputarse, en principio, a un ciudadano la carga de probar su inocencia, pues, en efecto, esta es la que inicialmente se presume como cierta hasta que no se demuestre lo contrario**». Se viene exigiendo desde entonces por los Tribunales, por ejemplo, con rotundidad, en la SAN (Sala de lo contencioso-administrativo, Sección 7.ª) de 23 octubre 2006 (JUR 2006/267607), que la motivación sea detallada: «se debe exigir en el acuerdo sancionador **una exposición con todo detalle y precisión de los motivos que llevan a considerar los hechos sancionables**. Pero en ese acuerdo además de mencionar de una manera genérica a la culpabilidad, se dice que no existen alegaciones por parte del recurrente, y que la entidad manifestó su conformidad con el acta. La ausencia de alegaciones por parte del recurrente en el expediente sancionador no constituye ni puede constituir una presunción de culpabilidad, y ni mucho menos puede servir para destruir esa presunción de buena fe y de inocencia que impera en la conducta del recurrente. **El tipo del artículo 79 c) de la LGT es un tipo objetivo, pero**, como ya se ha expuesto, **se precisa de un elemento subjetivo del tipo que no es deducible sino que hay que probarlo**, que es la culpabilidad, y es preciso acreditar que la conducta del sancionado es culposa o culpable, y desde luego esa culpabilidad no se acredita por el mero hecho de no haberse formulado alegaciones en el expediente sancionador (...) Es cierto que **la entidad recurrente no ha aportado pruebas de que su conducta no sea ni negligente ni culposa, pero no por ello existe presunción de culpabilidad, pues esa prueba de la culpa corresponde a la Administración** que no puede ampararse tan solo en un tipo objetivo de infracción silenciando el elemento subjetivo que exige toda conducta sancionable» (el destacado es nuestro).

²¹ En «La caducidad de los expedientes sancionadores paralizados con motivo de la nueva LGT y la necesidad de motivación de la culpa», *Quincena Fiscal Aranzadi*, núm. 17/2004.

²² «Las actas de inspección no contienen **argumentos específicos** que justifiquen la culpabilidad del contribuyente, limitándose a expresar que los hechos constituyen infracción grave del artículo 79.a) de la Ley General Tributaria y a señalar que no se

inevitable de un sistema como el nuestro en el que es imprescindible la motivación y no existe una responsabilidad objetiva, esto es, en el que **debe motivarse la intencionalidad del infractor en el conocimiento y voluntad de transgredir la norma**. Algunos Tribunales afirman que la mera referencia numérica a un precepto legal deja mucho que desear y **anula las sanciones** en las que la Administración se limita a la mera cita y transcripción de determinados preceptos legales referidos a la materia, sin hacer la más mínima referencia o vinculación a la infracción sancionada, **pues por su generalidad el acto sancionador podría resultar válido o trasladable a cualquier otra infracción del ordenamiento tributario** ²³.

En ocasiones puede leerse cómo se pretende basar la culpabilidad en la mera inexistencia de alegaciones al acta de Inspección incoada, en el entendido de que su ausencia implicaría asunción de la culpabilidad por el sujeto. Sin embargo, nuestros Tribunales han anulado las sanciones impuestas con este exclusivo razonamiento, por no considerar que con ello, en absoluto, se acredite la culpabilidad ²⁴. En definitiva, la necesidad de la prueba del elemento subjetivo de la infracción ha sido reiteradamente denunciada por los recurrentes y estimada por los Tribunales como motivo de exoneración de responsabilidad, diciendo que «el acuerdo sancionador es paradigmático de un razonamiento apodíctico, que serviría para todos los supuestos imaginables» ²⁵.

La segunda cuestión que quisiera comentar es la de que si el sustrato fáctico que da lugar a la liquidación, y sirve de base a la Administración para imponer las sanciones, ha sido deducido a

aprecian causas de exclusión de la responsabilidad, frase que **solo contiene consideraciones genéricas, pero no las pautas de individualización al caso concreto**, de modo que carece de auténtica motivación al no aportar ningún dato que avale la conclusión que sostiene, olvidando que no corresponde al supuesto infractor probar su inocencia» (STSJ Cataluña 867/2006, de la sala de lo contencioso-administrativo, sección 1, de 20 de septiembre (JUR 2007\134706) (los destacados son nuestros).

²³ STSJ Madrid núm. 99/2005, Sala de lo contencioso administrativo, sección 5.ª, de 7 de febrero (JT 2005\518): «**La mera referencia numérica a un precepto legal** infringido, sin mayor referencia a la conducta del sujeto, o a su grado de culpabilidad de sujeto infractor, **deja mucho que desear** en cuanto al cumplimiento de las más mínimas garantías de todo proceso sancionador. Este proceder, impide el control jurisdiccional (...). En esta línea, tenemos que añadir que, en principio, nunca una discrepancia jurídica, como haya podido ser en el presente caso la configuración de la unidad familiar entre progenitor e hijo mayor de edad incapacitado, puede desembocar en una sanción. En estos casos **debe motivarse, explicarse o ponerse de manifiesto con mayor rigor si cabe, el grado de intencionalidad del infractor en el conocimiento y voluntad de transgredir la norma**. De no ser así, estaríamos ante la consagración de supuestos de responsabilidad objetiva repudiados en nuestro derecho sancionador en general, y el tributario en particular. Esto pretendieron las reformas del artículo 77 de la Ley General Tributaria de 26 de abril de 1985 y 20 de julio de 1995, cuando dijeron: «... Las infracciones tributarias son sancionables incluso a título de simple negligencia». **Esa simple negligencia, como grado o escala mínima de la culpabilidad, tiene que verse reflejada en cada expediente sancionador, rechazándose lo que son meras referencias numéricas a los artículos de los preceptos infringidos**. En el caso que nos ocupa, la liquidación no recoge ni en la forma más elemental o mínima, esa necesaria motivación que impone la Ley General Tributaria de 1963 en su artículo 124, en la medida, que la culpabilidad, como hemos expresado anteriormente, debe ser elemento esencial de la liquidación (el destacado es nuestro).

²⁴ «Es preciso acreditar que la conducta del sancionado es culposa o culpable, y desde luego esa culpabilidad no se acredita por el mero hecho de no haberse formulado alegaciones en el expediente sancionador»: SAN (Sala de lo contencioso-administrativo, sección 7.ª), de 23 de octubre de 2006 (JUR 2006\267607).

²⁵ Entre otras muchas, STSJ de Cataluña (Sala de lo contencioso-administrativo, sección 1.ª) núm. 263/2007, de 15 de marzo. El acuerdo se limitaba a decir, como tantos otros: «se ha de entender que existen elementos de juicio suficientes para considerar dicha improcedente conducta como voluntaria o, al menos, como una conducta irregular en cuya realización el interesado no puso la debida diligencia exigible para su correcta cumplimentación, sin que quepa achacarla a un mero error y sin que procedan ninguna de las circunstancias previstas en el artículo 77.4 de la LGT. Por ello, se puede afirmar que concurre el elemento subjetivo necesario para sancionar la conducta del obligado tributario».

través del mecanismo de presunciones²⁶, entonces **resulta rechazable la imposición de sanción alguna**. La Audiencia Nacional ha sintetizado los requisitos de la prueba de presunciones de la siguiente manera: «que aparezcan acreditados los hechos constitutivos del indicio o hecho base; que exista una relación lógica precisa entre tales hechos y la consecuencia extraída; y que esté presente, el razonamiento deductivo que lleva al resultado de considerar probado o no el presupuesto fáctico contemplado en la norma para la aplicación de su consecuencia jurídica –como, por cierto, exige ahora de manera expresa el reiterado artículo 386.1 de la LEC/2000, párrafo segundo al señalar que "en la sentencia en la que se aplique el párrafo anterior (las presunciones judiciales) deberá incluir el razonamiento en virtud del cual el tribunal ha establecido la presunción"–. O, en otros términos, como señalan tanto la jurisprudencia de esta Sala como la doctrina del Tribunal Constitucional, **en la prueba de presunciones hay un elemento o dato objetivo, que es el constituido por el hecho base que ha de estar suficientemente acreditado**. De él parte la inferencia, la operación lógica que lleva al hecho consecuencia, que será tanto más rectamente entendida cuanto más coherente y razonable aparezca el camino de la inferencia. Se habla, en este sentido, de rechazo de la incoherencia, de la irrazonabilidad y de la arbitrariedad como límite a la admisibilidad de la presunción como prueba».

Aunque la jurisprudencia es rotunda y reiterada en el sentido expuesto²⁷, no faltan pronunciamientos contrarios, que invierten la carga de la prueba, y que desde aquí por tal motivo se rechazan²⁸.

En cuanto a lo tercero, como es sabido, legalmente **no cabe apreciar culpabilidad cuando el obligado tributario se ampara en una interpretación razonable de la norma**. Así lo preceptúa el artículo 179.2.d) de la LGT de 2003, que ha sido reiteradamente aplicado por los Tribunales, como lo hacía el 77.4.d) de la LGT de 1963, que ya señalaba que:

«l. Las acciones u omisiones tipificadas en las leyes no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria en los siguientes supuestos: d) Cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el

²⁶ Sintetiza los requisitos de la prueba de presunciones la SAN (Sala de lo contencioso-administrativo, Sección 2.ª), de 27 de noviembre (JUR 2004/77333), reiterados por sentencia de la misma Sala y sección de 25 de septiembre de 2003 (JUR 2007/36409). Cita la STS de 19 de marzo de 2001.

²⁷ Por ejemplo, STSJ de Cataluña núm. 195/2007 (Sala de lo contencioso-administrativo, Sección 1.ª), de 28 febrero (JT 2007/561), entre tantas otras, como la Sentencia del mismo Tribunal, Sala y Sección núm. 288/2006, de 23 marzo (JT 2006/1569). Después de transcribir la doctrina del Tribunal Constitucional, dice: «Como se infiere de la anterior doctrina que cabe extender al caso que nos ocupa tal operación de motivación no se ha realizado, por lo que se frustra la imposición de sanciones, imposición por otra parte **de difícil sustento jurídico**, atendiendo como razona la parte recurrente en su demanda, a que en cualquier caso **el sustrato fáctico que da lugar a la liquidación, y sirviese de base a la Administración para imponer las sanciones, ha sido deducido a través del mecanismo de presunciones, por cuya sola virtualidad resulta rechazable la imposición de sanción alguna**» (el destacado es nuestro).

²⁸ «Así, de la culpa, como momento absolutamente interno de toda actuación humana, salvo la confesión, no puede haber prueba directa alguna. La prueba, por tanto, ha de ser indiciaria y apoyada en presunciones (como la presunción de voluntariedad de todo actuar humano) y en la valoración conjunta de la prueba. Y es indicio a valorar la propia explicación que de su conducta haga el sujeto. En nuestro caso ninguna explicación se da que pueda llevarnos a apreciar, por ejemplo un conflicto razonable de interpretación. Nada se nos dice de la diligencia empleada, de los recursos dispuestos para el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Y esto son datos que, en cuanto perteneciente al círculo de su empresa, solo pueden ser facilitados por la actora»: STSJ Andalucía, Sevilla, Sala de lo contencioso-administrativo, Sección 4.ª, de 28 de abril de 2006 (JT 2007/233). En parecidos términos, Sentencia de la misma Sala y sección, de 18 de abril de 2006 (JT 2007/49641): «Es entonces al actor al que incumbe probar que su incorrecta actuación venía marcada por una circunstancia que eliminaría la idea de culpa (...) La idea de rechazo de un sistema de responsabilidad objetiva que omite toda consideración a la intención o voluntad del agente infractor, no significa que por ello la autoridad administrativa sancionadora venga obligada a probar la realidad de un elemento no tangible como es la culpa, siempre encerrada en zonas profundas de la voluntad».

cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios. En particular, se entenderá que se ha puesto la diligencia necesaria cuando el contribuyente haya presentado una declaración veraz y completa y haya practicado, en su caso, la correspondiente autoliquidación, amparándose en una interpretación razonable de la norma».

Lógico es que **la comisión de errores de derecho no sea castigada** ²⁹, más aún en un sistema como el nuestro en el que se ha generalizado la autoliquidación ³⁰. Aunque por supuesto –extremo que a veces parecen desconocer tanto la Administración como los Tribunales Económico-Administrativos y sobre el que quisiera incidir– **existen otras causas que excluyen la culpabilidad, que no son la de la interpretación razonable**, como ha sido recordado por ejemplo por la Audiencia Nacional, al decir que no hay motivación suficiente de los elementos que justifican la imposición de la sanción al recurrente, «omisión que tampoco se subsana en el Acuerdo del TEAC que se limita a señalar, apodícticamente, que la falta de ingresos determina la comisión de la correspondiente infracción, así como que el incumplimiento del sujeto pasivo no está justificado por una interpretación razonable, **olvidando que puedan existir otras causas distintas de la referida interpretación que puedan excluir la culpabilidad del sujeto pasivo**» ³¹.

Esta causa de exoneración de responsabilidad suele ir íntimamente unida a la **inexistencia de ocultación** del obligado tributario de los **elementos del hecho imponible**, de manera que **la declaración puntual de todos los elementos (aunque incorrectamente calificados) contribuye a determinar la buena fe y ausencia de culpa** ³². Esta misma idea late en la nueva regulación de operaciones

²⁹ STSJ Galicia núm. 351/2007 (Sala de lo contencioso-administrativo, Sección 3.ª) de 24 de marzo: «La Jurisprudencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo ha sostenido desde antiguo que la comisión de errores de derecho en las liquidaciones tributarias no debe ser objeto de sanción en la medida en que el error sea razonable y la norma ofrezca dificultades de interpretación, siempre, claro está, que el sujeto pasivo hubiere declarado o manifestado la totalidad de las bases o elementos integrantes del hecho imponible [Sentencias de 7 de mayo de 1993 (RJ 1993, 3603) y 8 de mayo de 1997 (RJ 1997, 3746), entre otras].»

³⁰ Así viene a decirlo la SAN (Sala de lo contencioso-administrativo, Sección 7.ª), de 23 de octubre de 2006 (JUR 2006\267607): «Especialmente, cuando la Ley haya establecido la obligación a cargo de los particulares de practicar operaciones de liquidación tributaria, la culpabilidad del sujeto infractor exige que tales operaciones no estén respondiendo a una interpretación razonable de la norma tributaria (...) si bien puede ser negado por la Administración el apoyo razonable de la interpretación de la norma hecha por el contribuyente, si la liquidación va acompañada de una declaración correcta, aleja la posibilidad de considerar la conducta como infracción tributaria».

³¹ Por ejemplo, la Audiencia Nacional así lo dice en Sentencia de la Sala de lo contencioso-administrativo, Sección 2.ª, de 1 de diciembre de 2005 (JUR 2006\8674).

³² SAN (Sala de lo contencioso-administrativo, sección 2.ª), de 17 de mayo de 2007 (JUR 2007\147662): «A la hora de analizar la conducta del obligado tributario la existencia de una racional interpretación de la norma respecto de tales gastos que la Inspección consideró no deducibles, lo que unido a los problemas interpretativos de las normas aplicadas, que ha dado lugar a abundante jurisprudencia, y al hecho de que la actora declaró puntual e íntegramente tales gastos en la correspondiente declaración por el concepto impositivo y períodos controvertidos, veracidad y complitud, que permiten afirmar que aquella no obró de mala fe ni con ánimo de ocultación, llevando, en definitiva, a la Sala a descartar el necesario requisito subjetivo de culpabilidad en la conducta de la hoy actora; máxime teniendo en cuenta que, en cualquier caso, resulta procedente la aplicación de lo preceptuado en el vigente artículo 77.4 d) de la LGT en la redacción dada por la Ley 25/1995 (...) debiendo, asimismo, traerse a colación, una vez más, la reiterada jurisprudencia del Tribunal Supremo que tiene declarado que «cuando el contribuyente no sustrae el conocimiento de los elementos determinantes de la base impositiva, sino que la rectificación obedece a una laguna interpretativa o a una interpretación razonable y discrepante de la norma, que la Administración entiende vulnerada por el sujeto pasivo y obligado tributario, no procede la imposición de sanciones puesto que para ello se exige el carácter doloso o culposo de aquella conducta y no una simple discrepancia de criterios» (SSTS de 5 de septiembre de 1991, RJ 1991\7130, y 8 de mayo de 1997, RJ 1997\ 3746, entre otras muchas).

vinculadas del artículo 16 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades operada por la Ley 36/2006 de Prevención del Fraude Fiscal, que obligatoriamente deben valorarse a precio de mercado. Ahora, si el precio no es considerado correcto por la Inspección, cabe sanción, posibilidad que queda enervada, sin embargo, por el mero hecho de aportar la documentación que avale y justifique la elección del método de valoración adoptado; ello, pues, aun cuando el método en sí no sea aceptado por la Administración tributaria. Tener la documentación será prueba de la buena fe y eximirá de sanciones ³³.

Interesante es, a efectos de evitar las sanciones en las operaciones vinculadas, ver cómo nuestros Tribunales las han anulado cuando ha habido **razonable determinación del valor de mercado**, el cual, dicen, «ciertamente no constituye algo fijo ni inmutable, sino que depende de variados factores no siempre ponderables en forma objetiva» ³⁴.

Entre las causas que los Tribunales están entendiendo que exoneran de responsabilidad pueden citarse, por ejemplo, el **diligente cumplimiento de las obligaciones formales**, la **aportación de documentos cuando son requeridos** en el procedimiento inspector ³⁵, así como el **llevar una contabilidad, ajustada a los principios legales, y suficiente a efectos de comprobación** ³⁶.

En ocasiones, son los errores de carácter informático o los debidos al uso incorrecto de algún formulario, los que exculpan al infractor ³⁷. Y otras veces son **temas de indudable dificultad técnica** los que dan lugar a una razonable discrepancia de criterios excluyente de la responsabilidad ³⁸.

³³ No obstante, parece que hasta que se desarrollen reglamentariamente las obligaciones de documentación, podrá sancionarse con los artículos 191, 192, 193 ó 195 de la LGT, que solo serán incompatibles con la sanción del 16.10 de la LIS cuando el Reglamento se apruebe.

³⁴ STSJ Cataluña núm. 1171/2005 (Sala de lo contencioso-administrativo, Sección 1.ª, de 27 de octubre (JT 2006\734): «La calificación de los hechos debe ser de rectificación sin sanción, al no apreciarse por este Tribunal la concurrencia de intencionalidad en la conducta enjuiciada. Esos mismos razonamientos han de llevar en el presente caso a la exclusión de cualquier sanción, pues como se señala, el hecho de que el incremento fijado por la inspección representara aproximadamente un 14 por 100 del valor contabilizado, permite concluir que la sociedad determinó razonablemente el precio de mercado».

³⁵ STSJ Cataluña núm. 1004/2005, de la Sala de lo contencioso-administrativo, Sección 1.ª, de 20 de septiembre (JUR 2006\46999): «significativa de la falta de intencionalidad de ocultación por parte del mismo, dada la presentación de dicha certificación en el expediente administrativo con anterioridad al inicio del expediente sancionador».

³⁶ SAN de la Sala de lo contencioso-administrativo, Sección 7.ª, de 10 de julio de 2006 (JUR 2006\198171): «En las actas de comprobación que dan lugar al acta de inspección se expone que la entidad lleva una contabilidad ajustada a los principios legales en vigor y suficiente a los efectos de comprobación, además de cumplir con las obligaciones formales del Impuesto en plazo y forma. Lo anteriormente expuesto evidencia que en el ánimo de la entidad recurrente no existía un ánimo defraudatorio, ni siquiera se aprecia que exista negligencia en su actuar, cumpliendo con las prescripciones legales a la hora de proceder a liquidar el impuesto que nos ocupa».

³⁷ No se impone sanción al haberse usado formulario erróneo en la STSJ de Cantabria (Sala de lo contencioso-administrativo) de 22 de noviembre de 2002 (JT 2002\1784): «sin que haya en autos elemento alguno del que pueda deducirse que la recurrente ha actuado con mala fe o con la mínima voluntariedad que es exigible en toda sanción administrativa, debiendo en consecuencia aceptar la tesis de la actora (art. 33 de la Ley 1/1998) de que el error ha sido debido al uso de un formulario incorrecto». No se impone sanción, habiéndose alegado error informático, en STSJ Galicia núm. 351/2007 (Sala de lo contencioso-administrativo, Sección 3.ª, de 22 de marzo (JT 2007\871)).

³⁸ STS (Sala de lo contencioso-administrativo, sección 2.ª), de 20 de abril (RJ 2002\5912): «Es claro que los diferentes puntos de vista entre Administración y contribuyente acerca de temas de indudable dificultad técnica, como los de las reducciones en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades por el concepto de Dotación a la Previsión para Inversiones, o de la determinación del ejercicio de imputación, o su apreciación en ulteriores ejercicios por virtud de la modi-

Pero ciertamente, el motivo más abundantemente alegado es el de haberse acogido a una **interpretación de la norma que resulta razonable y no descabellada** ³⁹. Debe destacarse que, en ocasiones, **se ha estimado la excluyente de la interpretación razonable cuando ha habido un cambio normativo** que ha podido inducir a confusión al obligado tributario o que le ha llevado a entender erróneamente que un régimen fiscal le era aplicable ⁴⁰.

La falta de unidad de criterio en la calificación de los mismos hechos o la misma conducta por parte de la Inspección en procedimientos distintos también excluye la infracción. Por eso, no está de más añadir en los recursos y demandas, si es el caso, que ante supuestos de hecho idénticos, la Inspección ha podido calificar la conducta como de regularización con sanción en un Acta y sin sanción en otra; ello es otra evidencia más de la no concurrencia de la culpabilidad ⁴¹.

No pocas veces los Tribunales entienden que la norma era lo suficientemente clara como para que no cupieran interpretaciones distintas, negando entonces que exista causa de exoneración de la

ficación operada con la aparición de la Ley 61/1978, puedan inscribirse sin dificultad alguna en el concepto de "razonable discrepancia de criterios" que la propia Administración –v. gr. circular de la Dirección General de Inspección Tributaria de 29 de febrero de 1988– ha recogido como causa de exoneración de responsabilidad, tanto a título de dolo como de culpa o mera negligencia. Si a ello se une que, en el caso aquí analizado, ninguna ocultación, falseamiento, dificultad u obstrucción, incumplimientos contables o circunstancias similares concurren en la actuación de la entidad recurrente, fácilmente se comprenderá la necesidad de estimar, en este extremo, el recurso deducido en la instancia y, consecuentemente, de anular las sanciones impuestas».

³⁹ «Cuando el contribuyente no sustrae el conocimiento de los elementos determinantes de la base impositiva, sino que la rectificación obedece a una laguna interpretativa o a una interpretación razonable y discrepante de la norma, que la Administración entiende vulnerada por el sujeto pasivo y obligado tributario, no procede la imposición de sanciones puesto que para ello se exige el carácter doloso o culposo de aquella conducta y no una simple discrepancia de criterios»: SSTs de 5 de septiembre de 1991 (RJ 1991, 7130), de 8 de mayo de 1997 (RJ 1997, 3746), de 25 de mayo de 2000 (RJ 2000, 4868), entre otras.

⁴⁰ STSJ Galicia núm. 351/2007 (Sala de lo contencioso-administrativo, sección 3.ª) de 22 de marzo (JUR 2007/871): «Aplicada la doctrina expuesta a la presente litis, teniendo en cuenta la documentación obrante en el expediente, ausente el elemento subjetivo del tipo de la infracción tributaria, resulta improcedente la imposición de sanción por dicha concreta conducta a la parte recurrente, estimándose el recurso pues se aprecia que los mismos no ocultaron datos a la Administración, ni dejaron de contabilizar los gastos, trasladándose la cuestión a su tratamiento fiscal, y dado el cambio de criterio legal, resulta aplicable lo dispuesto en el artículo 77.4.d) de la LGT de 1963». En parecidos términos, sentencia de la misma Sala y Sección, núm. 82/2007, de 31 de enero (JUR 2007/205426): «también es cierto que la forma en como operó aquella modificación normativa (art. 26 del Reglamento del IRPF), sobre todo en su aspecto temporal, y lo que es más importante, el establecimiento de un régimen transitorio, al cual indebidamente se sometió el demandante (...) aun cuando esa iniciativa no era procedente, tal proceder no resulta ilógico ni absurdo, pues un contribuyente que estaba tributando precedentemente de forma mixta de la manera ya señalada, **podía razonablemente pensar que aquel régimen transitorio, de no sencilla comprensión, le habilitaba para acogerse al mismo** como si de un contribuyente que tributase exclusivamente bajo el régimen de estimación objetiva (módulos) se tratara, en definitiva, debemos aceptar la tesis del demandante, acerca de un comportamiento tributario fundado en una interpretación jurídica razonable de las normas fiscales aplicables, en los términos ya expuestos, existiendo además un cambio normativo en materia de regímenes de cálculo del rendimiento neto de las actividades empresariales, como fuera la modificación con aquel carácter retroactivo mínimo del artículo 26 del Reglamento del IRPF, que **suscitaba serias dudas** en cuanto a la legalidad de su aplicación al ejercicio 1998, circunstancias que nos llevan a entender excluido el elemento de la culpabilidad» (el destacado es nuestro).

⁴¹ SSAN de la Sala de lo contencioso-administrativo, Sección 7.ª, de 10 de julio de 2006 (JUR 2006/198171) y de 23 de octubre de 2006 (JUR 2006/267607).

responsabilidad⁴². Ello suele justificarse en las sentencias cuando algún elemento del hecho imposible no se ha declarado, esto es, cuando como hemos comentado más arriba, ha existido ocultación, pero también en alguna ocasión **se ha conectado la claridad de la norma con el tiempo que la misma llevara en vigor**⁴³ o con **que los Tribunales ya se hubieran pronunciado sobre la misma, aclarando su tenor**.

En definitiva, que **esta causa de exoneración no es de automática aplicación**, ni debe invocarse ante cualquier precepto, sino solo para aquellos que razonablemente hayan podido inducir a confusión; como señala el Tribunal Supremo, «sin desconocer la doctrina jurisprudencial, que ante una diferencia razonable de criterio, respecto de la interpretación de normas tributarias, admite que esa dificultad pueda ser causa excluyente de la culpabilidad en el campo de la potestad sancionadora de la Hacienda Pública, hay que convenir en que la aplicación de tal criterio, no debe extenderse hasta llegar a acoger cualquier duda que se suscite en orden al sentido y alcance de una normativa»⁴⁴.

De hecho encontramos sentencias en las que sobre una materia se aprecian dificultades de interpretación y sobre otra no, respetando la sanción impuesta en este último caso y anulándola respecto del precepto de sencilla interpretación⁴⁵.

Porque, efectivamente, como se ha afirmado, **nuestro ordenamiento no contempla la dificultad de interpretación de la norma** o el **desconocimiento de la misma** como causa de exoneración de responsabilidad, sino solo la posible exoneración por **interpretación razonable y distinta de la sostenida en su caso por la Administración**; además, se exige **que esa interpretación sea coherente y congruente**, y que no haya sido excluida ya por los órganos jurisdiccionales, todo lo cual **obliga al sancionado a realizar un discurso argumentativo sobre la interpretación que él realiza** como alternativa a la realizada posteriormente por la Administración, para descartar los que sean meros pretextos o se basen en criterios de interpretación absolutamente insostenibles⁴⁶.

⁴² Es reiterado este párrafo en las sentencias de la Audiencia Nacional: «en el presente caso, no cabe alegar discrepancias razonables que excluyan la culpabilidad del actor, dada la claridad de los preceptos aplicables y la ausencia de interpretación razonable o admisible de la norma que pudiese exculpar su actuación. De ahí que la sanción impuesta deba ser confirmada». Así, por ejemplo, en SAN (Sala de lo contencioso-administrativo, sección 2.ª, de 22 mayo 2003 (JUR 2007\36641), de la misma Sala y Sección de 27 de noviembre de 2003 (JUR 2004\77333), entre tantas.

⁴³ SAN de la Sala de lo contencioso-administrativo, sección 1.ª, de 26 de julio de 2005 (JT 2006\16).

⁴⁴ STS 20 de noviembre de 1991 (RJ 1991\8765).

⁴⁵ «No cabe alegar discrepancias razonables que excluyan la culpabilidad de la actora, dada la claridad de los preceptos aplicables y la ausencia de interpretación razonable o admisible de la norma (...): SAN (Sala de lo contencioso-administrativo, sección 2.ª) de 8 de junio de 2006 (JUR 2006\174284), aunque a continuación dice que, no obstante, «sí cabe excluirla en lo relativo a los rendimientos del capital mobiliario provenientes del ajuste sobre operaciones vinculadas, materia en la que esta Sala, por lo general, excluye la culpabilidad ante la consideración de que la claridad de las normas determinantes de este deber no es todo lo precisa que se requiere para facilitar el cumplimiento de los deberes fiscales y enervar, en consecuencia, la presunción de buena fe». En idéntico sentido se había pronunciado la misma Sala y Sección en 2 de marzo de 2006 (JUR 2006\118589).

⁴⁶ STSJ Galicia 1733/2006 (Sala de lo contencioso-administrativo) Sección 3.ª, de 15 de noviembre (Ref JUR 2007\224011). En el mismo sentido, sentencias de la misma Sala y Sección, de 28 de abril de 2006 (JUR 2007\1070) y núm. 484/2007, de 24 de abril (JUR 2007\201502).

Ello lo decimos sin perder de vista que la normativa tributaria es, en sí misma, calificada de compleja incluso por los operadores jurídicos, tanto por su dificultad técnica como por su mutabilidad; de ahí que no siempre sea sencillo, aun para quien conoce la norma, saber exactamente el modo correcto de cumplir las obligaciones que impone, y de ahí que haya Tribunales que hayan afirmado que: «Queda así excluida toda ocultación (...) queda también probada la buena fe de la entidad actora, es decir, la **exclusión de toda intencionalidad** (...) ante la multiplicidad y complejidad de las relaciones fiscales, así como el carácter constantemente mutante de esa normativa, **resulta muy difícil, incluso en ocasiones para quien posee conocimientos jurídicos, conocer en cada caso en qué consisten esas obligaciones y el correcto modo de cumplirlas** (...) además, el carácter evidente y flagrante de un error informático como el que ha dado origen a las presentes actuaciones, enerva toda posibilidad de sanción (...). Pensemos que, aunque no se aceptaran los argumentos anteriores, **estaríamos ante una culpa tan levísima que aplicar incluso la sanción mínima** del 50 por 100 de la cuota (75% en caso de tributos repercutidos, como es el caso, art. 88.3 de la LGT) **sería notablemente excesivo y desproporcionado**; por lo que es evidente que la LGT no estaba pensando en casos como este al decir que las infracciones tributarias asimismo se castigarán a título de simple negligencia»⁴⁷.

Tantas veces se invoca, y por sistema, esta causa de exclusión de la culpabilidad que a veces los Tribunales contestan diciendo que «no puede confundirse la interpretación razonable de la norma con el desprecio que a la misma entraña su desconocimiento culpable»⁴⁸.

Pero también en muchos pronunciamientos se afirma la poca claridad de la norma y de ahí se deduce la imposibilidad de sancionar. Incluso en alguna ocasión ha podido verse cómo la Sala sentenciadora hace una llamada al Abogado del Estado en orden a que explique si esa claridad de la norma proviene de su profundo conocimiento del ordenamiento jurídico tributario o si se sitúa, para el enjuiciamiento de dicha claridad, en un parámetro de comprensión media: «**El Abogado del Estado, por su parte, sostiene que los preceptos aplicables no suscitan dudas interpretativas, sin que nos informe acerca de si esa claridad apodíctica que aprecia en los preceptos aplicables es fruto directo de su conocimiento profundo de las normas** en juego o si, por el contrario, se sitúa para el enjuiciamiento de dicha claridad en un parámetro de comprensión media, teniendo en cuenta que, en este último caso, cabe significar que a esta Sala sí le surgen dudas sobre el alcance y aplicabilidad al caso de las distintas normas reglamentarias contenidas (...)»⁴⁹.

⁴⁷ STSJ Comunidad Valenciana núm. 1730/2002 (Sala de lo contencioso-administrativo, sección 1.ª), de 26 de diciembre (JT 2003\491).

⁴⁸ Resolución TEAR de la Comunidad Valenciana de 29 de noviembre de 2007.

⁴⁹ La Sentencia de la Sala de lo contencioso-administrativo, sección 2.ª, de la Audiencia Nacional, de 1 de febrero de 2007 (JT 2007\418) afirma: «La resolución del TEAC, por su parte, no aborda la cuestión que se le plantea, relativa a la falta de concurrencia de la culpabilidad necesaria para sancionar, sino que remite para el establecimiento de la responsabilidad sancionadora, como ya es habitual, a la mayor o menor dificultad interpretativa de las normas reglamentarias aplicables (...) Tales razonamientos abocan necesariamente a la estimación del recurso, no solo porque los actos sancionadores adolecen de una completa falta de motivación en lo relativo a la concurrencia de la necesaria culpabilidad, sin que la vía económico-administrativa sea el momento procedimental idóneo para sustituir el criterio del órgano sancionador en la apreciación de este elemento sustantivo, ni lo haya sido en este caso concreto, sino porque la presunción de buena fe juega a favor del administrado».

La poca claridad puede alegarse cuando el precepto cuestionado haya ocasionado pronunciamientos de la doctrina y de la jurisprudencia⁵⁰, o también **cuando haya provocado consultas a la Dirección General de Tributos**. Como ejemplo de esto último citamos una interesante sentencia en la que además se tienen en cuenta, a efectos de exonerar de culpabilidad, los ochenta años de edad de la demandante y su condición de disminuida física, circunstancias que destaca el Tribunal para afirmar que **«nunca pudo ni tan siquiera sospechar la recurrente»** que determinadas percepciones constituían una actividad profesional⁵¹.

La interpretación razonable no tiene que ser contraria a los intereses del obligado tributario, sino que como han dicho en alguna ocasión nuestros Tribunales, **puede ser perfectamente la que más le beneficie**. En efecto, en algún pronunciamiento puede leerse que «quien en una interpretación razonable de la norma jurídica, acoge aquel sentido que le es más favorable, no puede responder por infracción tributaria alguna, pues es legítimo acogerse a aquella interpretación jurídica, que sin ser descabellada, es favorable a los intereses del sujeto»⁵².

Llegados a este punto, quisiera destacar que **esta causa de exoneración de la culpabilidad** no exige siquiera que se discuta acerca de la interpretación de la norma, ni que sea un error de tipo jurídico, sino que este error excluyente de la culpabilidad **puede provenir de un error derivado de una equivocada apreciación de los hechos**⁵³.

⁵⁰ Por ejemplo, en la STSJ Cataluña núm. 1234/2006 (Sala de lo contencioso-administrativo, sección 1.ª, de 30 de noviembre, JT 2007/657: «en la resolución impugnada no consta la motivación específica e imprescindible en torno a la culpabilidad o negligencia, por cuanto se niega apodícticamente la existencia de especial complejidad en la normativa aplicable y se predica una **claridad y expresividad en dicha normativa que no se corresponde ni con la doctrina que ha provocado ni con la jurisprudencia que se ha tenido que encargar de aportar alguna claridad** a la normativa legal y reglamentaria de aplicación»). También por ejemplo, la Audiencia Nacional, en Sentencia de la Sala de lo contencioso-administrativo, sección 2.ª, de 30 de septiembre de 2004: «conviene recordar que esta Sala, en varias sentencias, ha fundamentado en casos semejantes la exclusión de la sanción en la existencia de unas dudas interpretativas sobre los preceptos en cuestión» (JUR 2004/281658).

⁵¹ Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña (Sala de lo contencioso-administrativo, sección 1.ª) núm. 263/2007, de 15 de marzo «Como añade la misma demanda, y comparte la Sala, en el caso de la recurrente, viuda de un ilustre autor de las Letras Catalanas, resulta plausible entender que a los 80 años con los que contaba cuando se llevaron a cabo las actuaciones de la Inspección lo último que se le podía haber ocurrido era defraudar a la Hacienda, no ingresando el IVA de los derechos de autor percibidos, pues a la citada edad, ni cuando contaba con 73 años en 1993, que fue el primer ejercicio investigado, nunca pudo ni tan siquiera sospechar la recurrente que la percepción de los derechos de autor, tras el fallecimiento de su esposo, constituía una actividad profesional, o de prestación de servicios, ya que no lo es por definición pues el derecho a percibir aquellos derechos por herencia constituye una particularidad como resulta de la redacción del apartado 2 del artículo 11 de la Ley del IVA. Prueba de ello, dice la demanda y comparte la Sala, es que el asunto en sí fue objeto de consulta tributaria en la Dirección General de Tributos, precisamente la número 5, de 10 de junio. Además, ha quedado probado en los autos que la recurrente tenía reconocida su condición de disminuida física permanente por falta de visión, en un grado del 85%, en virtud de resolución administrativa de fecha 25 de febrero de 1993».

⁵² SAN de la Sala de lo contencioso-administrativo, sección 1.ª, de 26 de julio de 2005 (JT 2006/16).

⁵³ Así lo reconoce la SAN de la Sala de lo contencioso-administrativo, sección 7.ª, de 10 de julio de 2006 (JUR 2006/198171). También por ejemplo la STSJ Cataluña núm. 1004/2005, de la Sala de lo contencioso-administrativo, sección 1.ª, de 20 de septiembre (JUR 2006/46999): «la conducta del recurrente, de acuerdo con la justificación aportada en el presente recurso, parece responder más bien a **un error de hecho**, derivado de dividir por tres la parte de imputación individual que ya le correspondía con relación a la sociedad transparente (...) en el trámite de alegaciones seguido en el expediente de liquidación provisional, el propio recurrente aportó la certificación de la empresa, a partir de la cual se deduce el error por parte del recurrente, al tiempo que es significativa de la falta de intencionalidad de ocultación por parte del mismo, dada la presentación de dicha certificación en el expediente administrativo con anterioridad al inicio del expediente sancionador. En virtud de lo expuesto, la Sala considera que no resulta procedente la imposición de sanción».

Por tanto, no solo de errores de tipo jurídico, sino que también puede venir de **un error de hecho, material o aritmético**, que exonera de responsabilidad **no solo cuando es invencible**, esto es, cuando ni con toda la diligencia de que fuera capaz el sujeto se pudo evitar la realización del tipo, sino que también ese error exonera de responsabilidad en supuestos que sean bien cercanos ⁵⁴, de un problema informático ⁵⁵ o incluso de **un fallo en los programas informáticos de ayuda** proporcionados por la Administración tributaria, afirmando algún Tribunal que cuando se hace «uso de sistemas informáticos, proporcionados o recomendados por la Administración, sus errores no deben repercutir desfavorablemente en el administrado, cuando las bases de la declaración sean veraces» ⁵⁶.

Es más, la discrepancia razonable excluyente de la culpabilidad puede predicarse también, según nuestros Tribunales, de una errónea valoración de la prueba, o mejor, de una **equivocada confianza o discrepancia razonable acerca de la suficiencia de los medios de prueba con que se cuenta**, como afirma la Audiencia Nacional: «en determinadas situaciones el error excluyente de la culpabilidad puede no ser jurídico, sino derivado de una errónea apreciación de los hechos o de la confianza en la validez o suficiencia de la prueba con que se cuenta. Tales razonamientos abocan necesariamente a la estimación del recurso, en relación con este aspecto de la sanción» ⁵⁷.

4. EL PRINCIPIO *NON BIS IN IDEM*

El **principio non bis in idem**, vertiente del derecho fundamental a la legalidad penal y sancionadora del artículo 25.1 de la Constitución, como es sabido prohíbe el doble procedimiento y la doble sanción. La afirmación anterior, no obstante, debe matizarse, pues **no siempre que concurren dos sanciones se vulnera sin más este principio**. Como enseguida veremos, el Tribunal Constitucional en su Sentencia 2/2003 vino a corregir la doctrina sentada en la Sentencia 177/1999, en la que no se había permitido la doble sanción, y se había anulado la sanción penal ante la previa sanción administrativa firme. Pero empezemos desde el principio.

Desde la Sentencia del Tribunal Constitucional 2/1981, de 30 de enero, para la aplicación de este principio se ha exigido que en el caso deban concurrir **identidad del sujeto, hecho y fundamento**. La exigencia de este triple requisito ha sido avalada en la jurisprudencia comunitaria. Por su

⁵⁴ Supuestos bien cercanos «como el del caso, donde aun cuando de lejos puede verse la falta de atención, como la ha visto la Administración, antes y ahora, para imponer la sanción y para defenderla en el juicio, sin embargo la Sala considera que lo verdaderamente trascendente es que, de cerca, luce que ese error únicamente es el resultado de **una mera equivocación en el contexto de una actuación diligente**, lo que viene avalado aquí por la presentación de una declaración completa y veraz, todo lo cual se ha traducido en que en sede administrativa **el error padecido ha sido detectado** –y después ha podido ser corregido– **con solo procesar la declaración por el servicio informático**»: STSJ de las Islas Baleares núm. 1033/2005 [Sala de lo contencioso-administrativo, sección 1.ª, de 13 de diciembre (JUR 2006\34290)].

⁵⁵ STSJ de la Comunidad Valenciana núm. 1730/2002, de la sala de lo contencioso-administrativo, sección 1.ª, de 26 de diciembre (JT 2003\491): «el carácter evidente y flagrante de un error informático como el que ha dado origen a las presentes actuaciones, enerva toda posibilidad de sanción».

⁵⁶ STSJ las Islas Canarias, Las Palmas, núm. 684/2003 (Sala de lo contencioso-administrativo, sección 1.ª, de 3 de diciembre (JUR 2004\109374)).

⁵⁷ Doctrina sentada por la Audiencia Nacional en la Sentencia de 22 de diciembre de 2005 (JUR 2006/8498), reiterada en sus Sentencias de 15 de septiembre de 2005 (JT 2006/180), 30 de marzo de 2006 (JUR 2006/117819).

parte, el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas viene insistiendo también en que, para que opere este principio, debe haber una triple identidad. Así, ha manifestado que:

«La aplicación de este principio está supeditada a un triple requisito de **identidad de los hechos, unidad de infractor y unidad de interés jurídico protegido**. El citado principio prohíbe, por tanto, sancionar a una misma persona más de una vez por un mismo comportamiento ilícito con el fin de proteger el mismo bien jurídico»⁵⁸.

Estando así las cosas, y teniendo el precedente del año 81, en la Sentencia del Tribunal Constitucional 177/1999, de 11 de octubre, con base en el *non bis in idem*, **no se permitió la doble sanción, penal y administrativa**; la penal se anuló ante la firmeza de la administrativa, en la idea de que es este núcleo esencial de la triple identidad de sujetos, hechos y fundamento, el que ha de ser respetado en el ámbito de la potestad punitiva genéricamente considerada, para evitar que una única conducta infractora reciba un doble reproche aflictivo⁵⁹. El Tribunal sostuvo que «irrogada una sanción, sea esta de índole penal o administrativa, no cabe, sin vulnerar el mencionado derecho fundamental, superponer o adicionar otra distinta, siempre que concurren las tan repetidas identidades de sujeto, hechos y fundamento»⁶⁰.

La doctrina del *non bis in idem* contenida en esta sentencia fue mantenida también en la 152/2001 de 2 de julio. Sin embargo, en un caso posterior, dándose los presupuestos para la aplicación del principio del *non bis in idem* (es decir, la identidad de sujeto, hecho y fundamento), se tramita un procedimiento sancionador administrativo del que resulta la imposición de una sanción administrativa con carácter previo a la sustanciación de un proceso penal; pero ello no impidió que el procedimiento penal tuviera lugar y concluyera en sentencia. A consecuencia de ello **se impuso una doble sanción**, primero la administrativa y luego la penal, aunque para salvaguardar el principio, al menos formalmente, **se estimó que de la sanción penal se debía descontar la administrativa**.

Se ha dicho y se sostiene que **en esta Sentencia del Tribunal Constitucional, la 2/2003, de 16 de enero, puede apreciarse un cambio de criterio respecto de la doctrina del *non bis in idem*** mantenida por el mismo Tribunal con anterioridad, pues se aparta explícitamente de la tesis sustentada en las dos anteriores. No obstante, quisiera desgranar aquí los razonamientos que llevaron al Constitucional a su fallo, dado que quizás no sean trasladables sin más al ámbito tributario que nos ocupa y dado que quizás podría, en nuestro ámbito, aplicarse la doctrina anterior.

Se trataba allí de una multa por ingesta de alcohol a alguien que conducía por la vía pública, y el recurrente pretendía que la sanción administrativa enervara la condena por delito contra la seguridad del tráfico.

⁵⁸ Apartado 338 de la STJCE de Luxemburgo de fecha 7 de enero de 2004, que resuelve los asuntos acumulados C-204/2000P, C-205/2000P, C-211/2000P, C-213/2000P, C-217/2000P y C-219/2000 P, Aalborg Portland A/S y otros.

⁵⁹ Se entendió vulnerado este derecho fundamental porque el recurrente había sido inculcado en la causa penal por delito contra el medio ambiente cuando ya había sido administrativamente sancionado con anterioridad, en resolución administrativa firme dictada antes incluso de la apertura del proceso penal.

⁶⁰ STC 177/1999, FJ 4.

Permítaseme analizar someramente las normas en juego. Por un lado, el artículo 12.1 del Real Decreto Legislativo 339/1990: «No podrá circular por las vías objeto de esta Ley el conductor de vehículos o bicicletas *con tasas superiores* a las que reglamentariamente se establezcan de bebidas alcohólicas, estupefacientes, psicotrópicos, estimulantes u otras sustancias análogas». Tasa que el artículo 20.1 del Reglamento General de Circulación –Real Decreto 1333/1994– situaba en 0,4 mg por litro de aire espirado. Y por su parte, el artículo 379 del CP: «El que condujere un vehículo a motor o un ciclomotor *bajo la influencia de drogas tóxicas, estupefacientes, sustancias psicotrópicas o bebidas alcohólicas*, será castigado con la pena de arresto de ocho a doce fines de semana o multa de tres a ocho meses y, en cualquier caso, privación del derecho a conducir vehículos a motor o ciclomotores, respectivamente, por tiempo superior a uno y hasta cuatro años».

Basta una mera lectura de las normas aplicables a la infracción en cuestión, administrativa y penal, para darse cuenta de que **en aquel caso la infracción administrativa tenía carácter formal y se aplicaba de forma automática** (pues en palabras del Constitucional, «para la realización de la infracción administrativa y la imposición de la correspondiente sanción basta con acreditar, mediante la prueba de alcoholemia, que la ingestión de alcohol supera la tasa fijada de forma reglamentaria, no exigiéndose la acreditación de que en el caso concreto dicha ingestión haya tenido alguna influencia en la capacidad psico-física del conductor ni, derivado de ello, en su forma de conducción o en la seguridad del tráfico vial»), **mientras que el delito por el que se condenaba al recurrente no constituía una infracción meramente formal** («pues para imponer la pena no basta con comprobar a través de la pertinente prueba de alcoholemia que el conductor ha ingerido alcohol o alguna otra de las sustancias mencionadas en el mismo, sino que es necesario que se acredite que dicha ingestión ha afectado a la capacidad psicofísica del conductor, y, consecuencia de ello, a la seguridad en el tráfico, que es el bien jurídico protegido por dicho delito»).

El Tribunal afirma que **«esta diferencia esencial entre la infracción administrativa y el delito sustenta la legitimidad constitucional de la diferente entidad de las sanciones previstas para ambas» y deniega el amparo al recurrente por pretendida vulneración del *non bis in idem*.**

Si nos preguntáramos si en Derecho tributario existe tal diferencia esencial entre infracción administrativa y delito, podría sostenerse sin titubeos que no, dada la evidencia del llamado fenómeno de la *emigración* de figuras de uno a otro campo; pero no solo por ello y porque el artículo 305 del Código penal es una norma penal en blanco, que se remite a la legislación tributaria, sino también porque **para que se aprecie la comisión de delito fiscal no es necesario que se vulnere otro bien jurídico protegido distinto** del interés de la Hacienda Pública que se quiere proteger también con la infracción administrativa.

Además, como hemos visto en las páginas precedentes, las infracciones tributarias ni tienen tal carácter formal ni pueden imponerse las correspondientes sanciones de forma automática, ya que la culpabilidad es elemento del injusto que en todo caso debe concurrir, aun a título de simple negligencia.

A mi juicio, por tanto, **si esta diferencia esencial entre infracción y delito no existe en la antijuridicidad tributaria, no habría sustento para legitimar la doble sanción en este ámbito.**

De la comparación de las normas administrativa y penal sobre ingestión de alcohol que hace el Tribunal Constitucional para negar la vulneración del principio en cuestión, puede observarse, sin embargo, que si bien el interés o **bien jurídico protegido** por ambas normas es el mismo (*la seguridad del tráfico*), allí se trataba de «un caso en el que el delito absorbe el total contenido de ilicitud de la infracción administrativa» y que el delito *además* «añade a dicho elemento común *el riesgo para los bienes jurídicos vida e integridad física*, inherente a la conducción realizada por una persona con sus facultades psico-físicas disminuidas, debido a la efectiva influencia del alcohol ingerido».

Sin embargo, entiendo, **ningún riesgo añadido hay en el delito fiscal frente a la infracción recogida en la LGT por dejar de ingresar. Por ello creo que la doctrina de la sentencia del Tribunal Constitucional 2/2003, que permite la doble sanción, no debería aplicarse, al menos de forma automática, al ámbito tributario.**

Otro razonamiento que empleó el Tribunal para justificar su nueva y diferente doctrina, es que, en el nuevo caso que se le planteaba, **el órgano judicial penal había tomado en consideración la sanción administrativa impuesta para su descuento de la pena** en fase de ejecución de la sentencia penal, y había intentado impedir cualquier otro efecto de la resolución administrativa sancionadora, poniendo en conocimiento de la Administración la resolución penal. De modo que **no podía sostenerse que materialmente el recurrente sufriera en aquel caso exceso punitivo** alguno, porque como sigue el Constitucional, «desde la perspectiva material del derecho fundamental garantizado en el artículo 25.1 de la CE, el núcleo esencial de la garantía en él contenida reside en **impedir el exceso punitivo** en cuanto sanción no prevista legalmente; de modo que, **ni de la infracción de una regla procesal –la no suspensión del expediente administrativo–, ni de la eventual falta de reconocimiento del efecto de cosa juzgada** de la resolución sancionadora, **deriva con carácter automático la lesión de la prohibición de incurrir en *bis in idem* sancionador**. En el caso no puede afirmarse que se hayan impuesto dos sanciones al recurrente, una en vía administrativa y otra en vía penal, pues **materialmente solo se le ha impuesto una sanción**»⁶¹.

En contra de este argumento se pronunció el magistrado don Pablo GARCÍA MANZANO en voto particular, en el que reitera el argumento expuesto en la Sentencia 177/99 y entiende vulnerado el principio *ne bis in idem* al recaer dos reproches, administrativo y penal, sobre la base de la triple identidad de sujeto, hecho y fundamento. Como dice, a mi juicio con acierto, el que se haya usado por la sentencia penal la técnica del «descuento», revela precisamente que se daba allí la triple identidad, pues de otro modo la doble sanción habría estado plenamente justificada⁶².

⁶¹ El Tribunal además considera «la inexistencia de sanción desproporcionada en concreto, al haber sido descontada la multa administrativa». Ello le «permite concluir que no ha habido una duplicación». STC 2/2003, FJ6. El Tribunal aduce que una ponderación similar fue efectuada por el Tribunal Europeo de Derechos Humanos, en su Sentencia de 30 de julio de 1998, caso Oliveira.

⁶² En palabras del señor GARCÍA MANZANO: «Me basta con tener en cuenta que, tras alguna vacilación argumental (a mi entender), la Sentencia penal dictada en apelación llega a la conclusión de que concurren en el caso las tres identidades, incluida la de fundamento. Porque aprecia que concurren es por lo que parte de que se da el *bis in idem* y trata de evitarlo o "subsanarlo", acudiendo a la técnica del descuento o compensación de la sanción administrativa ya impuesta al acusado. Es claro que si hubiese apreciado –el juez penal– diversidad de hechos o fundamento, la condena y las penas impuestas lo hubieran sido en plenitud, sin acudir al artificio técnico de la compensación».

El principio del *non bis in idem* tiene también un **aspecto procesal** o procedimental, que viene a manifestarse tanto en el efecto o la **fuerza de la cosa juzgada**, como en lo que la Ley 58/2003, LGT, denomina **principio de no concurrencia de sanciones tributarias** en su artículo 180.

Conviene tener clara la siguiente premisa: **nuestro Tribunal Constitucional solo ha reconocido de manera expresa autonomía al derecho a no ser sometido a un doble procedimiento sancionador cuando se trata de un doble proceso penal**⁶³, de modo que **la mera coexistencia de procedimientos sancionadores –administrativo y penal– que no ocasiona una doble sanción no ha adquirido relevancia constitucional** en el marco de este derecho⁶⁴. De hecho, el Tribunal Constitucional ha reconocido últimamente que «no puede negarse que **en ciertos casos la substanciación de un procedimiento administrativo sancionador y un proceso penal** –por los mismos hechos y con el mismo fundamento– **puede ocasionar la vulneración del derecho a no ser sometido a un doble proceso**, garantía esta que comprende primeramente la interdicción de ser sometido a doble proceso penal»⁶⁵.

El Constitucional afirmó lo anterior para a continuación señalar que «sin embargo, en la regulación legal actual del procedimiento administrativo sancionador difícilmente se podrá efectuar la equiparación de ambos procedimientos en orden a determinar el alcance de dicha prohibición constitucional».

En efecto, el Tribunal Constitucional ha dicho que **el principio no se vulnera en su aspecto procesal más que si hay dos procesos penales**, lo cual no obsta a que el aspecto material del principio pueda verse vulnerado si además se sanciona dos veces. Ahora bien, entiendo que la doctrina del Constitucional podría matizarse, pues si no hay una diferencia ontológica entre infracción administrativa y penal, si las sanciones penales y las administrativas no difieren en lo sustancial, y si deben aplicarse al procedimiento sancionador los mismos principios que rigen en el proceso penal, **debería admitirse que el procedimiento administrativo concurre con el penal a efectos del *non bis in idem*, o al menos, que si hay un procedimiento administrativo sancionador con entidad suficiente, pueda considerarse lesionado este principio**.

Haría falta un **análisis del procedimiento sancionador tributario** para ver si este sí sería un caso en que **la sustanciación de ambos procesos** –el tributario sancionador y el penal– **podrían vulnerar este derecho**. Para ello, tomamos como parámetros de comparación los que utiliza el propio Tribunal⁶⁶, al comparar los procedimientos sancionadores administrativos y penales por la

⁶³ STC 159/1987, de 26 de octubre; ATC 1001/1987, de 16 de septiembre.

⁶⁴ STC 98/1989, de 1 de junio; AATC 600/1987, de 20 de mayo y 413/1990, de 26 de noviembre.

⁶⁵ STC 2/2003, FJ 8. También sobre este punto, el magistrado GARCÍA MANZANO emite voto particular y entiende infringido el principio por considerar que el resultado del procedimiento administrativo sancionador puede condicionar y predeterminar el contenido de la sentencia penal, vulnerando la prevalencia de los órganos judiciales, y la vinculación de la Administración a sus decisiones.

⁶⁶ «La interdicción constitucional de apertura o reanudación de un procedimiento sancionador cuando se ha dictado una resolución sancionadora firme, no se extiende a cualesquiera procedimientos sancionadores, sino tan **solo respecto de aquellos que, tanto en atención a las características del procedimiento –su grado de complejidad– como a las de la sanción que sea posible imponer en él –su naturaleza y magnitud– pueden equipararse a un proceso penal**, a los efectos de entender que el sometido a un procedimiento sancionador de tales características se encuentra en una situación de sujeción al procedimiento tan gravosa como la de quien se halla sometido a un proceso penal».

ingesta de alcohol. Allí no regía la prohibición constitucional de doble procedimiento sancionador **por la sencillez del procedimiento administrativo sancionador y por la naturaleza y entidad de las sanciones impuestas, de una magnitud que impide se equipare el expediente administrativo sancionador sustanciado a un proceso penal.**

La aplicación de la jurisprudencia anterior a nuestro ámbito de estudio, nos permite hacer la siguiente propuesta, y es que, a diferencia de lo que allí ocurría, en el nuestro, **dado el grado de complejidad del procedimiento sancionador tributario y sobre todo dada la magnitud y la naturaleza de la sanción que puede acarrear**, el obligado tributario sometido a este procedimiento sancionador sí puede en ocasiones encontrarse en una **situación de sujeción al procedimiento tan gravosa como la de quien se halla sometido a un proceso penal.** Sin olvidar la importantísima excepción de que en la vía administrativa no cabe imponer la pena de privación de libertad, basta con ver la cuantía que pueden llegar a alcanzar las sanciones pecuniarias y la severidad de las no pecuniarias.

A propósito de lo que acaba de mencionarse, debe matizarse que **la interdicción de doble procedimiento sancionador solo se incumple si ambos procedimientos han sido sustanciados con las debidas garantías**; un primer procedimiento tramitado sin respetar la prioridad legal del orden jurisdiccional penal no impide un segundo procedimiento sancionador ⁶⁷.

Lo anterior enlaza con el **principio de no concurrencia de sanciones tributarias**, que también deriva del *non bis in idem*, que adelantábamos poco más arriba. A tenor de lo preceptuado en el artículo 180 de la LGT, si la **Administración tributaria** estimase que la infracción pudiera ser constitutiva de delito contra la Hacienda Pública, tiene obligación de pasar el tanto de culpa a la jurisdicción penal, debiendo abstenerse de continuar el procedimiento, que quedará en suspenso. El precepto establece en concreto:

«Si la Administración estimase que **la infracción pudiera ser constitutiva de delito contra la Hacienda Pública, pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente o remitirá el Expediente al Ministerio Fiscal**, previa audiencia al interesado, **y se abstendrá de seguir el procedimiento administrativo, que quedará suspendido** mientras la autoridad judicial no dicte sentencia firme, tenga lugar el sobreseimiento o el archivo de las actuaciones o se produzca la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal» ⁶⁸.

La paralización del expediente administrativo y, por ende, del ejercicio resolutivo de la potestad sancionadora administrativa, tiene como finalidad el impedir, precisamente, que la Administración sancione algo que puede constituir infracción penal y que por ello ha de ser enjuiciado por

⁶⁷ STC 2/2003. Se ampara en el párrafo segundo del artículo 4 del Protocolo 7 CEDH y en su propia STC 159/1987, de 26 de octubre.

⁶⁸ Artículo 180.1 de la Ley 58/2003. También se recogía, en parecidos términos, este mandato en la LGT del 63, en el artículo 77.6: «en los supuestos en que la Administración tributaria estime que las infracciones pudieran ser constitutivas de delitos contra la Hacienda Pública, pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente y se abstendrá de seguir el procedimiento administrativo mientras la autoridad judicial no dicte sentencia firme, tenga lugar el sobreseimiento o el archivo de las actuaciones o se produzca la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal».

quien tiene competencia exclusiva para ello: los Jueces y Tribunales del orden jurisdiccional penal. Piénsese que, además, **dictada sentencia penal absolutoria, la Administración que reanude el expediente sancionador quedará vinculada por los hechos probados declarados por aquella.** Como dijo el Tribunal Constitucional, «la articulación procedimental del *ne bis in idem* se orienta, esencialmente, no tan solo a impedir el proscrito resultado de la doble incriminación y castigo por unos mismos hechos, sino también a **evitar que recaigan eventuales pronunciamientos de signo contradictorio, en caso de permitir la prosecución paralela o simultánea de dos procedimientos** –penal y administrativo sancionador– atribuidos a autoridades de diverso orden. A impedir tales resultados se encamina la atribución prioritaria a los órganos jurisdiccionales penales del enjuiciamiento de hechos que aparezcan, *prima facie*, como delitos o faltas, atribución prioritaria que descansa en la exclusiva competencia de este orden jurisdiccional para depurar y castigar las conductas constitutivas de delito»⁶⁹.

En la misma sentencia, el Tribunal Constitucional examinó el principio de no concurrencia y expresó que **no enerva la apreciación de vulneración del *non bis in idem* la circunstancia de que la Administración competente para el ejercicio de la potestad sancionadora incumpliera su deber legal de suspender el procedimiento sancionador** y dar traslado del hecho a la jurisdicción penal, tal y como dispone la Ley. Tal incumplimiento producirá, en su caso, las consecuencias que el ordenamiento jurídico prevea, afirmó el Tribunal, pero su inobservancia nunca podrá alterar el contenido del derecho fundamental al *non bis in idem* del sujeto infractor del artículo 25.1 de la Constitución, pues este sujeto es ajeno por completo a dicho incumplimiento de la Administración. El Tribunal dijo que, cuando exista un problema de este signo, no estamos ante un conflicto entre los órganos de la Administración (en aquel caso, autonómica) y la jurisdicción penal, susceptible de dirimirse con arreglo a criterios de prevalencia de uno u otro poder público, «sino, más sencillamente, ante la improcedencia de una condena penal, pronunciada en relación con una conducta cuya sanción administrativa firme se había ya producido, constándole esa circunstancia a los Tribunales sentenciadores que, al condenar, ocasionaron un doble resultado afflictivo proscrito por el derecho fundamental cuyo amparo nos impetra el recurrente».

No obstante, en su Sentencia 2/2003, de 16 de enero, entendió que se había cometido un error por parte de la Administración, al proseguir el expediente sancionador a pesar de que existía un procedimiento penal abierto. Ahora bien, la consecuencia que a ese error aparejó no fue declarar la vulneración del *non bis in idem* y otorgar el amparo, sino resolver que, **en ejecución de sentencia, se debían descontar de la sanción derivada de la sentencia penal** aquellas cantidades que el sujeto acreditara haber satisfecho a la Administración en concepto de sanción, así como el tiempo que efectivamente hubiera sido privado del carné de conducir en virtud de sanción administrativa.

El Tribunal entendió que, a los efectos de ponderar la vulneración del derecho fundamental del recurrente a no padecer dos sanciones por los mismos hechos con el mismo fundamento, no le correspondía analizar la legalidad o ilegalidad de la actuación de la Administración sancionadora, ni enjuiciar, desde esa misma óptica de la legalidad aplicable, la actuación de los órganos judiciales penales al absorber las sanciones administrativas impuestas en las penas.

⁶⁹ STC 177/1999, FJ 4.

Obsérvese que, en una situación como la descrita, tanto ante la norma de seguridad vial como ante la norma tributaria, los órganos penales que enjuician el caso se encuentran en una situación paradójica: ninguna de las dos legislaciones prevé expresamente solución para los casos en los que la Administración no suspenda el expediente administrativo sancionador, estando un procedimiento penal abierto; los órganos penales, aunque no pueden dejar de condenar penalmente al recurrente, dado su sometimiento estricto a la Ley en el ejercicio de su función jurisdiccional (art. 117.1 de la CE), tampoco pueden dejar de ser conscientes de que la sanción penal por ellos impuesta puede suponer una reiteración sancionadora constitucionalmente prohibida por el artículo 25.1 de la Constitución. El Tribunal, que solo hace un lógico llamamiento al legislador a fin de que solucione este problema ⁷⁰, no declara por ello vulnerado el *non bis in idem*.

Lo último sobre lo que quisiera llamar la atención antes de concluir con este principio es que **lo que la LGT dice que quedará en suspenso si se aprecian indicios de delito es el procedimiento sancionador, pero nada dice expresamente del procedimiento de comprobación e inspección tendente a la liquidación.**

Entiendo que, a pesar de esta falta de previsión expresa, puede sostenerse que **la Administración, si se enfrenta a un posible delito, debe abstenerse de continuar cualquier tipo de actuación administrativa**, esto es, deberá abstenerse también de practicar liquidación. No desconozco que existen importantes objeciones a esta tesis y que además han sido expuestas por las voces más autorizadas ⁷¹, pero me permito discrepar de ellas con base en las normas tributarias y en las que regulan el proceso penal.

Ha afirmado FERREIRO que la Ordenanza Tributaria alemana (cuerpo legal de notable prestigio entre nosotros, dice el profesor) «ordena con toda lógica pasar las actuaciones a la justicia *una vez realizado el acto de liquidación*, y que esta es la solución que debería adoptarse también aquí (...) Pues no es en absoluto lo mismo que un juez penal cuente, para su juicio, con un acto administrativo dictado con todas las garantías del procedimiento que lleva a él, que con la pericia de parte como sucede en la actualidad».

En efecto, una de las principales objeciones que pueden ponerse a la tesis que sustentamos es que la mayoría de los jueces no son expertos en materia tributaria, y que en el proceso penal por delito fiscal necesitan del auxilio de los peritos del cuerpo de Inspectores de Hacienda, que trabajan de cara al juicio en condición de peritos y no en el seno de un procedimiento inspector o sancionador con las correspondientes garantías. Encontramos un ejemplo de esta práctica en una Sentencia de la Audiencia Provincial de La Rioja, en la que si bien se aclara que la designación como peritos de miembros de la Inspección de Hacienda está amparada por el artículo 66 del Reglamento General de Inspección, se señala que los jueces, a la hora de redactar la sentencia, suelen limitarse a plasmar en la misma el dictamen pericial, con lo que **en la práctica se llega a la liquidación por parte de**

⁷⁰ «Solo al legislador corresponde establecer los mecanismos normativos de articulación del ejercicio de la potestad punitiva por la Administración y por la jurisdicción penal para evitar la reiteración sancionadora y contemplar las consecuencias que deriven de su incumplimiento»: STC 2/2003, FJ 6.

⁷¹ Juan José FERREIRO LAPATZA: «Política fiscal y delitos contra la Hacienda Pública», *Quincena Fiscal*, núm 21/1999.

un perito miembro de la Administración, y no a una determinación real de la deuda tributaria por el juez de lo penal predeterminado por la Ley, dice la sentencia ⁷².

A mi juicio, sin embargo, el hecho de que en la práctica se origine tal consecuencia no permite obviar el contenido de la Ley, con base en la cual debe afirmarse que la Administración, si se enfrenta a un posible delito, debe abstenerse de continuar actuaciones. Esta afirmación, sin embargo, no debe entenderse exenta de matices, que expondré a continuación.

En primer lugar debe tomarse en consideración el artículo 180.1 de la LGT, que como hemos ya señalado habla de que deberá paralizarse el *procedimiento administrativo, que quedará suspendido*. La interpretación que ha dado la doctrina a este precepto es que **la nueva LGT, cuando habla de procedimiento administrativo, solo ordena expresamente paralizar el procedimiento sancionador, pero no el inspector**, al menos con carácter automático. Ello permite afirmar que la Administración puede y debe liquidar la cuota e intereses con independencia de lo que haga la sentencia penal; así, para FALCÓN Y TELLA, «el proceso penal debería renunciar a toda pretensión de fijar o asegurar el cobro de la deuda tributaria, que deriva objetivamente del hecho imponible y no nace del delito» ⁷³. Esta rotundidad es la que entendemos puede suavizarse, y por ello se afirma que «la paralización (del procedimiento inspector) no procede salvo que la liquidación esté directamente condicionada por el resultado del proceso penal».

Por tanto, creemos que **se paralizará el procedimiento sancionador con carácter general, y el de liquidación también, pero esto último solo ocurrirá si la liquidación quedara condicionada por el resultado del proceso penal**. Esta interpretación viene avalada, a nivel reglamentario, por el artículo 32 del Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, regulador del Régimen Sancionador Tributario, que establece que:

«1. En el supuesto de que la Administración tributaria considere que la conducta del obligado tributario pudiera ser constitutiva del delito tipificado en el artículo 305 del Código penal, **se abstendrá de seguir el procedimiento administrativo que quedará suspendido** y procederá de conformidad con lo dispuesto en este artículo.

También quedará suspendido el procedimiento administrativo cuando la Administración tributaria tenga conocimiento de que se está desarrollando un proceso penal sobre los mismos hechos».

A continuación, si no explícita sí implícitamente, la norma establece la **imposibilidad de practicar liquidación en estos casos**, ya que viene a decir que al remitir el expediente al Ministerio Fiscal se interrumpen todas las actuaciones administrativas, que no se podrán retomar hasta que el juez penal no constate que no existe delito:

⁷² Sentencia de 28 de julio de 1999, en la que se aclara que la designación como peritos de miembros de la Inspección de Hacienda está amparada por el artículo 66 del Reglamento General de Inspección (Fundamento jurídico quinto, Ref.^a *El Derecho*, EDJ 1999\29201).

⁷³ Ramón FALCÓN Y TELLA, «La ejecución de las sentencias penales por la Agencia tributaria», *Quincena Fiscal*, núm. 5/2004, págs. 5 a 8. La tesis se extrae de una interpretación conjunta de los artículos 180.1 y 150.4 de la Ley 58/2003.

«2. Cuando la circunstancia prevista en el apartado anterior se aprecie antes de la propuesta de liquidación, el órgano, equipo o unidad remitirá las actuaciones practicadas con las diligencias en las que consten los hechos y circunstancias que, a su juicio, determinan la posible responsabilidad penal y un informe preceptivo sobre la presunta concurrencia en los hechos de los elementos constitutivos del delito al jefe del órgano administrativo competente, por medio de su superior jerárquico.

Cuando la apreciación tenga lugar después de la propuesta de liquidación, será el órgano competente para liquidar quien debe proceder a impulsar el procedimiento, previa elaboración del preceptivo informe.

Cuando dicha apreciación se produzca durante la tramitación del procedimiento sancionador, y los actos de liquidación ya hayan sido dictados, el órgano, equipo o unidad que instruya dicho procedimiento suspenderá su tramitación y trasladará las actuaciones de comprobación y las del procedimiento sancionador, junto con el correspondiente informe, al jefe del órgano administrativo competente, por medio de su superior jerárquico. Asimismo, **se suspenderá la ejecución de la liquidación** hasta que recaiga la correspondiente resolución judicial».

En tercer lugar, dice el precepto, en su apartado 5 *in fine*:

«De no haberse apreciado la existencia de delito, la Administración tributaria **continuará el procedimiento de comprobación e iniciará o continuará el procedimiento sancionador** de acuerdo con los hechos que los tribunales hubieran considerado probados».

Y finalmente, la LGT añade una norma que a mi juicio supuso una importante novedad, y es la contenida en su artículo 180.1 *in fine*. La Ley dice que:

«De no haberse apreciado la existencia de delito, la Administración tributaria iniciará o continuará sus actuaciones de acuerdo con los hechos que los tribunales hubieran considerado probados, y se reanudará el cómputo del plazo de prescripción en el punto en que estaba cuando se suspendió».

Hasta aquí nada que no estuviera previsto ya en el antiguo Reglamento de Régimen Sancionador aprobado por Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre. La novedad es el último apartado del precepto, que dice:

«Las actuaciones administrativas realizadas durante el periodo de suspensión **se tendrán por inexistentes**».

A mi juicio, con esta previsión, el legislador no solo quiere avalar la idea de que **las actuaciones de liquidación deben interrumpirse ante la posibilidad de existencia de delito fiscal**, sino que quiere establecer expresamente que **las mismas deben considerarse como actos administrativos inexistentes**, con lo que para el Derecho Administrativo ello significa: serán actos que no gozarán de la presunción de validez típica de los actos administrativos, que no serán tampoco obviamente

inmediatamente ejecutivos, y que para oponerse a ellos no será necesario recurso, bastando que el particular ignore que han tenido lugar ⁷⁴. **Si se hubiera practicado liquidación durante el período en que el procedimiento sancionador estuvo en suspenso** porque la causa estaba en un Tribunal de lo penal y el destinatario de la misma no hubiera ingresado, no habrá consecuencia alguna: **ni se le podrá intentar cobrar por la vía de apremio ni se le podrá sancionar, pues para el Derecho aquel acto de liquidación nunca existió.**

En conclusión, si bien la paralización del procedimiento de liquidación en caso de indicios de delito fiscal podía sostenerse antes de la LGT del 2003, aunque aún quedara margen para la interpretación, ya a la luz de los artículos 180 de la LGT y 32 del Reglamento de Régimen Sancionador Tributario no cabe otra interpretación. Y así, **cuando la Administración descubra indicios de delito fiscal en virtud del cual la liquidación podría quedar directamente condicionada por el resultado del proceso penal, debe abstenerse de seguir el procedimiento inspector, esto es, debe suspenderlo y debe remitir las actuaciones al Ministerio Fiscal o al Juez penal competente, y solo cuando se haya dictado sentencia o se hayan sobreseído o archivado las actuaciones, podrá la Administración continuar el procedimiento administrativo.** De hecho, el Tribunal Supremo entiende que la cuantía de la defraudación es un elemento del tipo objetivo que **ha de ser fijada dentro del proceso penal** ⁷⁵. **Todo lo anterior nos permite afirmar que no se practicará, por tanto, liquidación, y si se hubiera practicado, se dejará en suspenso la ejecución de la misma** ⁷⁶.

Y ya sí, para finalizar los comentarios acerca de este principio, quisiera traer a colación otra cuestión que deriva directamente del aspecto procesal del principio, y es el denominado **efecto de la cosa juzgada**, es decir, si la mera reiteración del ejercicio del poder sancionador del Estado, **aun sin el resultado de la doble sanción**, supone vulnerar el *bis in idem*. O lo que es lo mismo, **si la doble sustanciación de procedimientos sancionadores –administrativo y penal– constituye una vulneración del principio** que nos ocupa.

Esta vulneración podría afirmarse que se produciría si se desconociera, en sentido amplio, la cosa juzgada, por cualquier Tribunal, esto es, también por un tribunal económico-administrativo o por cualquier órgano administrativo con cuya resolución deviniese firme una sanción.

⁷⁴ «La presunción de validez solo cede ante los actos inexistentes»: GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo y FERNÁNDEZ, Tomás Ramón: *Curso de Derecho Administrativo I*, Civitas, Madrid, 2002, (pág. 580), que también dicen «Los actos inexistentes pueden ser desconocidos por los particulares sin necesidad de impugnación» (pág. 615).

⁷⁵ SSTs de 21 de enero, 5 de noviembre y 3 de diciembre de 1991.

⁷⁶ En contra, Ramón FALCÓN Y TELLA, «Consideraciones críticas sobre la exigencia en el proceso penal de la deuda tributaria: la necesidad de respetar lo previsto en el artículo 66.2 del RGIT y los artículos 9 y 10 de la LOPJ», *Quincena Fiscal Aranzadi*, núm. 11/1998, págs. 5-10: «no cabe en mi opinión, mantener por más tiempo una práctica generalizada que carece de todo fundamento, en cuanto que supone un manifiesto exceso en el ejercicio de sus competencias por el juez penal», pues ello «acaba convirtiéndose muchas veces, según demuestra una experiencia cada vez más preocupante, en una ciega y sorprendente aceptación por el juez penal de la deuda tributaria fijada por el *perito*, que normalmente resulta ser el actuuario, y que por supuesto no se limita a opinar sobre los hechos (...) urge, pues, en mi opinión, volver a la tesis de que la deuda tributaria ha de fijarse en vía administrativa, de manera que la propuesta del actuuario sea controlada al menos por la oficina técnica y el inspector-jefe», pues «nada impide que el procedimiento liquidatorio continúe su curso de acuerdo con las normas tributarias, sin paralizarse por la eventual existencia de indicios de infracción o delito, salvo que la liquidación esté directamente condicionada por el resultado del expediente infractor –hoy necesariamente distinto al liquidatorio– o del proceso penal».

Pero como tiene reiterado el Tribunal Constitucional en cuanto al reconocimiento del **efecto de la cosa juzgada** de la resolución administrativa, «**en sentido estricto, dicho efecto es predicable tan solo de las resoluciones judiciales**»⁷⁷. En el caso resuelto por la Sentencia 2/2003 no se reconoció el efecto de cosa juzgada a la resolución administrativa porque la misma no había sido sometida a control jurisdiccional, lo que *a sensu contrario* permite deducir que podría reconocerse este efecto si la sanción administrativa hubiera sido revisada en la vía contencioso-administrativa⁷⁸.

5. EL PRINCIPIO ACUSATORIO

Otro de los principios que pueden analizarse, por su importancia en la práctica procesal, es el **principio acusatorio**, principio que debe regir el procedimiento sancionador y que exige que **aquel contra quien se dirige el proceso tenga conocimiento de la acusación**, de los hechos punibles. Aunque ha sido tradicionalmente estudiado desde el ámbito penal, no puede desconocerse y merece a mi entender un tratamiento desde nuestra materia, pues como ha reconocido el Tribunal Constitucional, aplica tanto al procedimiento penal como al sancionador⁷⁹.

Es un principio fundamental, no solo por la evidente relación con el derecho de defensa, sino porque **interrumpe el plazo de prescripción, tanto tributaria** [tal y como se desprende de los artículos 68.1 b)⁸⁰ y 180.1 *in fine*⁸¹ de la LGT 58/2003] **como penal** (art. 132.2 del CP⁸²). Mi interés se centra en este último asunto, pues hay un punto en el que las tesis del Tribunal Supremo y Cons-

⁷⁷ STC 2/2003, FJ 7: «Solo puede considerarse vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva sin indefensión, en cuyo haz de garantías se ha reconocido el respeto a la cosa juzgada (por todas, SSTC 67/1984, de 7 de junio, FJ 2; 159/1987, de 26 de octubre, FJ 2; 189/1990, de 26 de noviembre, FJ 1; 151/2001, de 2 de julio, FJ 4), el desconocimiento de lo resuelto en una resolución judicial firme, dictada sobre el fondo del litigio».

⁷⁸ El TC en la Sentencia 2/2003 dice (FJ 7 *in fine*): «De otra parte, se ha de tener presente que uno de los requisitos de la legitimidad constitucional de la potestad sancionadora de la Administración es la necesaria viabilidad del sometimiento de la misma a control judicial posterior (art. 106 de la CE; STC 77/1983, de 3 de octubre). De modo que, **sin haberse producido dicho control judicial ulterior** por la jurisdicción contencioso-administrativa, al haber desistido el sancionado del recurso interpuesto, la resolución administrativa carece de efecto de cosa juzgada». Nótese que aquí el recurso contencioso se había interpuesto pero se desistió del mismo.

⁷⁹ Así, por ejemplo, la STC núm. 7/1998 (Sala Primera), de 13 enero, **reconoce el derecho a ser informado de la acusación**, citando las sentencias del mismo Tribunal 31/1986, 29/1989, 145/1993, 297/1993, 195/1995, 120/1996, y extrayendo del mismo la ineludible consecuencia de la inalterabilidad de los hechos imputados (SSTC 98/1989, 145/1993 y 160/1994).

⁸⁰ «El plazo de prescripción del derecho a que se refiere el párrafo b) del artículo 66 de esta Ley se interrumpe: Por cualquier acción de la Administración tributaria, realizada con conocimiento formal del obligado tributario, dirigida de forma efectiva a la recaudación de la deuda tributaria. Por la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase, por las actuaciones realizadas con conocimiento formal del obligado en el curso de dichas reclamaciones o recursos, por la declaración del concurso del deudor o por el ejercicio de acciones civiles o penales dirigidas al cobro de la deuda tributaria, así como por la recepción de la comunicación de un órgano jurisdiccional en la que se ordene la paralización del procedimiento administrativo en curso».

⁸¹ Ya se ha transcrito. Véase nota a pie número 68.

⁸² «La prescripción se interrumpirá, quedando sin efecto el tiempo transcurrido, cuando el procedimiento se dirija contra el culpable, comenzando a correr de nuevo el término de la prescripción desde que se paralice el procedimiento o se termine sin condena».

titucional no coinciden, polémica no meramente doctrinal, sino con una importantísima relevancia práctica: mientras que **para el Tribunal Supremo bastaría la denuncia formal o querella para interrumpir el plazo de prescripción, para el Tribunal Constitucional es necesario que exista, al menos, una actuación judicial.**

A pesar de ser más garantista la tesis del Constitucional que la del Supremo, sería deseable que se reconociese todavía algo más: que, para que pueda operar la interrupción de la prescripción, el obligado tributario tuviera no solo conocimiento, sino *conocimiento formal* de que contra él se ha iniciado un procedimiento; en definitiva, que sería una auténtica garantía si se afirmara que no se interrumpirá la prescripción si no existiera *notificación formal* de la denuncia o querella.

Las posturas de nuestros dos altos Tribunales pueden resumirse como sigue: como la prescripción se interrumpe «cuando el procedimiento se dirija contra el culpable», en sentencias reiteradas, el **Tribunal Supremo ha venido sustentando la tesis de que para que la prescripción se interrumpa, no es necesario que exista actuación judicial, sino que la mera interposición de querella o denuncia contra el acusado ya tendría este efecto.** Así, la jurisprudencia mayoritaria del Supremo se ha manifestado en el sentido de que **la querella o la denuncia ya forman parte del procedimiento** y que por ello su presentación es suficiente para producir la interrupción de la prescripción. Lo que a mi juicio es poco garantista porque ello quiere decir que, a efectos de interrumpir el plazo de prescripción, sería suficiente con que el Tribunal o la Administración sancionadora tuvieran conocimiento de la comisión del ilícito, **no siendo necesario que el acusado tuviera conocimiento de la acusación** ⁸³.

Nuestros Tribunales están aplicando esta doctrina, como puede verse en sentencias de las Audiencias Provinciales y Juzgados de lo penal ⁸⁴.

Para el Tribunal Constitucional, sin embargo, no basta con la denuncia formal, sino que para que pueda considerarse interrumpido el plazo de prescripción es necesario que exista al menos una actuación judicial. Una incorrecta o defectuosa constitución de la relación jurídica

⁸³ En este sentido pueden verse las SSTs de 13 de junio de 1997, Sala de lo Penal, en Recurso de Casación núm. 1203/1996 (RJ 4896/1997), la STS 473/1997 (RJ 2818/1997), la STS 484/1997 (RJ 7531/1997) y la de 4 de junio de 1997, Sala de lo Penal, en Recurso de Casación núm. 1856/1996 (RJ 5239/1997), en la que se citan otras muchas anteriores en el mismo sentido: «Así resulta de la interpretación jurisprudencial [Sentencias de 2 mayo 1963 (RJ 1963\2241), 1 julio 1965 (RJ 1965\3465), 6 junio 1967 (RJ 1967\2637), 5 enero y 7 y 28 junio 1988 (RJ 1988\233, RJ 1988\4487 y RJ 1988\5378), 7 octubre 1991 (RJ 1991\2559) y 45/1994, de 25 enero (RJ 1994\106)], del párr. 2.º del art. 114 del CP de 1973 (RCL 1973\2255 y NDL 5670) [reproducido literalmente en el apartado 2 del art. 132 del nuevo Código (RCL 1995\3170 y RCL 1996\777)]. No es exigible por tanto para la interrupción de la prescripción una resolución por la que se acuerda, mediante procesamiento o inculpación, la imputación a una persona del hecho delictivo que se investiga». Más recientemente la STS 404/2003 (RJ 2679/2003): «la prescripción del delito se interrumpe por la sumisión a procedimiento penal de los hechos integrantes del mismo, y por tanto por la presentación de la querella o denuncia en que se dé cuenta de los hechos y no es exigible, por tanto, para la interrupción de la prescripción una resolución por la que se acuerde, mediante procesamiento o inculpación, la imputación a una persona del hecho delictivo que se investiga».

⁸⁴ Por ejemplo, Auto de la Audiencia Provincial Barcelona núm. 559/2005 (Sección 9.ª), de 7 de marzo, o Sentencia de la Audiencia Provincial Madrid núm. 253/2003 (Sección 3.ª), de 23 de abril.

procesal puede ser causa de indefensión lesiva del derecho a la tutela judicial efectiva; admitir lo contrario, dice el Tribunal, sería causar indefensión a los recurrentes desconocedores del procedimiento, indefensión material que, precisamente por no haber sido estos llamados al proceso, tiene relevancia constitucional⁸⁵.

No obstante, la doctrina del Constitucional no está exenta de restricciones, pues para que pueda apreciarse indefensión, esto es, para que la falta de emplazamiento personal tenga relevancia constitucional, el Tribunal está exigiendo que se cumplan tres requisitos: que el sujeto que no ha sido emplazado tenga un derecho subjetivo o un interés legítimo que pueda verse afectado por la resolución que se adopte en ese proceso y por los ulteriores efectos materiales de la cosa juzgada; que el ciudadano, pese a haber mantenido una actitud diligente, se vea colocado en una situación de indefensión; y, lo que restringe aún más la aplicación de esta garantía, que pueda ser identificado por el órgano judicial a través de los datos que obran en las actuaciones⁸⁶.

No puede dejar de mencionarse que la doctrina del Tribunal Constitucional, sentada fundamentalmente en su Sentencia 63/2005, de 14 de marzo, ha sido duramente criticada desde sectores de la doctrina y desde el propio Tribunal Supremo, por considerarse que el Tribunal Constitucional ha invadido competencias del Tribunal Supremo al resolver una cuestión de legalidad ordinaria, al margen de la cual se había mantenido siempre⁸⁷.

Ciertamente, la citada sentencia no se ha limitado al estudio del caso concreto, sino que ha elaborado una tesis sobre la prescripción que salta por encima del caso para llegar a unas conclusiones totalmente distintas a las que había llegado el Supremo a lo largo de los años de interpretación de este precepto.

El Tribunal Supremo había venido sosteniendo que el tema de la prescripción es una cuestión de legalidad ordinaria –como había dicho en anteriores sentencias el Tribunal Constitucional– y que corresponde su interpretación a los Tribunales ordinarios.

⁸⁵ Así por ejemplo en las SSTC 36/2001, de 12 de febrero [«es doctrina constitucional reiterada que, al no precisar Ley Orgánica reguladora de este Tribunal el *dies a quo* para el cómputo del plazo de presentación de la demanda de amparo por quienes, debiendo serlo, no fueron parte en el proceso previo, este plazo debe empezar a computarse a partir del momento en el que tales demandantes **tuvieron conocimiento suficiente y fehaciente, procesal o extraprocesalmente**, de la existencia de la resolución frente a la cual se impetra el amparo (por todas STC 111/1998, de 1 de junio, F 3). Por ello no puede considerarse que la publicación del fallo de la Sentencia en un boletín oficial sea relevante a estos efectos»], en la 63/2005, de 14 de marzo («el plazo de prescripción legalmente establecido para el delito de alzamiento de bienes imputado a los demandantes de amparo se encontraba ya vencido en el momento en que, casi dos años más tarde, dicha querella fue admitida a trámite por el Juzgado») y en la 228/2005, de 12 de septiembre.

⁸⁶ Doctrina contenida en la STC 36/2001, de 12 de febrero, y reiterada en la 228/2005.

⁸⁷ El caso sometido a consideración del Alto Tribunal era el siguiente: la querella se había presentado por la Agencia Tributaria días antes de que expirara el plazo de prescripción contra los inculpaos; sin embargo, el auto de admisión de la querella no se dictó hasta transcurridos casi dos años desde la presentación de la querella, por lo que, en su tesis, el plazo de prescripción había transcurrido con creces.

Sin embargo, la Sentencia del Tribunal Constitucional 63/2005, que también es de obligado cumplimiento para los Tribunales de justicia, no se limita a un estudio del caso concreto y no solo entiende en este caso conculcado el derecho fundamental a la tutela judicial efectiva y a la presunción de inocencia, sino que **establece una doctrina sobre la prescripción**, que viene a ser la siguiente: **la denuncia o querella es un acto de parte que no tiene eficacia interruptiva de la prescripción; nunca este instituto se puede dejar al arbitrio de los particulares**, puesto que su fundamento se halla en la necesidad de pena y en criterios de prevención general, por lo que el transcurso de dichos plazos de prescripción hace que la necesidad de pena desaparezca en la conciencia social; lo que la imposición de una pena por parte del Estado hubiera restablecido en el orden social, lo ha restablecido el transcurso del tiempo.

El Constitucional considera que la prescripción trata de limitar temporalmente el ejercicio del *ius puniendi* por parte del Estado en atención a la consideración de que el simple transcurso del tiempo disminuye las necesidades de respuesta penal, dado que la imposición de una pena carecería de sentido por haberse ya perdido el recuerdo del delito por parte de la colectividad. Entiende que no perjudica a la parte que ejercita la acción penal, puesto que también tiene el deber de instar a la administración de justicia a que actúe en un plazo razonable, no dejando olvidadas las querellas que se presentan en un plazo próximo a la prescripción, sin ninguna actuación por la parte que la insta. Estima que no puede considerarse razonable una interpretación del 132.2 del Código Penal que deje la interrupción de la prescripción exclusivamente en manos de los particulares, sin requerir para ello actuación alguna de interposición judicial, con la perturbadora consecuencia, entre otras muchas posibles, de que, lejos de verse el Juez compelido al ejercicio del *ius puniendi* dentro del plazo legalmente establecido, goce de una ampliación extralegal de dicho plazo por virtud de la actuación de los denunciantes y querellantes, al tener como efecto la interrupción del mismo que comience a correr de nuevo en su totalidad. La admisión de esta doctrina, que el Tribunal Constitucional califica de irrazonable, significaría que se abriría otro nuevo plazo de prescripción con la interposición de la denuncia o la querella que permitiría al Juez dictar la resolución en el plazo próximo de la prescripción y volver a iniciar de nuevo el plazo de prescripción, por lo que los delitos serían casi imprescriptibles. Por todo ello, y considerando el Tribunal Constitucional que la prescripción lo que limita es el ejercicio del *ius puniendi* del Estado, **es precisa una actuación del órgano judicial y no basta la sola presentación de denuncia o querella**.

Sin embargo, el Tribunal Supremo, en Acuerdo del Pleno no Jurisdiccional de la Sala Segunda, de fecha 25 de abril de 2006⁸⁸, estableció lo siguiente: «El artículo 5.4 de la LOPJ, interpretado conforme a los artículos 117.1, 161.1 b) y 164.1 de la CE, no puede impedir que el Tribunal Supremo ejerza con plena jurisdicción las facultades que directamente le confiere el artículo 123.1 de la CE "y acuerda" mantener la actual jurisprudencia sobre la interrupción de la prescripción pese a la Sentencia del Tribunal Constitucional 63/2005».

A pesar de que muchos Tribunales han venido aplicando la doctrina del Supremo, se aprecia cómo algunos están, sin embargo, más recientemente sosteniendo la tesis del Tribunal Constitucional, y están exigiendo, a efectos del cómputo de la prescripción, **actuación judicial con cono-**

⁸⁸ Referencia Westlaw: JUR 2006, 169749.

cimiento del acusado ⁸⁹. Así, por ejemplo lo hace, precisamente en un delito contra la Hacienda Pública, una reciente Sentencia de la Audiencia Provincial Madrid, en la que la cuestión planteada era si se tomaba en consideración el día de presentación de la *denuncia* como acto interruptivo de la prescripción o si lo que se tomaba en consideración era el *auto* que dictó el Juez de Instrucción para considerar que el procedimiento se dirigía contra el recurrente. Si la prescripción se interrumpiera por la mera denuncia se llegaría a la conclusión de que no podría estimarse prescrito el delito, mientras que si se exigiera que el acto que interrumpe la prescripción fuera el acto judicial, sí sería de aplicación el instituto de la prescripción y, por tanto, procedería la absolución del acusado. La Audiencia declaró prescrito el derecho de la Administración tributaria y absolvió al acusado ⁹⁰.

No faltan, como hemos dicho, pronunciamientos de Tribunales ordinarios en contra de esta tesis y que inaplican la doctrina sentada en la Sentencia del Tribunal Constitucional 63/2005 ⁹¹. No

⁸⁹ Auto de la Audiencia Provincial La Rioja núm. 80/2006 (Sección 1.^a), de 10 mayo (JUR 2006\169162), en la que la Audiencia dice que «no ignora el Tribunal la doctrina de la Sala Segunda del Tribunal Supremo, respecto a la cuestión planteada, expuesta ad. ex. en SSTs número 879/2002 de 17 de mayo (RJ 2002, 6389), y número 751/2003, de 28 de noviembre (RJ 2004, 91)», pero que, «sin embargo, la STC número 63/2005, de 14 de marzo, es contundente»; también Sentencia de la Audiencia Provincial Madrid núm. 386/2006 (Sección 23), de 10 julio (JUR 2007\63943), que dice «aun otorgando eficacia interruptiva de la prescripción a las denuncias formuladas (...) el juzgado de instrucción no practicó diligencia alguna para averiguar la identidad del apelante ni de aquellas personas que habían desarrollado alguna de las actividades reseñadas en la denuncia en relación con el lugar del accidente. Por ello es evidente que ha transcurrido con exceso el plazo de la prescripción de la falta cuando el procedimiento se dirigió contra el apelante». Es también interesante el Auto de la Audiencia Provincial Barcelona núm. 401/2006 (Sección 7), de 24 mayo (ref Westlaw JUR 2006\259615) en el que puede leerse «la diligencia del Juez y de la parte acusadora es también, por consiguiente, una de las finalidades que con carácter inmediato persigue la prescripción penal, en el entendimiento de que toda negligencia de uno y otra conduce a favorecer al supuesto delincuente con la eventual impunidad de su conducta. Esta voluntad claramente manifestada por el legislador penal de que el ejercicio del *ius puniendi* se construya a un marco temporal preestablecido se vería contrariada de considerarse, como así lo ha hecho la Sentencia recurrida que, para estimar interrumpido el plazo de prescripción en cada caso señalado, basta con la simple presentación de una denuncia o de una querrela sin necesidad de que para ello medie acto alguno de interposición judicial (...) De manera que será únicamente el Juez quien puede llevar a cabo esa actuación de dirección procesal del procedimiento contra el culpable que requiere el artículo 132.2 del Código Penal para considerar interrumpido el plazo de prescripción del delito en cuestión (...) si bien es cierto que los denunciantes o querellantes tienen un tiempo limitado para el ejercicio de su derecho a entablar la acción penal, y que ese plazo coincide con el establecido para el ejercicio del *ius puniendi* por parte del Estado, ello no debe hacer olvidar que los que están obligados a poner en marcha el instrumento penal en el indicado plazo son los órganos judiciales, pues solo ellos son titulares del *ius puniendi* en representación del Estado (por todas, STC 115/2004, de 12 de julio, F 2)».

⁹⁰ Se trata de la Sentencia núm. 475/2006 (Sección 15), de 14 diciembre, referencia Westlaw JUR 2007\162769. La misma da cuenta de la evolución de la doctrina del Tribunal Supremo y del Tribunal Constitucional acerca del 132.2 del Código Penal.

⁹¹ Auto de la Audiencia Provincial Barcelona núm. 299/2005 (Sección 6), de 2 mayo (referencia Westlaw JUR 2005\171277), Auto de la Audiencia Provincial Tarragona núm. 355/2006 (Sección 4), de 14 septiembre (referencia Westlaw JUR 2007\114133), Sentencia de la Audiencia Provincial Santa Cruz de Tenerife núm. 76/2007 (Sección 2), de 26 enero (referencia Westlaw JUR 2007\156773), y con argumentos ciertamente discutibles –como la exigencia de reiteración en una sentencia del Constitucional– la Sentencia de la Audiencia Provincial Madrid núm. 461/2007 (Sección 16), de 7 junio (referencia Westlaw ARP 2007\549) en la que puede leerse: «esta Sala considera que la Sentencia 63/2005 del Tribunal Constitucional, con el respeto que la decisión de tan Alto Tribunal merece, tiene alcance limitado precisamente al recurso de amparo que se resuelve en dicha Sentencia. Se ha de tener en cuenta que estamos ante una situación, la reflejada en dicha Sentencia 63/2005 que podemos denominar "patológica" y es la demora de más de dos años en el pronunciamiento por parte de un Juzgado de Instrucción, sobre la pertinencia de la admisión a trámite de una querrela. Indudablemente la demora es excesiva y ello afecta a derechos fundamentales de los ciudadanos, ante cuya vulneración, con buen criterio, sale al paso el Tribunal Constitucional. La cuestión clave es si los argumentos empleados por el Tribunal Constitucional en dicha sentencia son exactamente de aplicación en todos los casos. Probablemente lo serían para situaciones similares,

obstante, debe destacarse muy especialmente que, si bien es cierto que, tras la Sentencia 63/2005 del Tribunal Constitucional, el Tribunal Supremo ha dictado otras en las que continúa manteniendo su criterio respecto a la interrupción de la prescripción, no es menos cierto que ha dictado una, de fecha 22 de junio de 2005 ⁹², en la que aplica esta doctrina constitucional, mencionando expresamente la Sentencia 63/2005.

6. EL DERECHO A NO AUTOINCRIMINARSE Y A NO DECLARARSE CULPABLE

Otro de los principios penales y de Derecho sancionador que no debe perderse de vista en la defensa de un sujeto sometido a un procedimiento sancionador, acusado de cometer infracción tributaria, es **el derecho a no autoincriminarse y a no declararse culpable**, principio de fuerte calado y larga tradición en el Derecho penal, que ha venido siendo introducido poco a poco y muy sutilmente en el ámbito tributario.

Ya la Carta de Derechos de la Constitución americana de 1791 recoge el privilegio en el artículo Quinto y el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos hecho en Nueva York el 16 de diciembre de 1966, en su artículo 14.3 g). Sin embargo, en el Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales, de 4 de noviembre de 1950, no se encuentra expresamente, aunque varias sentencias del Tribunal Europeo de Derechos Humanos (TEDH) lo han reconocido como implícito en el derecho de defensa o a un proceso equitativo. Así, en la sentencia *Bendenoun contra Francia*, de 24 de febrero de 1994, el TEDH entiende que en el concepto *acusación penal* del artículo 6.1 del Convenio Europeo de Derechos Humanos podrían entrar los procedimientos jurisdiccionales relativos a los ilícitos tributarios.

Es un derecho que, está aceptado, **no opera en el ámbito de las declaraciones tributarias** ⁹³. Así, fue precisamente en un asunto español, en la Sentencia del TEDH de 22 de marzo de 2005, en asunto *Blanca Rodríguez-Porto Pérez* contra Reino de España, en un caso de delito contra la

es decir, excesiva e injustificada demora del órgano judicial para decidir sobre la admisión a trámite de la querella, pero el caso que nos ocupa no es igual (...). Por otro lado la tesis contenida en la Sentencia 63/2005 del Tribunal Constitucional no ha tenido continuidad en posteriores decisiones del Alto Tribunal y frente a ella se ha alzado el citado Acuerdo del Pleno no jurisdiccional del Tribunal Supremo de fecha 12 de mayo de 2005 (JUR 2005, 167138) y en múltiples resoluciones anteriores y posteriores del Tribunal Supremo [21 de julio de 2006 (RJ 2006, 7090), 21 de junio de 2006 (RJ 2006, 4927)]. A ello cabe añadir que no estamos hablando, respecto a la Sentencia del Tribunal Constitucional 63/2005 de una decisión del Pleno, sino de una Sala y que hubo dos votos particulares disidentes».

⁹² STS núm. 753/2005 (Sala de lo Penal), de 22 junio, en Recurso de Casación núm. 1168/2004 (referencia RJ 2005, 5002): «ocurre que el artículo 132.2 del CP, interpretado en la forma que impone su contexto normativo y con el rigor semántico que requiere el *ius puniendi*, obliga a entender que el único *procedimiento* cuyas actuaciones tienen legalmente la eficacia de interrumpir la prescripción es el propiamente criminal. Así es en reiterada jurisprudencia de esta sala, con expresión en sentencias que van desde la de 2 de julio de 1878 a otras mucho más recientes, como la de 6 de julio de 1990 (RJ 1990, 6244), que requiere una *actividad instructora*, o la de 1151/1999, de 9 de julio (RJ 1999, 5938), que se refiere a la *sumisión a procedimiento penal*. Y lo mismo en la del Tribunal Constitucional 63/2005, de 14 de marzo (RTC 2005, 63), que identifica como órganos judiciales con habilitación legal para la realización de actos de esa trascendencia a los que *ejercen la función de interpretar y aplicar las normas penales*, y, como marco exclusivo de estos, al proceso penal».

⁹³ STEDH de 22 de marzo de 2005, en asunto *Blanca Rodríguez-Porto Pérez* contra Reino de España.

Hacienda Pública, cuando el Tribunal declaró inadmisible, por falta de fundamento, la demanda de la recurrente, quien había considerado que su condena no respetaba su derecho a guardar silencio y a no confesarse culpable. El Tribunal recuerda su jurisprudencia constante según la cual, aunque el artículo 6 del Convenio no los mencione expresamente, el derecho a guardar silencio y el derecho a no confesarse culpable, son normas internacionales generalmente reconocidas en el seno de la noción del proceso justo consagrada por dicho artículo ⁹⁴. Concretamente, **el derecho a no confesarse culpable presupone que, en un asunto penal, la acusación trata de basar su argumento sin recurrir a elementos de prueba obtenidos por coacción o presión, ignorando la voluntad del acusado** ⁹⁵. El derecho a no confesarse culpable concierne, en primer lugar, al respeto de la determinación de un acusado a guardar silencio; el Tribunal verifica si la demandante fue obligada a testificar en su contra o a acusarse *durante el proceso penal* emprendido en su contra, vulnerando de esta manera su derecho a no contribuir a su propia acusación. Pero, tal como había señalado el Tribunal Constitucional en su decisión de 10 febrero 2003, el Tribunal recuerda que *los derechos invocados por la demandante solo despliegan sus efectos en el marco de un proceso penal. Como el delito procedía de que la demandante había omitido señalar el incremento de su patrimonio en el marco de una declaración de renta que debía cumplimentar con anterioridad a la apertura del proceso penal en su contra, el Tribunal estima que los derechos a guardar silencio y a no confesarse culpable no están en juego en este caso*, no pudiéndose considerar la obligación de declarar sus ingresos una medida que obliga a esta a contribuir a su propia acusación ⁹⁶.

No obstante lo anterior, y aunque el principio no juegue en el ámbito de las declaraciones tributarias, sí **se aplica a todo procedimiento dirigido a la imposición de una sanción** ⁹⁷, de forma que **en el seno de un procedimiento sancionador no pueden tenerse en cuenta datos obtenidos coactivamente en el procedimiento de comprobación e investigación** ⁹⁸. Por tanto, puede sostenerse que **también en procedimientos de captación de información que puedan dar lugar a un procedimiento de comprobación e inspección, que pueda a su vez conducir a una sanción**, debería tenerse presente este derecho.

En efecto, puede sancionarse la negativa a colaborar con la Administración en la cuantificación de la obligación tributaria, pero la cuestión adquiere tintes distintos **si se trata de información obtenida bajo coacción tendente a sancionar**, pues **de la jurisprudencia del TEDH se desprende que ni se puede sancionar por no aportar, bajo coacción, pruebas incriminatorias, ni se puede sancionar tampoco con base precisamente en estas pruebas aportadas bajo amenaza de sanción**, pues en ambos casos se está vulnerando este derecho.

⁹⁴ *Heaney y Mc.Guinness* contra Irlanda, Sentencia de 21 de diciembre de 2001, ap. 40.

⁹⁵ *Saunders* contra Reino Unido, Sentencia de 17 de diciembre de 1996, ap. 68.

⁹⁶ *Serves* contra Francia, Sentencia de 20 de octubre de 1997, ap. 47.

⁹⁷ Ramón FALCÓN Y TELLA: «El carácter reservado de la información tributaria: la sentencia *Saunders* y sus consecuencias sobre el ordenamiento interno», *Quincena Fiscal*, núm. 12/1997. El profesor afirma que no cabe utilizar, en el seno de un procedimiento sancionador, datos obtenidos coactivamente en el procedimiento de comprobación e investigación.

⁹⁸ Véase el trabajo de Ángel AGUALLO AVILÉS y GARCÍA BERRO: «Deber de colaborar con la Administración Tributaria y derecho a no autoincriminarse: un conflicto aparente», *El Asesor Fiscal ante el nuevo siglo*, AEDAF, Madrid, 2000, pág. 97.

Así, en las sentencias que resolvieron los asuntos *Funke* contra Francia ⁹⁹, *Saunders* contra Reino Unido ¹⁰⁰ y *JB* contra Suiza ¹⁰¹ se entendió que, el derecho a no declarar contra uno mismo, se encontraba implícito en el derecho de defensa o a un proceso equitativo. Así, en opinión del demandante sr. Funke, su condena penal por negarse a entregar los documentos solicitados por las aduanas violó su derecho a un proceso equitativo, garantizado por el artículo 6.1, y la Administración habría violado el derecho a no declarar contra sí mismo, principio general consagrado tanto en los ordenamientos jurídicos de los Estados contratantes como por el Convenio Europeo y el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos; el Tribunal ¹⁰² «constata que las aduanas provocaron la condena del señor Funke para obtener determinadas pruebas que presumían que existían pero de las que no tenían certeza. **No pudiendo o no queriendo obtenerlas por otro medio, intentaron obligar al demandante a que les entregara él mismo la prueba de los delitos** que había cometido. Las particularidades del derecho aduanero ¹⁰³ no justificarían tal violación del derecho, de todo "acusado" en el sentido autónomo que el artículo 6 atribuye al término, de guardar silencio y no contribuir a su propia incriminación. Por tanto, ha existido violación del artículo 6.1».

Posteriormente, las sentencia recaída en los asuntos *Weh* contra Austria ¹⁰⁴ aclara que, si bien **se puede entender vulnerado el derecho a no declarar contra uno mismo por la aportación de pruebas incriminatorias bajo coacción en un procedimiento distinto al penal, es necesario que exista un «vínculo concreto suficiente con dicho procedimiento»**; de otra forma, es decir, sin ese vínculo concreto y suficiente, «el uso de la fuerza de la coacción (por ejemplo, la imposición de una multa) para obtener información no vulnera los derechos del demandante a guardar silencio y a no inculparse».

En sentido semejante se pronuncia en el asunto *Rieg* contra Austria ¹⁰⁵: «si no existe un vínculo concreto y suficiente entre dichos procesos criminales, el uso de los poderes coercitivos (es decir, la imposición de una multa) para obtener información, no plantea un conflicto con el derecho del demandante a permanecer en silencio ni con su privilegio de no incriminarse». Meses después, en *Shannon* contra Reino Unido ¹⁰⁶, «el Tribunal concluye que la obligación que tenía el demandante de presentarse ante los investigadores financieros y de responder a sus cuestiones, que concernía a los hechos por los que se le imputaban varios delitos, era incompatible con su derecho a no contribuir en su propia acusación».

Aunque debe distinguirse entre la coacción que se ejerce **en un procedimiento penal** para obtener pruebas incriminatorias y la coacción que se ejerce **en un procedimiento de comprobación, como el de inspección, con vías a un posterior procedimiento sancionador**, en ambos casos el Tribunal de Estrasburgo **ha anulado las sanciones** que traían causa en estas pruebas obtenidas del

⁹⁹ STEDH de 25 de febrero de 1993.

¹⁰⁰ STEDH de 17 de diciembre de 1996.

¹⁰¹ STEDH de 3 de mayo de 2001.

¹⁰² Apartado 44 de la sentencia.

¹⁰³ Apartados 30-31 de la sentencia.

¹⁰⁴ STEDH de 8 de abril de 2004.

¹⁰⁵ STEDH de 24 de marzo de 2005.

¹⁰⁶ STEDH de 4 de octubre de 2005, apartado 41.

propio acusado bajo coacción. No obstante, esta afirmación debe matizarse, pues como el Tribunal recuerda en el asunto *Shannon* contra Reino Unido, **no toda medida coercitiva permite concluir con una vulneración injustificada del derecho a no autoinculparse**: primero porque, como por ejemplo se dijo en el asunto *Saunders*, hay una serie de **elementos cuya existencia es independiente de la voluntad del acusado y que escapan del campo de aplicación de este derecho en litigio, como los documentos obtenidos en virtud de una orden** ¹⁰⁷. Y segundo porque, en otros asuntos en los que no existe ningún proceso diferente al sancionador –pendiente o ya emprendido–, el Tribunal ha concluido con la no violación del derecho a no autoinculparse ¹⁰⁸.

Y nótese un tercer matiz: en la sentencia que resolvió el caso *Shannon* contra el Reino Unido se dijo algo ciertamente interesante y es que no es obligatorio que los elementos potencialmente incriminatorios obtenidos por coacción hayan sido realmente utilizados en el marco de un proceso penal para poder considerar aplicable el derecho a no autoinculparse. Ya en el asunto *Heaney y McGuinness* ¹⁰⁹ se manifestó que los demandantes podían aprovecharse de los artículos 6.1 y 6.2 «incluso habiendo sido posteriormente absueltos del delito por el que originariamente habían sido perseguidos». El Tribunal afirmó que el señor Shannon podía «alegar la vulneración de su derecho a no autoinculparse a pesar de que en el proceso penal no se utilizaron elementos autoincriminatorios o invocaciones al no respeto de la obligación a ofrecer información» ¹¹⁰.

Por su parte, el **Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (TJCE)**, ha analizado la trascendencia de **aportar pruebas en un procedimiento sancionador propiamente dicho, dictaminando que, en efecto, no hay obligación de dar respuestas autoincriminatorias** en el seno de un procedimiento de este tipo, si bien con base en la vulneración del derecho de defensa ¹¹¹, **pues aunque el principio general que consagra el derecho a no declarar contra sí mismo no está expresamente recogido en normas de Derecho comunitario primario o derivado, forma parte del Derecho comunitario** en tanto que principio consagrado por los Derechos de los Estados miembros, por el Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y Libertades Fundamentales, de 4 de noviembre de 1950 y por el Pacto internacional de Derechos civiles y políticos, de 19 de diciembre de 1966. No obstante, **la protección ofrecida por el TJCE no es tan amplia como la que parece desprenderse de la jurisprudencia del TEDH**. Puede leerse en el caso *Orkem* que:

«con carácter general, los ordenamientos jurídicos de los Estados miembros únicamente reconocen el derecho de no declarar contra sí mismo **a la persona física acusada de una infracción**

¹⁰⁷ Véase Sentencia *Saunders*, ya citada, ap. 69.

¹⁰⁸ Véase Sentencia *Weh*, antes citada, y la decisión *Allen* contra Reino Unido, núm. 76574/2001, CEDH 2002-VIII; en esta última se dijo que el hecho de que el interesado pudiera mentir con la única finalidad de impedir a las autoridades fiscales descubrir los hechos susceptibles de justificar el inicio de diligencias no bastaría para hacer jugar el derecho a no autoinculparse, dado que no existía ningún proceso penal pendiente o emprendido contra el demandante.

¹⁰⁹ STEDH de 21 de diciembre de 2000, aps. 43-46.

¹¹⁰ Apartado 35 de la Sentencia *Shannon* antes citada.

¹¹¹ Así, por ejemplo, en la Sentencia de 18 de octubre de 1989, Asunto *Orkem contra Comisión*, en la que el Tribunal afirmó que la Comisión, al obligar, mediante su solicitud de información a la empresa a confesar una infracción del artículo 85 del Tratado CEE (la Comisión se había propuesto conducir a la demandante a confesar su participación en un acuerdo destinado a limitar o a controlar la producción o las ventas o a repartirse los mercados), había vulnerado el derecho de defensa de la demandante.

en el marco de un proceso penal» y que «el análisis comparativo de los Derechos nacionales no permite llegar a la conclusión de que exista, como común a los Derechos de los Estados miembros, tal principio en favor de las personas jurídicas y en el ámbito de las infracciones de naturaleza económica»¹¹².

El Tribunal de Luxemburgo no ha dicho con rotundidad (como sí ha hecho el Tribunal de Estrasburgo) que se vulnere el derecho a no declarar contra uno mismo por la utilización de pruebas autoincriminatorias obtenidas de forma coactiva **en procedimientos previos a los sancionadores, como en procedimientos de solicitud de información** o en procedimientos civiles. En la sentencia que resolvió los asuntos *Hoechst AG* contra la Comisión¹¹³, el TJCE afirmó que, si bien en la sentencia *Michelin*¹¹⁴, *se había observado que el derecho de defensa debe ser respetado en los procedimientos administrativos que pueden dar lugar a una sanción, ha de evitarse, al mismo tiempo, que el mencionado derecho quede irremediabilmente dañado en los procedimientos de investigación previa*, especialmente en las verificaciones, que pueden tener un carácter determinante para la constitución de pruebas del carácter ilegal de conductas de las empresas susceptibles de generar la responsabilidad de estas. **No obstante, el Tribunal no llegó a afirmar que el derecho a no declarar contra uno mismo opera en estos procesos** de investigación previos a los sancionadores, sino que dijo que, «si bien algunas manifestaciones del derecho de defensa solo afectan a los procedimientos de naturaleza contradictoria que siguen a una comunicación de los cargos imputados, otras, como el derecho a asesoramiento jurídico y el derecho a la confidencialidad de la correspondencia entre Abogado y cliente¹¹⁵, deben ser respetadas ya en la fase de investigación previa». Por tanto, **no mencionó el derecho a la no autoincriminación entre los derechos que deben ser respetados en fase de investigación.**

La vulneración no se producirá a menos que estos procedimientos puedan dar lugar a sanciones o ser indicio que justifique la apertura de una investigación previa a un procedimiento sancionador. Puede leerse en la Sentencia *Postbank*¹¹⁶, *que «de las consideraciones que preceden resulta que la limitación de la facultad de investigación de la Comisión (...) por lo que se refiere a la obligación de que una empresa responda a preguntas, limitación que el Tribunal de Justicia ha deducido del principio del respeto del derecho de defensa en la citada sentencia Orkem* contra Comisión, no se puede transponer a un proceso civil nacional de aplicación de los artículos 85 y 86 del Tratado, que versa exclusivamente sobre relaciones privadas entre particulares, pues tal procedimiento no puede dar lugar, directa o indirectamente, a que una autoridad pública imponga una sanción. Sin embargo, **una autoridad nacional no puede utilizar dichas informaciones como medio de prueba de una infracción** de las normas sobre la competencia en el marco de un procedimiento que **pueda dar lugar a sanciones o como indicio que justifique la apertura de una**

¹¹² Asunto C-374/1987 apenas citado. En aquel caso se trataba de infracciones en materia de Derecho de la competencia.

¹¹³ Sentencia que resolvió los asuntos acumulados 46/87 y 227/88, *Hoechst AG* contra la Comisión, de 21 de septiembre de 1989.

¹¹⁴ Sentencia de 9 de noviembre de 1983, *Michelin* (Asunto 322/81, Rec. 1983, p. 3641, apartado 7).

¹¹⁵ Derecho reconocido por este Tribunal en la Sentencia de 18 de mayo de 1982, AM & S, 155/79, Rec. 1982, pág. 1.575.

¹¹⁶ Sentencia de 10 de noviembre de 1993, que resuelve el asunto C-60/92, *Postbank*.

investigación previa a tal procedimiento». El Tribunal **niega además la vulneración de este derecho cuando no se hubiera podido demostrar que las respuestas ofrecidas a las preguntas se utilizaran a efectos de inculpación** ¹¹⁷.

Nótese aquí la diferencia con la doctrina del TEDH, que entiende vulnerado este derecho aun cuando los elementos autoincriminatorios no se utilizaran para la condena. Por tanto, en efecto, **no es que no pueda obligarse a alguien a aportar cierta información, es que no podrá sancionarse con base precisamente en información obtenida en esos procedimientos no sancionadores bajo coacción.** Y para el TJCE **no se entenderá vulnerado este derecho si finalmente el acusado fuera absuelto.**

De hecho, también ha afirmado el Tribunal que, si bien la Comisión no puede obligar a una empresa a reconocer su participación en una infracción, no por ello se le impide que, al fijar el importe de la multa, tenga en cuenta la ayuda que esta empresa le haya prestado voluntariamente para probar la existencia de la infracción ¹¹⁸.

La clave de la vulneración o no del derecho de defensa, en los requerimientos de información que pueden resultar autoincriminatorios, creo que puede encontrarse en si lo solicitado es algo cuya prueba incumbe a la autoridad que solicita la información. Así puede deducirse de varias sentencias recientes, en las que se dice que la Comisión, al solicitar información, no puede imponer a la empresa la obligación de dar respuestas que impliquen admitir la existencia de una infracción cuya prueba incumbe precisamente a la propia Comisión. Así por ejemplo, puede deducirse de la Sentencia de 7 de enero de 2004 ¹¹⁹, o de la Sentencia de 29 junio 2006 ¹²⁰, en la que el Tribunal afirmó:

«La Comisión tiene la potestad de obligar a dicha empresa a que facilite toda la información necesaria relacionada con hechos de los que pueda tener conocimiento y a que le presente, si fuere preciso, los documentos correspondientes que obren en su poder, incluso si estos pueden servir para probar contra ella o contra cualquier otra empresa la existencia de una conducta contraria a la competencia.

En cambio, es bien distinta la situación en la que la Comisión pretende obtener respuestas por parte de una empresa que es objeto de una investigación que impliquen admitir la existencia de una infracción cuya prueba incumbe a la Comisión».

Trasladando esta doctrina, dictada para infracciones en materia de Derecho de la Competencia, a nuestro ámbito y a nuestro país, creo que puede afirmarse que **si en nuestra LGT se ha con-**

¹¹⁷ Por ejemplo, STJCE Luxemburgo (Pleno) de 15 octubre 2002, Apartado 292.

¹¹⁸ Por ejemplo, STJCE Luxemburgo (Sala Primera) de 14 julio 2005.

¹¹⁹ *A sensu contrario*, pues la STJCE (Sala Quinta) de 7 de enero de 2004 considera no vulnerado el derecho de defensa: «El reconocimiento de un derecho a guardar silencio en los términos definidos por Buzzi Unicem, que produciría el efecto de proteger a los miembros de una asociación de empresas al impedir que esta declare contra ellos excedería de lo que es necesario para preservar el derecho de defensa de las empresas y constituiría un obstáculo injustificado para el cumplimiento, por parte de la Comisión, de la misión consistente en velar por el respeto de las normas sobre competencia en el mercado común».

¹²⁰ Sentencia que resolvió el asunto núm. C-301/2004-P (apartados 41 y 42).

sagrado, en materia de carga de la prueba, el principio general de que quien alega algo, debe probarlo ¹²¹, en aquellos casos en que sea la Administración tributaria la que quiera hacer valer su derecho, deberá probarlo, y no podrá exigir al sujeto que aporte pruebas que podrían conducirle a una sanción cuando a ella misma incumba la carga de la prueba.

Piénsese en este caso que me consta se ha dado en la realidad. La Administración justifica un Acta de Inspección y su consiguiente liquidación tributaria en que, según sus cálculos, realizados a la vista de facturas (que en su momento tuvo a su disposición pero que «ha extraviado» y no se encuentran en el expediente administrativo), debe aumentarse la base imponible declarada. Ante la inexistencia de dichas facturas en el expediente, la Inspección aplica el método de estimación indirecta. Pues bien, entiendo que, llegados a la vía contenciosa, la Administración no puede pedir al contribuyente que aporte las facturas para completar el expediente sin vulnerar con ello el derecho a no declarar contra uno mismo. Ello porque **la aportación coactiva de dichas facturas por parte del obligado tributario supondría declarar contra sí mismo, en la medida que la prueba de que los hechos que constan en la Diligencia son ciertos corresponde a la Inspección.**

Nuestro Tribunal Constitucional viene reconociendo la virtualidad del derecho a no autoincriminarse, protegido en nuestro artículo 24.2 de la Constitución, en el procedimiento administrativo sancionador ¹²², derecho conectado con la presunción de inocencia que se pone en relación con la carga de la prueba. Así, tiene manifestado que la declaración inculpatoria del coacusado, que es una prueba constitucionalmente legítima, «ha de venir mínimamente corroborada por algún hecho, dato o circunstancia externa para constituir prueba de cargo bastante en orden a destruir la presunción de inocencia, por cuanto al acusado le asiste el derecho a guardar silencio total o parcialmente y no está sometido a la obligación jurídica de decir la verdad, de modo que **sus manifestaciones, cuando son la única prueba, no alcanzan la suficiente entidad para desvirtuar aquella presunción**» ¹²³.

¹²¹ El artículo 105 de la Ley 58/2003 preceptúa que «en los procedimientos de aplicación de los tributos, quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo».

¹²² STC núm. 45/1997 (Sala Primera), de 11 marzo, FJ 7: «Tampoco la conducta del recurrente, negándose a colaborar con la Administración en la identificación del piloto de su barco en el momento de ocurrir los hechos objeto de la sanción administrativa, es suficiente para destruir la presunción de inocencia que, como derecho fundamental, le protege y tutela. Nadie está obligado a declarar contra sí mismo. Según se recuerda en la STC 197/1995 «no puede suscitar duda que el derecho a no declarar contra sí mismo, en cuanto garantía instrumental del derecho de defensa al que presta cobertura en su manifestación pasiva, rige y **ha de ser respetado, en principio, en la imposición de cualesquiera sanciones administrativas**, sin perjuicio de las modulaciones que pudiera experimentar en razón de las diferencias existentes entre el orden penal y el derecho administrativo sancionador, pues los valores esenciales que se encuentran en la base del artículo 24.2 de la CE no quedarían salvaguardados si se admitiera que la Administración pudiera compeler u obligar al administrado a confesar la comisión o autoría de los hechos antijurídicos que se le imputan o pudieran imputar o a declarar en tal sentido. El ejercicio del *ius puniendi* del Estado en sus diversas manifestaciones está sometido al juego de la prueba de cargo o inculpativo de la conducta reprochada y a un procedimiento en el que la persona a la que se le imputa o pueda imputar aquella pueda ejercer su derecho de defensa, de modo que, también en el procedimiento administrativo sancionador, la carga de la prueba de los hechos constitutivos en la infracción vincula a la Administración, que concentra las funciones de acusador y decisor, sin que el sujeto pasivo de la actuación sancionadora esté obligado a declarar contra sí mismo» (fundamento jurídico 7).

¹²³ STC núm. 198/2006 (Sala Segunda), de 3 julio, en la que se citan las SSTC 153/1997, de 29 de septiembre, F 6; 49/1998, de 2 de marzo, F 5; 115/1998, de 1 de junio, F 5; 68/2001, de 17 de marzo, F 5; 57/2002, de 11 de marzo, F 4; 207/2002, de 11 de noviembre, F 2; 65/2003, de 7 de abril, F 5; 55/2005, de 14 de marzo, F 1; y 1/2006, de 16 de enero, F 6.

En materia tributaria lo ha hecho recientemente, sobre la base de las sentencias del TEDH, pero en esta ocasión ha considerado que el derecho a no declarar contra sí mismo y no confesarse culpable, por su propia inclusión en el artículo 24.2 de la CE, entre las garantías que disciplinan el proceso penal, solo despliega sus efectos en el marco de un proceso penal en curso o ante la existencia de *actuaciones dirigidas a la eventual determinación de responsabilidades penales* ¹²⁴.

Probablemente quepa interpretar que con la expresión *actuaciones dirigidas a la eventual determinación de responsabilidades penales* se puede referir el Constitucional, no solo las actuaciones llevadas a cabo por el propio Ministerio Fiscal o el Juez de instrucción, sin intervención previa de la Administración tributaria, sino también a las actuaciones a las que alude el artículo 180 de la Ley 58/2003 ¹²⁵. Porque entiendo que en los supuestos en los que existe una conducta presuntamente delictiva y la Administración tributaria tiene obligación de abstenerse de continuar el procedimiento y de pasar el tanto de culpa a la jurisdicción penal, la Inspección tributaria se transforma en una especie de inspección prejudicial o de auxilio al órgano judicial, teniendo sus actuaciones o informes el carácter de denuncia dirigida al Juzgado a través de la Fiscalía, esto es, de *notitia criminis* a la que se ha llegado, precisamente, por la colaboración del contribuyente que ha aportado los elementos de prueba incriminatoria que fundamentan la acusación.

El Constitucional no llega, no obstante, a otorgar el amparo solicitado, por considerar que la prueba se había obtenido no del propio sujeto infractor, sino de un tercero ¹²⁶. La argumentación (que se ha reiterado en alguna sentencia posterior ¹²⁷) es, si no criticable, cuanto menos discutible, dado que el recurso había sido presentado por el consejero delegado de una sociedad y había sido él mismo condenado como autor de dos delitos contra la Hacienda Pública relativos a las obligaciones fiscales en concepto de IVA e IS de la sociedad de la que él era consejero.

¹²⁴ En STC 18/2005, de 1 de febrero, donde se consagra la doctrina ya anticipada por el ATC núm. 39/2003 (Sala Segunda, Sección 4.ª), de 10 de febrero. Posteriormente, en el mismo sentido se pronuncia en Sentencia 68/2006 (Sala Primera), de 13 marzo.

¹²⁵ Véase Isaac MERINO JARA: «Autoinculpación y delitos contra la Hacienda pública», *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, Parte Presentación núm. 4/2005.

¹²⁶ Fundamento jurídico segundo, *in fine*, de la STC 18/2005: «no ha existido la vulneración denunciada en tanto que de los autos se desprende inequívocamente que, ni el procedimiento de comprobación e investigación tributaria en el que se obtuvo la información incriminatoria se siguió contra el solicitante de amparo, ni durante el curso del citado procedimiento le fueron reclamados al Sr. J. M. los documentos que contenían dicha información, ni se ejerció coacción de ninguna clase contra él ni, por último, el finalmente condenado aportó dato alguno que contribuyera a su propia incriminación»; y fundamento jurídico cuarto, *in fine*: «No apreciándose la existencia del requisito subjetivo de que la coacción haya sido ejercida por el poder público sobre la persona que facilitó la información incriminatoria y que finalmente fue la destinataria de las medidas punitivas, debe desestimarse el recurso de amparo en este punto».

¹²⁷ STC núm. 68/2006 (Sala Primera), de 13 marzo: «De todo lo anterior se desprende inequívocamente que la información que se utilizó para fundamentar la condena contra el ahora solicitante de amparo se requirió a una persona distinta del mismo –la entidad Bravo Management, SL–, que la coacción prevista en la Ley se ejerció exclusivamente contra la citada entidad y, finalmente, que dicha información fue aportada por los representantes de la misma», para concluir (fundamento sexto) «que del mismo modo que en la STC 18/2005 (RTC 2005, 18), hemos de concluir que "no apreciándose la existencia del requisito subjetivo de que la coacción haya sido ejercida por el poder público sobre la persona que facilitó la información incriminatoria y que finalmente fue la destinataria de las medidas punitivas, debe desestimarse el recurso de amparo"».

Al eludir cualquier consideración de fondo sobre el contenido y extensión del derecho a no autoinculparse en el ámbito de los procedimientos de comprobación tributaria, el Tribunal ha perdido una magnífica oportunidad para sentar doctrina al respecto. Y ello porque en el Derecho penal español rige el principio *societas delinquere non potest*, que impide que pueda exigirse responsabilidad penal a una persona jurídica (no así en Derecho sancionador, en que las sociedades sí pueden ser sujetos infractores ¹²⁸), de manera que los responsables penales de los delitos cometidos en el seno de sociedades *siempre* son personas físicas. Por ello, debe destacarse especialmente la importancia del principio de responsabilidad, que no puede ser objetiva, de modo que no es el mero desempeñar el cargo de administrador lo que da lugar a responsabilidad, sino el llevar a cabo, en la práctica, la conducta defraudatoria, como manifestación particular de la dirección económica de la sociedad. Y en el caso, el Presidente y Consejero Delegado llevaron a cabo la conducta material de defraudar a Hacienda, en tanto en cuanto llevaba la dirección económica de la sociedad y, por ello fue condenado como autor de dos delitos contra la Hacienda Pública, en concepto de IVA e IS.

Lo que me atrevería a cuestionar de la argumentación del Constitucional es su interpretación excesivamente formalista, y en contra del acusado, al expresar que el sujeto pasivo de esos tributos no es el administrador sino la propia sociedad y, que dado que toda la documentación *se le había requerido a la sociedad* (aunque la había aportado el acusado) no se habría vulnerado el derecho a no declarar contra sí mismo, del que es titular el recurrente en amparo, esto es, el administrador.

Recientemente, el Tribunal Constitucional ha reconocido el amparo con base en el derecho a no declarar contra uno mismo, no en el ámbito tributario, pero quizás pueda entenderse que, *a sensu contrario* de lo que en la sentencia se dice, el amparo podría operar en el ámbito tributario. Se trata de la Sentencia 75/2007, de 16 de abril, y en ella se dice que los derechos a no declarar contra sí mismo y a no declararse culpable «constituyen garantías o derechos instrumentales del genérico derecho de defensa del acusado, quien, en consecuencia, puede optar por defenderse en el proceso en la forma que estime más conveniente para sus intereses, sin que en ningún caso pueda ser forzado o inducido, bajo constricción o compulsión alguna, a declarar contra sí mismo o a confesarse culpable» ¹²⁹. Pero, y esto es lo que quisiera destacar, argumenta el Tribunal que **«la legislación española no sanciona la falta de colaboración del acusado con la Administración de Justicia y no lo somete a la obligación jurídica de decir la verdad, sin que puedan por tanto extraerse consecuencias negativas para el acusado exclusivamente del ejercicio del derecho a guardar silencio, o de los derechos a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable»** ¹³⁰.

No hay duda de que, como dice GARCÍA NOVOA, «el procedimiento inspector reúne la condición de *procedimiento administrativo del que pueda derivar en una acción penal* en los términos de la jurisprudencia del TEDH (...) las declaraciones y los datos y antecedentes aportados en este pro-

¹²⁸ En el ámbito tributario, antes a tenor de lo dispuesto en el artículo 77.1 de la Ley General Tributaria 230/1963 y ahora en virtud de lo dispuesto en el artículo 181.1 de la Ley General Tributaria 58/2003.

¹²⁹ Se citan las SSTC 197/1995, de 21 de diciembre, F 6; 161/1997, de 2 de octubre, F 5; 127/2000, de 16 de mayo, F 4; 67/2001, de 17 de marzo, F 6; y 18/2005, de 1 de febrero, entre otras.

¹³⁰ Fundamento jurídico sexto *in fine*.

cedimiento pueden tener *trascendencia penal*. Se trata además de datos y antecedentes que pueden ser exigidos coactivamente, en la medida en que una eventual negativa pudiera ser sancionada como *resistencia, excusa o negativa* prevista en el artículo 78.1 f) de la entonces vigente LGT/1963»¹³¹.

Trasladando todos estos argumentos del Tribunal Constitucional al ámbito tributario, en cuya legislación sí se sanciona la resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria¹³², podría concluirse que, **si al sujeto objeto de actuaciones de comprobación e inspección se le obliga a aportar documentación autoincriminatoria, que será utilizada como prueba de cargo en un procedimiento sancionador, se estarían vulnerando este derecho reconocido en el 24 de la Constitución.**

7. CONCLUSIÓN

Si bien es cierto que el brocardo *iura novit curia* obliga al juez a conocerlos, el estudio, interpretación e invocación de los principios y derechos fundamentales de Derecho sancionador, tanto penal como administrativo, no debe desdeñarse en los procedimientos sancionadores en materia tributaria. Nuestros Tribunales, en consonancia muchas veces con la doctrina de los TEDH y de Justicia de las Comunidades Europeas, y acogiendo los pronunciamientos del Tribunal Constitucional, están dictando sentencias en las que, reiteradamente, están anulando sanciones por haber sido impuestas con vulneración de estos principios. Porque castigar no es recaudar, y no se pueden imponer sanciones al obligado tributario so pretexto del deber de contribuir, pues el ejercicio del *ius puniendi* responde a otras finalidades. Estamos bien lejos de afirmar que se trata de un terreno de garantías y seguridad consolidadas. Queda mucho camino por recorrer hasta alcanzar el pleno reconocimiento de estos derechos en el ámbito tributario. Pero los operadores jurídicos debemos aportar nuestro grano de arena, y solo en esta idea, y sin pretender arribar a conclusiones que cierren su estudio, se han elaborado estas notas para que a esta meta se llegue cuanto antes.

BIBLIOGRAFÍA

Toda la bibliografía utilizada ha sido citada en cada nota a pie de página, por lo que su inclusión se considera una reiteración innecesaria.

¹³¹ César GARCÍA NOVOA: «Una aproximación del Tribunal Constitucional al derecho a no autoinculparse ante la Inspección Tributaria en relación con los delitos contra la Hacienda Pública», *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm. 3/2005.

¹³² Con un artículo en el que el principio de taxatividad o tipicidad queda claramente en entredicho, cuando dice que «constituye infracción tributaria la resistencia, excusa, obstrucción o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria» y cita entre otras «las actuaciones que constituyen tal resistencia, obstrucción, etc.» (art. 203.1 de la Ley 58/2003).

SUPUESTO PRÁCTICO PROFESIONAL (EJERCICIO PROPUESTO PARA EL INGRESO AL CUERPO SUPERIOR DE INSPECTORES DE HACIENDA DEL ESTADO)

[Primera parte del tercer ejercicio de las pruebas de acceso al Cuerpo Superior de Inspectores de Hacienda del Estado. Convocatoria de 23 de noviembre de 2007. Resolución de 10 de mayo de 2007 (BOE de 5 de junio)]

PATRICIA APARICIO GONZÁLEZ

Ex alumna del CEF e Inspectora de Hacienda del Estado

ÁLVARO VALVERDE GONZÁLEZ

Ex alumno y colaborador del CEF

EVA MARTÍN DÍAZ

Profesora del CEF e Inspectora de Hacienda del Estado

Extracto:

DESARROLLAMOS a continuación el supuesto práctico profesional correspondiente a la primera parte del tercer ejercicio de las pruebas de acceso al Cuerpo Superior de Inspectores de Hacienda del Estado (Resolución de 10 de mayo de 2007, BOE de 5 de junio).

A lo largo del dictamen, estructurado en ocho partes, se plantean diferentes supuestos relativos a aspectos de IRPF, IS, IVA e ITP y AJD, Aduanas e Impuestos Especiales y Procedimientos de Gestión Tributaria, Inspección de los Tributos y Recaudación.

En la solución al caso se plantea el problema al cual se enfrenta el opositor, su solución con la fundamentación jurídica adecuada y la actuación inspectora correspondiente.

Palabras clave: IRPF, IS, IVA, ITP y AJD, Aduanas e Impuestos Especiales y Procedimientos de gestión, inspección y recaudación.

ENUNCIADO

I. PLANTEAMIENTO

A partir de la información que se recoge en las páginas siguientes, deberá usted elaborar un dictamen que aborde los aspectos tributarios, civiles y mercantiles, que puedan derivarse de la misma.

El dictamen se estructurará en las siguientes partes que se citan a continuación, para lo cual tendrá en cuenta la información de carácter general contenida en el punto III, y la contenida en cada una de dichas partes.

- Parte 1.^a** Aspectos jurídicos, civiles y mercantiles y aquellos otros de índole tributaria no expresamente contemplados en las otras partes del informe.
- Parte 2.^a** Aspectos relativos al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
- Parte 3.^a** Aspectos relativos al Impuesto sobre Sociedades.
- Parte 4.^a** Aspectos relativos al Impuesto sobre el Valor Añadido y sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.
- Parte 5.^a** Aspectos relativos a Aduanas e Impuestos Especiales.
- Parte 6.^a** Aspectos relacionados con los procedimientos de Gestión Tributaria.
- Parte 7.^a** Aspectos relacionados con los procedimientos de Inspección de los Tributos.
- Parte 8.^a** Aspectos relacionados con los procedimientos de Recaudación.

II. NOTAS

Para la redacción del dictamen, se tendrán en cuenta los siguientes criterios y consideraciones:

- **Los diferentes apartados del dictamen son autónomos e independientes** entre sí; la única correlación entre ellos es la derivada de la información básica que se facilita en el siguiente número **III**.

- La normativa de aplicación de cada apartado, de índole tributaria o de otros ámbitos jurídicos, es la vigente en los períodos, ejercicios o fechas que se especifican; en caso de inexistencia de referencias temporales, la vigencia normativa será la fecha de hoy.
- Cada apartado del dictamen debe atenderse estrictamente, en su formalización, a las exigencias expuestas al final de cada enunciado, obviando otras posibles cuestiones implícitas en el mismo.
- No se precisa ni requiere el cálculo o cuantificación de bases o cuotas tributarias, tanto en los apartados relativos a la calificación de situaciones jurídico-tributarias como en los de índole procedimental.
- La fecha del dictamen es la de hoy.

III. INFORMACIÓN BÁSICA COMÚN A TODOS LOS APARTADOS

La sociedad «ARUCA, SA», con domicilio fiscal en Las Palmas de Gran Canaria, tiene como actividad principal el transporte marítimo de las mercancías semielaboradas «A» procedentes del sureste asiático, para su transformación y distribución posterior como productos terminados, en diferentes mercados.

La mercancía «A» es recibida por la sociedad civil «J & ELECTRA», que en virtud de contrato mercantil de comisión, asume por cuenta de «ARUCA, SA», las obligaciones de consignatario.

«J & ELECTRA» con domicilio fiscal en Madrid, está constituida por don Jenaro PG, socio administrador de «ARUCA, SA», y la mercantil «ELECTRA, SA» con unas participaciones del 25 y 75 por 100, respectivamente.

Las mercancías importadas son entregadas a la empresa «ELECTRA, SA» para ultimar su proceso de elaboración. El producto final, se denomina «A+», siendo comercializado por la sociedad «ARUCA, SA» y por la misma sociedad «ELECTRA, SA» una vez sometido a un proceso de ensamblaje realizado por esta última en su establecimiento fabril de Madrid, donde radica su domicilio fiscal.

La parte de productos terminados «A+» comercializados por «ARUCA, SA» son objeto de exportación a los mismos países del sureste asiático donde se adquirieron las materias primas semielaboradas.

Otra parte de los productos «A+» son vendidos a la mercantil «GAMBOA», constituida y domiciliada en la ciudad de Panamá (territorio calificado como paraíso fiscal), y que mantiene con «ELECTRA, SA» una vinculación económica y de capital. Esta sociedad somete el producto a otra

transformación mediante la incorporación de elementos de alta tecnología, y lo sitúa en territorio español, para su distribución mediante pedido tanto en el mercado nacional como europeo, por una red de comisionistas.

El resto de los productos «A+» se vende a la entidad «ZOR, SA», con domicilio fiscal en Sevilla.

Don Jenaro PG ha sido designado por la sociedad «GAMBOA» como su representante legal en territorio español.

En nombre de «J & ELECTRA», don Jenaro ha formalizado con «GAMBOA» un contrato de arrendamiento sobre un inmueble destinado a almacén y situado en A Coruña.

PARTE 1.^a

La sociedad civil «J & ELECTRA» ha adquirido en A Coruña un inmueble destinado a almacén.

Emita opinión sucinta y razonada, sobre las siguientes cuestiones:

1.º ¿Puede «J & ELECTRA» como sociedad civil inscribirse en el Registro Mercantil?

2.º ¿Puede hacerse constar en el Registro de la Propiedad el inmueble a nombre de «J & ELECTRA»?

Por su parte, don Jenaro PG celebra un contrato de arrendamiento respecto del almacén de A Coruña con la sociedad «GAMBOA» en el que, una cláusula del mismo, lo somete al derecho de Panamá.

Emita opinión sucinta y razonada, sobre las siguientes cuestiones:

3.º ¿Es válida la cláusula de sumisión contenida en el contrato?

4.º ¿Es válido el contrato de arrendamiento?

En relación con la actividad de consignatario de «J & ELECTRA»:

5.º Efectúe una breve referencia a la modalidad y efectos del contrato mercantil de comisión celebrado con la sociedad «ARUCA, SA».

PARTE 2.^a

Don Jenaro, de 66 años de edad, está casado con doña Jimena de 55 años. Tienen cuatro hijos con los que conviven: el mayor tiene 27 años y un grado de minusvalía del 33 por 100 y unas rentas anuales de 10.000 euros. El segundo tiene 22 años y ha obtenido en el ejercicio unas pérdidas patrimoniales, por importe de 800 euros. El tercero tiene 19 años y ha obtenido en el ejercicio rentas por importe de 3.000 euros. Finalmente en octubre de 2007 el matrimonio ha adoptado un niño con 18 meses de edad.

Con vistas a la planificación de su declaración de IRPF para el ejercicio 2007, don Jenaro suministra a su asesor fiscal la siguiente información con relevancia tributaria:

1.º Presta sus servicios por cuenta ajena en la sociedad «ARUCA, SA», y reside en una vivienda propia de la misma (valor catastral sin revisar por importe de 80.000 euros).

Las rentas obtenidas durante 2007 procedentes de la sociedad «ARUCA, SA» han sido las siguientes:

- 50.000 euros en concepto de retribución íntegra por el trabajo desarrollado.
- 6.000 euros por su condición de administrador de la entidad.
- 800 euros en concepto de dividendos (ha soportado unos gastos de administración y depósito por importe de 100 euros).
- 600 euros por primas de asistencia a las juntas de accionistas.

2.º Entre las rentas obtenidas en el ejercicio 2007 por la sociedad civil «J & ELECTRA», se encuentran las siguientes:

- 500 euros en concepto de intereses derivados de cuentas corrientes.
- Ingresos en concepto de comisiones por importe de 9.000 euros.
- Gastos de material de oficina por importe de 200 euros.
- Amortizaciones 1.500 euros.
- Retenciones soportadas por la entidad por la actividad realizada 1.350 euros.
- Retenciones soportadas por los intereses 90 euros.

3.º En el mes de marzo de 2007, don Jenaro ha obtenido un premio por importe de 12.000 euros. Se trata de un premio científico otorgado por la Escuela Politécnica de Investigación de Panamá por un trabajo de investigación realizado sobre el proceso de transformación industrial de productos.

En base a lo anterior, don Jenaro solicita de su asesor fiscal información sobre los siguientes aspectos:

- Calificación tributaria, posibilidades y mecanismos de integración en la base imponible del impuesto, para cada uno de los conceptos y tipos de renta indicados en los apartados 1.º y 2.º.
- Incidencia en su tributación, y bajo la premisa de que opte por la declaración individual, de su situación personal y familiar y su cómputo en la cuota íntegra del impuesto.
- En relación con el premio obtenido, su calificación y forma de integración en la base imponible.

SE PIDE:

Emitir respuesta razonada a cada una de las diferentes cuestiones planteadas por don Jenaro a su asesor fiscal.

PARTE 3.^a

La sociedad «ELECTRA, SA» ha sido notificada del inicio de una actuación de comprobación tributaria por el Impuesto sobre Sociedades ejercicios 2005 y 2006.

De la información obrante en el expediente, obtenida en el procedimiento de comprobación, se ponen de manifiesto las siguientes circunstancias:

A) Examinando la contabilidad de la entidad «ELECTRA, SA» del ejercicio 2006, se observa que se ha dotado una provisión por depreciación de la cartera de valores por acciones que posee correspondientes a la sociedad «GAMBOA» por importe de 60.000 euros.

Los valores teóricos de los títulos poseídos muestran la siguiente evolución:

Valor teórico ejercicio 2004	18 euros
Valor teórico ejercicio 2005	12 euros
Valor teórico ejercicio 2006	8 euros

En relación con esta circunstancia,

SE PIDE:

1.º Emitir opinión razonada sobre la viabilidad y en su caso límite cuantitativo del gasto fiscal por la provisión por depreciación de valores.

B) En la contabilidad de la sociedad constan operaciones comerciales con la entidad «J & ELECTRA». Verificados los valores a los que se han contabilizado dichas operaciones se acredita que están efectuadas a valores equivalentes al 50 por 100 del valor de mercado de las mismas entre partes independientes.

En base a ello el inspector actuario ha decidido «dejar sin efecto las operaciones» anulando en ambas entidades el efecto producido por las mismas, por haber constatado que se ha derivado de ello una tributación inferior, para el conjunto de las mismas de la que se hubiese producido en condiciones normales de mercado.

En relación con esta circunstancia,

SE PIDE:

2.º Emitir razonadamente opinión sobre la actuación del inspector, y de la posible existencia de vinculación entre entidades.

C) La Entidad «ELECTRA, SA» ha procedido en la declaración presentada por el ejercicio 2006 a «compensar bases negativas pendientes» correspondientes al ejercicio 2000.

Solicitada por el actuario la documentación correspondiente al ejercicio 2000, la entidad manifiesta su negativa argumentando que los datos solicitados corresponden a un ejercicio prescrito y obra ya en poder de la Administración la declaración correspondiente a ese período.

En relación con este aspecto,

SE PIDE:

3.º Opinión razonada sobre la procedencia o no del requerimiento efectuado por la Inspección.

D) En la verificación de la contabilidad correspondiente al ejercicio 2006, se aprecia un saldo deudor en la cuenta «Derechos sobre bienes en régimen de arrendamiento financiero» con contrapartida en las cuentas de «Gastos por intereses diferidos» y «Acreedores diversos» apareciendo deducciones en la base imponible por dicha operación.

Solicitada la documentación del contrato correspondiente a la operación se constata que la operación es sobre un inmueble que entró en funcionamiento el 10 de octubre del ejercicio 2006.

En base a esta información,

SE PIDE:

4.º ¿Qué comprobaciones estima necesarias realizar para poder aceptar las deducciones practicadas?

E) En el ejercicio 2006, y respecto de una serie de elementos patrimoniales, se ha decidido su transmisión a la sociedad «M, SA». La operación de venta se ha definido en base a las características de los elementos patrimoniales y a la posibilidad de «independizarlos» del resto de elementos de su activo.

La operación se ha instrumentado como aportación no dineraria a la sociedad «M, SA», recibiendo a cambio las acciones correspondientes.

En la contabilidad se ha reflejado la operación de transmisión o aportación de dichos elementos por el valor histórico que tienen en la contabilidad, cuando su valor de mercado es sensiblemente superior al histórico.

En base a esta información,

SE PIDE:

5.º ¿Es posible llevar a cabo la operación a dichos valores? ¿Existe algún soporte jurídico para no reflejar la ganancia patrimonial en la correspondiente liquidación del impuesto? De ser así comentar las peculiaridades.

PARTE 4.ª

Finalizada la inspección a que se refiere la parte anterior, en noviembre de 2007, «ELECTRA, SA» encarga a un asesor fiscal la emisión de un informe sobre la existencia de posibles contingencias fiscales en las declaraciones presentadas por el IVA, ejercicio 2006, a fin de presentar en su caso declaraciones complementarias por dicho ejercicio. Dicho informe ha de establecer el correcto tratamiento en el impuesto, de los hechos y circunstancias que se describen a continuación, sin necesidad de practicar liquidación alguna (se supone que la normativa vigente en el año 2006 es la misma que en la actualidad).

La información suministrada en el desarrollo de la consultoría es la siguiente:

- 1.º En el montaje del producto «A+», «ELECTRA, SA» utiliza un residuo de hierro adquirido a la entidad «CMF, SL» (con domicilio fiscal en Vigo), de la que se recibieron facturas en 2006 por un importe de 300.000 euros sin IVA.
- 2.º El cobro de la facturación de los productos «A+» se realiza siempre a los 90 días desde la entrega o expedición tal y como se establece en las condiciones generales de contratación pactadas por «ELECTRA, SA» con sus tren clientes: «ARUCA, SA», «GAMBOA» y «ZOR, SA». Este hecho viene motivado por las necesidades de financiación de los mismos, de forma que el aplazamiento de pago se configura como una prolongación directa, necesaria y permanente de la actividad productiva.

«ELECTRA, SA» incluye en su facturación, como concepto independiente, el importe de los intereses generados por los aplazamientos (al tipo habitual en el mercado) que son obje-

to de contabilización en la correspondiente cuenta de ingresos financieros. El desglose de la facturación de «ELECTRA, SA» durante el ejercicio 2006 es el siguiente:

(miles de euros)

Ingresos de producción		Ingresos financieros aplazamientos	
Vtas. a «ARUCA, SA»	1.400	«ARUCA, SA»	105
Vtas. a «GAMBOA»	1.900	«GAMBOA»	144
Vtas. a «ZORSA, SA»	3.000	«ZOR, SA»	230

Las cuotas de IVA que constan en las facturas recibidas por «ELECTRA, SA» de sus proveedores en 2006, ascendieron a 375.000 euros entre las que se incluyen 75.000 euros correspondientes al departamento de gestión de cobros.

- 3.º «ELECTRA, SA» no ha ejercitado, desde el comienzo de sus actividades, ninguna de las opciones ni formulado ninguna de las solicitudes que, en materia de deducciones, se contemplan en la Ley y Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido.
- 4.º En febrero de 2006, se suscribe un contrato con la entidad «RMV, SA», en virtud del cual, «ELECTRA, SA» se compromete a hacerse cargo del coste de las obras de remodelación de la vivienda sita en la finca denominada «El Lazarillo» en la provincia de Toledo propiedad de «RMV, SA» a cambio de la cesión del uso gratuito de la citada finca por determinados períodos de tiempo (continuos o no) a determinar en función del importe total de las obras a realizar, reconociéndose un derecho de adquisición preferente o, en su defecto, el derecho a la percepción de una indemnización a favor de «ELECTRA, SA», en caso de venta de la finca.

En 2006, se recibieron las facturas emitidas por las entidades «PAL, SL» (concepto: construcción duchas y caseta de vestuario en piscina) y «LMM, SL» (concepto: 2 habitaciones infantiles –muebles y complementos–), por importes de 6.300 euros (IVA: 1.008 euros) y 4.800 euros (IVA: 768 euros), respectivamente.

SE PIDE:

Establecer el correcto tratamiento de los hechos y circunstancias anteriores en el IVA del ejercicio 2006 de la entidad «ELECTRA, SA».

PARTE 5.ª

«ARUCA, SA» decide, con el fin de beneficiar a algunos de sus socios, directivos, clientes y familiares durante sus días de descanso, adquirir un yate de 11 metros de eslora.

Posteriormente, para amortizar esa inversión y obtener un beneficio, la embarcación será dedicada al alquiler los días que no fuera utilizada por las anteriores personas. Para ello declaran que la

embarcación será dedicada al alquiler, solicitan su matriculación en la lista 6.^a del Registro Marítimo de Buques y la empresa se da de alta en el IAE, epígrafe 855.2, de alquiler de embarcaciones. Para la matriculación de la embarcación se solicita la exención del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte presentando el modelo 06.

Siguiendo con su afán de obtener beneficios la embarcación utilizará gasóleo bonificado, B.

Deberá responderse a las siguientes cuestiones:

- 1.º Determinar la posible existencia de algún régimen aduanero que permita la introducción en nuestro país de las mercancías semielaboradas «A» sin estar sujetas al pago de los derechos de aduanas. En caso afirmativo, explicar su base legal y funcionamiento.
- 2.º Tratamiento de la exención solicitada en relación con el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.
- 3.º Posibilidad legal de utilizar gasóleo bonificado en la embarcación.

PARTE 6.^a

La sociedad «ARUCA, SA» ha sido objeto de citación por parte de los órganos de gestión tributaria de la Administración del Estado, con objeto de iniciar un procedimiento de verificación de datos.

El inicio del procedimiento fue notificado a la entidad el día 4 de mayo de 2007.

Como consecuencia de este procedimiento, y simultáneamente, el departamento de contabilidad de «ARUCA, SA» está procediendo a realizar una revisión global que dé su situación tributaria. Como consecuencia de la misma, se han detectado una serie de circunstancias que motivan las siguientes situaciones:

1. En relación con la autoliquidación que por retenciones de trabajo personal correspondiente al primer trimestre de 2007 debió haber presentado la entidad, se comprueba que, por una omisión injustificable, no se presentó en el plazo establecido en la norma tributaria.

La entidad toma la decisión de presentar dicha autoliquidación y lo hace el 10 de julio de 2007, solicitando el aplazamiento de la cantidad autoliquidada, que asciende a 15.000 euros, alegando la existencia de dificultades transitorias de tesorería. Dicho aplazamiento es concedido por la Administración y notificada la resolución el 15 de agosto siguiente.

2. En relación con la autoliquidación correspondiente a retenciones de trabajo personal correspondiente al segundo trimestre de 2007, como consecuencia de la verificación realizada por

el departamento de contabilidad de la entidad, se comprueba que la misma fue presentada en plazo pero con un error como consecuencia del cual se produjo un ingreso de 24.000 euros cuando en realidad debió haber ascendido tan solo a 17.500 euros.

La entidad solicita información el 10 de septiembre, por escrito, a la Administración tributaria en relación con la forma de actuar para regularizar la situación en relación con el error en el que se ha incurrido.

3. A tenor de la revisión efectuada por el departamento de contabilidad, se ha puesto de manifiesto que durante el año 2005 fue presentada ante el órgano competente de la Administración tributaria una solicitud de condonación que hacía referencia a una sanción tributaria que fue impuesta como consecuencia de un procedimiento inspector iniciado en septiembre del año 2004 en relación con el concepto de retenciones del trabajo personal, que finalizó con la correspondiente liquidación y notificación de una sanción por importe de 5.300 euros.

«ARUCA, SA» entiende que al tratarse de un procedimiento iniciado a instancia de parte y haber transcurrido más de seis meses desde su petición y sin resolución expresa, el silencio administrativo tiene efectos positivos y por tanto la deuda debe entenderse extinguida por condonación.

En base a la información anterior,

SE PIDE:

Dictamine sobre los efectos tributarios que, en cada una de las tres situaciones descritas, se producirán como consecuencia de la actuación de la mercantil, identificando sus efectos y las actuaciones a desarrollar por parte de la Administración tributaria en cada una de ellas.

PARTE 7.^a

El día 12 de junio de 2006 se inició por personación una actuación de comprobación por los órganos de Inspección a la sociedad «ARUCA, SA» por el concepto de Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2002, 2003 y 2004. En las oficinas de la entidad son recibidos por don Carlos ST, quien se identifica como apoderado de la sociedad.

El día 21 de junio se produce la primera visita en las oficinas de la inspección, a la que acude don Luis TS en calidad de representante, con representación otorgada por el administrador de la sociedad. Desde este momento, todas las actuaciones se entienden con el representante, sin que en ningún caso hayan transcurrido seis meses entre ellas.

El día 13 de junio de 2006 se presentaron las autoliquidaciones correspondientes a los ejercicios 2002, 2003 y 2004 del Impuesto sobre Sociedades, efectuando los correspondientes ingresos.

El procedimiento de comprobación finaliza el día 27 de julio de 2007, con la firma del acta de disconformidad por parte del obligado tributario.

En base a la información anterior,

SE SOLICITA:

- 1.º Su opinión sobre el pronunciamiento realizado en alegaciones por parte de «ARUCA, SA», según la cual las actuaciones se iniciaron el día 21 de junio de 2006, al no realizarse la primera actuación ante el administrador o representante nombrado al efecto por el administrador de la sociedad.
- 2.º Efectos de la firma en disconformidad de las actas por el representante.
- 3.º Los órganos de inspección inician el día 15 de septiembre de 2006 un procedimiento sancionador correspondiente al Impuesto sobre Sociedades 2004. Este procedimiento se sustancia con su notificación al obligado tributario el 3 de noviembre de 2007. Valore los efectos y consecuencias de este procedimiento sancionador.

PARTE 8.ª

A) En fecha 12 de septiembre de 2007, la entidad «ARUCA, SA» dentro del período voluntario de pago solicita aplazamiento de pago de una deuda, dado que carece de los fondos necesarios para pagarla como consecuencia de ciertos impagos de clientes. No aporta documento alguno que acredite su situación económica ni ofrece garantía.

En fecha 12 de noviembre de 2007, la entidad «ARUCA, SA» recibe notificación de la providencia de apremio de la citada deuda otorgándole el plazo legalmente señalado para proceder al pago con el recargo del 10 por 100 con la advertencia de que en caso contrario se le exigirá la deuda mediante ejecución de su patrimonio y con el recargo del 20 por 100.

A dicha fecha, la entidad no ha recibido notificación de la resolución del aplazamiento solicitado, por lo que decide presentar recurso de reposición alegando esta circunstancia. En el escrito de interposición del recurso solicita la suspensión del procedimiento de apremio.

En relación con este punto, se plantean al opositor las siguientes consideraciones:

1.º Procedencia del apremio. Efectos de la presentación de solicitud de aplazamiento en período voluntario de pago. Consecuencias de la falta de aportación de documentación acreditativa de la situación económica y del ofrecimiento de garantías.

2.º Procedencia de la suspensión solicitada.

B) El 15 de marzo de 2007 la sociedad civil «J & ELECTRA» recibe notificaciones de una liquidación provisional por el concepto IVA 2006 por importe de 6.000 euros y de la correspondiente sanción por importe de 3.000 euros.

El 4 de abril de 2007, don Jenaro presenta con poder suficiente reclamación económico-administrativa contra dicha liquidación, aunque no solicita la suspensión de la deuda.

Vencido el plazo de ingreso de estas deudas en período voluntario, la deuda no ha sido ingresada.

En base a estas consideraciones,

SE PIDE:

3.º Describir las actuaciones recaudatorias sobre los obligados al pago, partiendo de la base de inexistencia de bienes en la sociedad, y emitir opinión razonada sobre la declaración previa de fallido de la sociedad «J & ELECTRA».

C) «ELECTRA, SA» se encuentra en un procedimiento ejecutivo para el cobro de unas deudas liquidadas en el año 2006. Las deudas tienen su origen en una liquidación por el concepto retenciones de trabajo y su importe global asciende a 40.000 euros.

La Agencia Tributaria notifica a «ZOR, SA» diligencia de embargo por importe de 36.000 euros, que figuran contabilizados en «ELECTRA, SA» como créditos pendientes de cobro.

Por un error del departamento contable, el pago de esta deuda se realiza en el momento convenido a «ELECTRA, SA».

4.º Describa el alcance y las responsabilidades de esta actuación.

SOLUCIÓN

PARTE 1.^a

1.º A la pregunta formulada se plantea para su resolución un problema básico con dos peculiaridades: adquirir la personalidad jurídica como consecuencia de la inscripción y tener en cuenta la forma y el objeto de la sociedad a esos efectos.

Las sociedades adquieren la personalidad jurídica desde su inscripción y en nuestro caso «J & ELECTRA» más que poder inscribirse *debe* inscribirse en el Registro Mercantil según la normativa vigente hoy en día.

El artículo 1.665 Código Civil (CC) define a la sociedad como «un contrato por el cual dos o más personas se obligan a poner en común dinero, bienes o industria, con ánimo de partir entre sí las ganancias». Y en relación con la inscripción de las sociedades civiles debemos remitirnos a una evolución normativa como sigue:

- a) El artículo 1.669 CC establece «No tendrán personalidad jurídica las sociedades cuyos pactos se mantengan secretos entre los socios, y en que cada uno de estos contrate en su propio nombre con los terceros. Esta clase de sociedades se regirá por las disposiciones relativas a la comunidad de bienes». Y según el artículo 1.670 CC «Las sociedades civiles, por el objeto a que se consagren, pueden revestir todas las formas reconocidas por el Código de Comercio. En tal caso, les serán aplicables sus disposiciones en cuanto no se opongan a las del presente Código».

La Dirección General de los Registros y del Notariado (DGRN) en su Resolución del 31 de marzo de 1997 dispone que la sociedad civil *debe* inscribirse en el Registro Mercantil para adquirir la personalidad jurídica.

Esto se refuerza con la reforma del Reglamento del Registro Mercantil (RRM) mediante el Real Decreto 1867/1998, de 4 de septiembre, incluyendo en el mencionado reglamento el artículo 269 bis RRM que dispone: «Las Sociedades civiles con forma mercantil serán objeto de inscripción con arreglo a las reglas aplicables a la forma que hubiesen adoptado [...]». Pero hay que tener en cuenta que este precepto fue anulado por la Sentencia del Tribunal Supremo del 24 de febrero de 2000 por falta del dictamen preceptivo del Consejo de Estado y vulnerar *el principio de reserva de ley*.

- b) Según la existencia de criterios difusos la DGRN opta por una nueva postura en su Resolución de 14 de febrero de 2001: las sociedades civiles solo se inscribirán aquellas que revisitan la forma mercantil de colectiva o comanditaria y las sociedades civiles que se acojan a la forma civil bastará la publicidad de hecho para adquirir la personalidad jurídica.
- c) En el caso que nos ocupa la sociedad «J & ELECTRA» es una sociedad civil pero su objeto es mercantil. En virtud de los artículos 1, 2 y 244 Código de Comercio (en adelante CCo.) la comisión se reputa mercantil, y se desarrolla por «J & ELECTRA». Esto implica que acudiendo a la Resolución de la DGRN del 21 de abril de 1991 si las sociedades civiles desarrollan un objeto mercantil, como en el caso particular, deberán acogerse a las normas del Derecho Mercantil y por lo tanto inscribirse en el Registro Mercantil, apoyándose en el criterio de seguridad jurídica del tráfico predominante en el Derecho Mercantil respecto el Derecho Civil.

Como última referencia normativa a destacar nos encontramos hoy en día con la Ley de Sociedades Profesionales del 15 de marzo de 2007 en la que se modifica el artículo 16 CCo. y obliga a las sociedades civiles profesionales a que se inscriban en el Registro Mercantil y en consecuencia adquirir la personalidad jurídica.

2.º Se plantea si el inmueble adquirido en A Coruña puede hacerse constar en el Registro de la Propiedad. Esta cuestión debe responderse desde la solución del anterior punto.

La sociedad civil «J & ELECTRA» se debe inscribir en el Registro Mercantil, adquiere la personalidad jurídica y así es un sujeto de derecho.

En virtud del artículo 38 CC «Las personas jurídicas pueden adquirir y poseer bienes de todas clases, así como contraer obligaciones y ejercitar acciones civiles o criminales, conforme a las leyes y reglas de su constitución», la sociedad podrá adquirir el bien inmueble.

Luego, acudiendo al artículo 609 CC «La propiedad se adquiere por la ocupación. La propiedad y los demás derechos sobre los bienes se adquieren y transmiten por la ley, por donación, por sucesión testada e intestada, y por consecuencia de ciertos contratos mediante la tradición. Pueden también adquirirse por medio de la prescripción», habilita a la sociedad a adquirirlo por alguno de los modos indicados (en el caso no se determina por cuál; compraventa, donación...).

En consecuencia «J & ELECTRA» podrá inscribir el dominio del inmueble en el Registro de la Propiedad correspondiente, según competencia por circunscripción territorial, en virtud de los artículos 1 y 2 de la Ley Hipotecaria «El Registro de la Propiedad tiene por objeto la inscripción o anotación de los actos y contratos relativos al dominio y demás derechos reales sobre bienes inmuebles.

Las expresadas inscripciones o anotaciones se harán en el Registro, en cuya circunscripción territorial radiquen los inmuebles. [...]».

Adicionalmente, se deben tener en cuenta los artículos 11 del Reglamento Hipotecario (RH), que dispone «No serán inscribibles los bienes inmuebles y derechos reales a favor de entidades sin personalidad jurídica. [...]» y el 383 del RH que dice «No podrá practicarse a favor de Sociedad mercantil ninguna inscripción de aportación o adquisición por cualquier título de bienes inmuebles o derechos reales, sin que previamente conste haberse extendido la que corresponda en el Registro Mercantil [...]». En nuestro caso, la sociedad tiene personalidad jurídica y *a sensu contrario* del artículo 11 del RH podrá inscribirlo, y el artículo 383 transcrito, aunque habla de sociedades mercantiles, es extensible a las sociedades en general porque la finalidad del precepto es que para la inscripción de un bien inmueble de una sociedad en el Registro de la Propiedad, es necesaria la previa inscripción en el Registro Mercantil.

3.º ¿Es válida la cláusula de sumisión del contrato?

Para determinar si es válida la cláusula de sumisión del contrato a la legislación de Panamá, es necesario resolver el conflicto de leyes existente, bajo el prisma del Derecho Internacional Privado.

El primer plano al que se debe acudir, tratándose de un contrato y consecuentemente de obligaciones contractuales, es al Convenio de Roma de 19 de julio de 1980 (ratificado por España en Instrumento de 29 de julio de 1993), que se aplica a todas las situaciones de tráfico externo, aunque

los países implicados no sean de la Unión Europea, como es el caso de Panamá. De su artículo 3 se deduce que «los contratos se regirán por la ley elegida por las partes. Esta elección deberá ser expresa, o resultar de manera cierta de los términos del contrato o de las circunstancias del caso. Para esta elección las partes podrán designar la ley aplicable a la totalidad o solamente a una parte del contrato» Lo que viene a determinar este artículo 3, es la consagración del principio de libertad de elección en materia de contratos en el ámbito internacional, por lo que será válida la cláusula de sometimiento, por lo que el contrato de arrendamiento, en cuanto a lo que a él se refiere, se regirá por la legislación de Panamá relativa al arrendamiento de bienes inmuebles. No obstante, cabe mencionar que el Convenio, en sus reglas especiales del artículo 9.6, al tratarse de una contrato de arrendamiento sobre bienes inmuebles, debe aplicarse, en cuanto a la forma, «la ley del país donde el inmueble este sito», que en este caso sería la forma requerida por la legislación española.

4.º ¿Es válido el contrato de arrendamiento?

En cuanto a la validez del contrato, en el supuesto que nos ocupa, se podría alegar la posible existencia de un fraude de ley, articulado bajo dos posibles soluciones. En nuestro ordenamiento jurídico, debemos de acudir a la regulación del CC en materia de fraude, y por añadidura al caso que nos atañe, a las normas de conflicto de leyes en Derecho Internacional. De ahí, el artículo 12.4 CC determina «Se considerará como fraude de ley la utilización de una norma de conflicto con el fin de eludir una ley imperativa española».

En base a esto, las dos posibles alegaciones del fraude serían:

- a) Si la cláusula de sometimiento a la legislación panameña, no solo se refiere a la regulación de arrendamiento de bienes inmuebles, sino a todo su ordenamiento jurídico, y en consecuencia, a la normativa en materia fiscal también de Panamá, se estaría tratando de eludir la ley española en dicha materia, y por ende, sería de aplicación el artículo 12 junto con el artículo 6.4 CC como eje fundamental, el cual suscribe que «Los actos realizados al amparo del texto de una norma que persigan un resultado prohibido por el ordenamiento jurídico, o contrario a él, se considerarán ejecutados en fraude de ley y no impedirán la debida aplicación de la norma que se hubiere tratado de eludir». En definitiva, ante esta posibilidad de fraude, el contrato de arrendamiento sería válido, pero se debe de aplicar la consecuencia del último inciso del citado artículo, que no es otra que la aplicación de la ley española en materia fiscal.
- b) La segunda variante es la posible existencia de una autocontratación. Se entenderá por autocontratación, la suscripción de un contrato entre dos partes representadas por la misma persona o entidad, o cuando una persona, actuando como representante de otra, celebra un contrato consigo mismo. La autocontratación, en el plano de la Jurisprudencia del TS y Resoluciones de la DGRN de 15 de junio y 8 de noviembre de 2004, es admitida siempre que cumpla los requisitos siguientes: No exista conflicto de intereses, no haya disposición legal que lo prohíba, y tenga autorización del representado. Esto se fundamenta de determinados preceptos del CC al regular diversas prohibiciones tales como las del artículo 1.459 relativas a la compraventa respecto de tutores y mandatarios de los bienes de quien representan, el artículo 221 relativas al tutor, el artículo 163 respecto del conflicto entre los pro-

genitores y sus hijos, con nombramiento de Defensor Judicial, y en el CCo. de 1885, en materia del contrato de comisión, el artículo fundamental sería el 267 que dice «Ningún comisionista comprará para sí ni para otro lo que se le haya mandado vender, ni venderá lo que se le haya encargado comprar, sin licencia del comitente».

En el caso planteado, don Jenaro PG es nombrado representante legal de la sociedad panameña «GAMBOA» en España, y es el que suscribe y celebra el contrato de arrendamiento, produciendo, la alegada autocontratación, en vista a los posibles conflictos de intereses que pueden existir y a la ausencia de autorización, para ello, por parte de «GAMBOA». Sin olvidar que el contrato de arrendamiento se rige por la legislación panameña, en lo referente a la interpretación, cumplimiento, incumplimiento e ineficacia del contrato, por lo expuesto anteriormente, se puede deducir que en este caso el fraude consistiría en ampararse en dicha legislación, para tratar de eludir la prohibición de autocontratación prevista en nuestro ordenamiento jurídico. En consecuencia, al ir en contra de una norma prohibitiva, a lo expuesto sobre el fraude del artículo 6.4, debe añadirse lo dispuesto en el artículo 6.3 CC que dice «Los actos contrarios a las normas imperativas y a las prohibitivas son nulos de pleno derecho, salvo que en ellas se establezca un efecto distinto para el caso de contravención». Por ello, sería nulo de pleno derecho el contrato celebrado entre don Jenaro PG y «GAMBOA».

5.º La comisión es un contrato mercantil que se regula en los artículos 244 al 302 CCo., Título III del Libro II. Según el artículo 244, se reputa comisión mercantil el mandato, cuando tenga por objeto un acto u operación de comercio y sea comerciante o agente mediador del comercio el comitente y el comisionista. En nuestro caso, «ARUCA, SA» y «J & ELECTRA» formalizan un contrato de comisión, donde «J & ELECTRA» es el consignatario de «ARUCA, SA». Además, según el contenido se trata de una comisión mercantil por cuenta ajena, esto implica que se actúe en nombre y por cuenta del comitente y así, según el artículo 247 CCo., las acciones derivadas del contrato producirán efectos entre el comitente y las personas que contrataren con el comisionista. Luego, el contenido del contrato determina que «J & ELECTRA» sea el comisionista de «ARUCA, SA», comitente, y las funciones del comisionista sean las de consignatario, es decir, debe custodiar las mercancías entregadas por «ARUCA, SA». Posteriormente, se va a proceder a la venta por «ARUCA, SA» y por «ELECTRA, SA» del producto «A+» cuando esta última haya ensamblado el producto «A+» tal y como dispone el enunciado del supuesto.

Del propio contrato, y de la regulación mercantil señalada, se deducen las obligaciones del comisionista, «J & ELECTRA», y del comitente «ARUCA, SA»:

- El comisionista debe ajustarse al mandato dado para ser consignatario de las mercancías que le envíen, no pudiendo actuar contra disposición expresa de «ARUCA, SA», respondiendo de los daños y perjuicios que se pudieran causar. También debe defender los intereses del comitente y ejercer los encargos de la comisión por sí mismo sin posibilidad de delegarlos. Y otra obligación es la de rendir cuentas al comitente, artículos 263 a 266 CCo.
- El comitente por su parte, debe pagar el precio de la comisión. El artículo 277 CCo., prevé que se deba pagar el precio de la comisión salvo pacto en contrario; podemos afirmar que la comisión mercantil es naturalmente retribuida. Otra obligación es la de proveer de fondos

para cumplir la tarea mandada, el objeto de la comisión, en nuestro caso la consignación de las mercancías y según el artículo 278 CCo. debe satisfacer al comisionista todos los gastos y desembolsos necesarios mediante cuenta justificada.

El supuesto nada dice del precio de la comisión, pero debemos suponer que se debe ajustar a valor de mercado dada la interrelación ente las sociedades, por los posibles efectos fiscales que pudiesen derivarse de tal situación de vinculación. Recordemos, «J & ELECTRA» tiene como socio a don Jenaro PG con un 25 por 100 de participación que a su vez es el socio administrador de «ARUCA, SA».

Finalmente, el contrato de comisión se extingue según los artículos 279 y 280 CCo. por el cumplimiento del objeto, por el cumplimiento de la comisión; por la muerte o inhabilitación del comisionista y por la revocación.

PARTE 2.^a

La normativa reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas está constituida básicamente por la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, por la que se aprueba la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, LIRPF) y por el Real Decreto 439 /2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba su Reglamento (en adelante, RIRPF).

1. Calificación tributaria, posibilidades y mecanismos de integración en la base imponible del impuesto, para cada uno de los conceptos y tipos de renta indicados en los apartados 1 y 2.

Como consideración previa, debemos partir del hecho de que existe vinculación entre don Jenaro y «ARUCA, SA» puesto que aquel es socio administrador de la entidad (dato extraído de la información básica común a todos los apartados). En tal caso, el artículo 41 LIRPF dispone: «La valoración de las operaciones entre personas o entidades vinculadas se realizará por su valor normal de mercado, en los términos previstos en el artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades».

Sin perjuicio de lo anterior, examinaremos las singularidades del supuesto:

• *Apartado 1.*

- Don Jenaro reside en una vivienda propiedad de la sociedad «ARUCA, SA».

Resulta de plena aplicación lo previsto en el artículo 42 LIRPF: constituyen rentas en especie la utilización, consumo u obtención para fines particulares, de bienes, derechos o servicios de forma gratuita o por precio inferior al normal de mercado, aun cuando no supongan un gasto real para quien las conceda.

Valoración de la renta en especie: artículo 43.1 a) LIRPF: en el caso de utilización de vivienda: se valorará al 10 por 100 del valor catastral = $10\% \times 80.000$.

A dicho valor se adicionará el ingreso a cuenta, salvo que su importe se haya repercutido al perceptor de la renta.

Constituirá un rendimiento del trabajo y se integrará en la renta general (art. 45 LIRPF).

- 50.000 euros en concepto de retribución íntegra por el trabajo desarrollado: retribución del trabajo personal (art.17 LIRPF: «Se considerarán rendimientos íntegros del trabajo todas las contraprestaciones o utilidades, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que deriven, directa o indirectamente, del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria y no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas»).

Se integrará en la renta general: artículo 45 LIRPF.

Rendimientos sujetos a retención: artículos 99 a 101 LIRPF y 74 a 112 RIRPF.

- 6.000 euros por su condición de administrador de la entidad: rendimientos íntegros del trabajo (art. 17 LIRPF).

Se integran en la renta general (art. 45 LIRPF).

Están sujetos a retención: artículos 99 a 101 LIRPF y artículos 74 a 112 RIRPF; en este caso, el tipo de retención, de conformidad con el artículo 80 RIRPF es del 35 por 100.

- 800 euros en concepto de dividendos (ha soportado unos gastos de administración y depósito por importe de 100 euros): rendimientos del capital mobiliario (art. 25 LIRPF): rendimientos obtenidos por la participación en los fondos propios de cualquier tipo de entidad.

Se integrarían en la renta del ahorro, tal y como se deduce del artículo 46 LIRPF, si bien, en virtud del artículo 7 y) LIRPF: «estarán exentos los dividendos y participaciones en beneficios a que se refieren los párrafos a) y b) del apartado 1 del artículo 25 de esta Ley, con el límite de 1.500 euros anuales».

Finalmente, siguiendo el artículo 75.3 RIRPF, a pesar de estar exentos, tales rendimientos están sujetos a retención al 18 por 100.

En lo que se refiere a los gastos de administración y depósito: serían gastos deducibles para determinar el rendimiento neto de acuerdo con el artículo 26 LIRPF.

- 600 euros por primas de asistencia a las juntas de accionistas: rendimientos del capital mobiliario percibidos por la participación en los fondos propios de cualquier tipo de entidad (art. 25 LIRPF). Igualmente, se integrarían en la renta del ahorro (art. 46 LIRPF), pero se encuentran exentos por el artículo 7 y) LIRPF, al no superar lo percibido por dividendos y por primas de asistencia, los 1.500 euros anuales ($800 + 600 = 1.400$).

Asimismo, están sujetos a retención por el artículo 75.3 a) RIRPF al tipo del 18 por 100.

- *Apartado 2.*

Rentas obtenidas por la sociedad civil «J & ELECTRA» (participada por don Jenaro).

Se trata de una entidad en régimen de atribución de rentas, puesto que según el artículo 8.3 LIRPF: «no tendrán la consideración de contribuyentes las sociedades civiles, tengan o no personalidad jurídica, herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades a que se refiere el artículo 35.4 de esta ley. Las rentas correspondientes a las mismas se atribuirán a los socios, herederos, comuneros o partícipes, respectivamente, de acuerdo con lo establecido en la sección 2 del Título X de esta ley».

El régimen de atribución de rentas se contiene entonces en los artículos 86 a 90 LIRPF. De acuerdo con el artículo 88 LIRPF: «Las rentas de las entidades en régimen de atribución de rentas atribuidas a los socios, herederos, comuneros o partícipes tendrán la naturaleza derivada de la actividad o fuente de donde procedan para cada uno de ellos».

- 500 euros en concepto de intereses derivados de cuentas corrientes:

Se trata de un rendimiento del capital mobiliario obtenido por la cesión a terceros de capitales propios (art. 25.2 LIRPF).

Estos rendimientos formarán parte de la renta del ahorro (art. 46 LIRPF)

Están sujetos a retención del 18 por 100, si bien el importe a imputar a don Jenaro en concepto de rendimiento del capital mobiliario, será el que corresponda a su participación (25%).

- Ingresos en concepto de comisiones por importe de 9.000 euros:

Rendimientos de actividad económica: artículo 27 LIRPF: «Se considerarán rendimientos íntegros de actividades económicas aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios».

Se integran en la renta general (art. 45 LIRPF) en el porcentaje de su participación (25%).

- Gastos de material de oficina por importe de 200 euros: gastos deducibles. Siguiendo el artículo 28 LIRPF: «el rendimiento neto de actividades económicas se determinará según las normas del Impuesto sobre Sociedades...». Las normas para determinar el rendimiento neto en estimación directa se recogen en el artículo 30 LIRPF, y en cuanto a la estimación directa simplificada, se contienen sus normas en el RIRPF (arts. 28 a 31).

Se deducirán estos gastos en la declaración de don Jenaro en la medida en que le correspondan (25%).

- Amortizaciones 1.500 euros: son, asimismo, gastos deducibles para la obtención del rendimiento neto de las actividades económicas. Se aplicarán en un 25 por 100, que es su porcentaje de participación.
- Retenciones soportadas por la entidad por la actividad realizada 1.350 euros: según el artículo 89.2 LIRPF: «Estarán sujetas a retención o ingreso a cuenta, con arreglo a las normas de este Impuesto, las rentas que se satisfagan o abonen a las entidades en régimen de atribución de rentas, con independencia de que todos o alguno de sus miembros sea contribuyente por este Impuesto, sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades o contribuyente por el Impuesto sobre la renta de no Residentes. Dicha retención o ingreso a cuenta se deducirá en la imposición personal del socio, heredero, comunero o partícipe, en la misma proporción en que se atribuyan las rentas».

Por ello, se deducirá de la imposición personal de don Jenaro dicha retención en el 25 por 100 de su participación.

- Retenciones soportadas por los intereses 90 euros: resulta de aplicación lo dispuesto en el apartado anterior y, por ello, se le deducirá la parte que le corresponda a su participación (25%).

2. Incidencia en su tributación, y bajo la premisa de que opte por la declaración individual, de su situación personal y familiar y su cómputo en la cuota íntegra del impuesto.

Una vez integradas y compensadas las rentas según la calificación de las mismas como renta general o del ahorro, de acuerdo con los artículos 47 a 49 LIRPF, se obtiene la Base Imponible General y del Ahorro. De conformidad con los artículos 50 a 56 LIRPF se determinan la Base Liquidable General y del Ahorro.

Don Jenaro, en primer lugar, se aplicará el mínimo del contribuyente recogido en el artículo 57 LIRPF que, con carácter general, es de 5.050 euros (5.151 euros según nueva redacción dada a este art. por la Ley 51/2007, de 26 de diciembre, y que entró en vigor a partir del 1 de enero de 2008). Cuando el contribuyente tenga una edad superior a 65 años, el mínimo se aumentará en 900 euros (918 euros en nueva redacción dada por la Ley 51/2007, de 26 de diciembre).

El artículo 58 LIRPF regula el mínimo por descendientes: «por cada descendiente menor de 25 años o con discapacidad, cualquiera que sea su edad, siempre que conviva con el contribuyente y no tenga rentas anuales, excluidas las exentas, superiores a 8.000 euros»:

- En el caso del hijo mayor, de 27 años, al incumplir dos requisitos (puesto que obtiene 10.000 euros y tiene una edad superior a 25 años): no podrá aplicar el mínimo por descendientes.
- Por el descendiente de 22 años: 1.800 euros (1.836 euros en redacción dada por la Ley 51/2007, de 26 de diciembre).

Tal y como se deduce del artículo 96 LIRPF, estarán obligados a declarar los contribuyentes que obtengan pérdidas patrimoniales superiores a 500 euros (en el supuesto nos indican que sus pérdidas se elevan a 800 euros). A pesar de ello, y de conformidad con el artículo 61 LIRPF, el hecho de que su descendiente deba presentar declaración, no impide que los ascendientes puedan aplicarse el mínimo por descendientes, puesto que la declaración presentada no excede de 1.800 euros.

- Por el hijo de 19 años: 2.000 euros (2.040 euros a partir del 1 de enero de 2008).
- Para finalizar, por el niño adoptado: 3.400 euros (3.672 euros actualmente), más 2.200 euros (2.244 euros por redacción dada por la Ley 51/2007, de 26 de diciembre), ya que según el apartado 2 del artículo 58 LIRPF, cuando el descendiente sea menor de tres años, el mínimo por descendientes se aumentará en dichos importes. En los supuestos de adopción o acogimiento, tanto preadoptivo como permanente, dicho aumento se producirá, con independencia de la edad del menor, en el período impositivo en que se inscriba en el Registro Civil y en los dos siguientes. Cuando la inscripción no sea necesaria, el aumento se podrá practicar en el período impositivo en que se produzca la resolución judicial o administrativa correspondiente y en los dos siguientes.

De otra parte, la esposa de don Jenaro, en las declaraciones individuales que presente, podría tener derecho por este descendiente adoptado, a las deducciones por maternidad y por nacimiento o adopción, recogidas, respectivamente, en los artículos 81 y 81 bis LIRPF.

La cuota íntegra del impuesto será el resultado de la suma de la cuota íntegra estatal (regulada en el art. 62 LIRPF) y de la cuota íntegra autonómica (art. 73 LIRPF).

3. En relación con el premio obtenido, su calificación y forma de integración en la base imponible.

Don Jenaro recibe un premio de 12.000 euros otorgado por la Escuela Politécnica de Investigación de Panamá.

Se trata de un rendimiento íntegro de trabajo, que podría, siempre que se impute a un único período impositivo, gozar de una reducción del 40 por 100, por tratarse de rendimientos que se califican en el artículo 11 del Reglamento como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo.

Se integrará, en consecuencia con lo dispuesto en los artículos 45 y 46 de esta ley, en la Renta General.

Cabría la posibilidad de plantearse la exención recogida en el artículo 7.1 LIRPF: premios literarios, artísticos o científicos relevantes, con las condiciones que reglamentariamente se determinen (art. 3 RIRPF). Se trata de un beneficio fiscal de carácter rogado, puesto que el mismo deberá

ser declarado por el órgano competente de la Administración Tributaria, de acuerdo con el procedimiento que apruebe el Ministro de Economía y Hacienda.

PARTE 3.^a

La normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades está constituida por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, TRLIS) y por el Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba su Reglamento.

- A) «ELECTRA, SA» dotó una provisión por depreciación de la cartera de valores por acciones que posee correspondientes a la sociedad «GAMBOA» por importe de 60.000 euros.

En primer lugar, «ELECTRA, SA» y «GAMBOA» son entidades entre las cuales existe una vinculación económica y de capital, tal y como se desprende del enunciado (las operaciones vinculadas se regulan en el art. 16 TRLIS).

«GAMBOA» está constituida y domiciliada en Panamá, que es un paraíso fiscal.

De conformidad con el artículo 12.3 TRLIS, en la redacción aplicable en la fecha de realización del examen (noviembre de 2007), la deducción en concepto de dotación por depreciación de los valores representativos de la participación en fondos propios de entidades que no cotizan en un mercado secundario organizado no podrá exceder de la diferencia entre el valor teórico contable al inicio y al cierre del ejercicio, debiendo tenerse en cuenta las aportaciones o devoluciones de aportaciones realizadas en él. Este mismo criterio se aplicará a las participaciones en el capital de sociedades del grupo o asociadas en los términos de la legislación mercantil.

Para determinar la diferencia a que se refiere el párrafo anterior, se tomarán los valores al cierre del ejercicio siempre que se recojan en los balances formulados o aprobados por el órgano competente.

Este mismo precepto, en la redacción aplicable a períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2008, señala igualmente que no serán deducibles las pérdidas por deterioro correspondientes a la participación en entidades residentes en países o territorios considerados como paraísos fiscales, excepto que dichas entidades consoliden sus cuentas con las de la entidad que realiza el deterioro en el sentido del artículo 42 CCo.

Si no se tratara de una sociedad residente en paraíso fiscal, y al mantener una vinculación con «ELECTRA, SA», la deducción no podría exceder de la diferencia entre el valor de los fondos propios al inicio y al cierre del ejercicio; para ello se tomarán los valores al cierre del ejercicio siempre que se recojan en los balances formulados o aprobados por el órgano competente.

- B) La sociedad «ELECTRA, S.A.» es socia al 75 por 100 de la entidad «J & ELECTRA».

En virtud del artículo 16.3 TRLIS: «se consideran personas o entidades vinculadas las siguientes:

(...)

- Una entidad y sus socios o partícipes».

Dispone el artículo 16 apartados 1 y 2 TRLIS:

1. Las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas se valorarán por su valor de mercado. Se entenderá por valor normal de mercado aquel que se habría acordado por personas o entidades independientes en condiciones de libre competencia.
2. La Administración Tributaria podrá comprobar que las operaciones realizadas entre personas o entidades vinculadas se han valorado por su valor normal de mercado y efectuará, en su caso, las correcciones valorativas que procedan, quedando la Administración Tributaria vinculada por dicho valor en relación con el resto de las personas o entidades vinculadas.

El inspector no debe dejar sin efecto las operaciones, sino que determinará el valor normal de mercado por alguno de los siguientes métodos:

- a) Método del precio libre comparable.
- b) Método del coste incrementado.
- c) Método del precio de reventa.

Subsidiariamente,

- d) Método de la distribución del resultado.
- e) Método del margen neto del conjunto de operaciones.

En aquellas operaciones en las cuales el valor convenido sea distinto del valor normal de mercado, la diferencia entre ambos valores tendrá para las personas o entidades vinculadas el tratamiento fiscal que corresponda a la naturaleza de las rentas puestas de manifiesto como consecuencia de la existencia de dicha diferencia.

- C) «ELECTRA, S.A.» ha procedido a compensar bases imponibles negativas correspondientes al ejercicio 2000.

Se le ha solicitado la documentación relativa al ejercicio 2000, pero la entidad mantiene que tales datos pertenecen a un ejercicio ya prescrito.

Dispone el artículo 25 TRLIS: «Las bases imponible que hayan sido objeto de liquidación o autoliquidación podrán ser compensadas con las rentas posteriores de los períodos impositivos que concluyan en los 15 años inmediatos y sucesivos».

El apartado 5 del mismo precepto anterior añade que: «El sujeto pasivo deberá acreditar la procedencia y cuantía de las bases impositivas negativas cuya compensación pretenda, mediante la exhibición de la liquidación o autoliquidación, la contabilidad y los oportunos soportes documentales, cualquiera que sea el ejercicio en que se originaron».

Por tanto, debemos entender procedente el requerimiento efectuado por la Inspección.

A la misma conclusión llegaríamos a la vista de los artículos 70.3 y 106.4 LGT, los cuales establecen:

Artículo 70.3 LGT: La obligación de justificar la procedencia de los datos que tengan su origen en operaciones realizadas en períodos impositivos prescritos se mantendrá durante el plazo de prescripción del derecho para determinar las deudas tributarias afectadas por la operación correspondiente.

Artículo 106.4 LGT: En aquellos supuestos en que las bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación o las deducciones aplicadas o pendientes de aplicación tuviesen su origen en ejercicios prescritos, la procedencia y cuantía de las mismas deberá acreditarse mediante la exhibición de las liquidaciones o autoliquidaciones en que se incluyeron la contabilidad y los oportunos soportes documentales.

- D) Los contratos de arrendamiento financiero se regulan en el artículo 115 TRLIS, cuyos apartados 5 y 6 exponen: «Tendrá la consideración de gasto fiscalmente deducible la carga financiera satisfecha a la entidad arrendadora. La misma consideración tendrá la parte de las cuotas de arrendamiento financiero satisfechas correspondientes a la recuperación del coste del bien, si bien no podrá exceder esta última cantidad deducible del resultado de aplicar al coste del bien el duplo del coeficiente de amortización lineal según tablas de amortización oficialmente aprobadas que corresponda al citado bien».

Para el cálculo del citado límite se tendrá en cuenta el momento de la puesta en condiciones de funcionamiento del bien (es decir, desde el 10 de octubre del ejercicio 2006).

- E) «ELECTRA, S.A.» realiza una aportación no dineraria a la sociedad «M, S.A.» recibiendo a cambio las acciones correspondientes. Esta operación se ha reflejado por su valor histórico, si bien su valor de mercado es superior.

En primer lugar, según el artículo 15.2 TRLIS: «se valorarán por su valor normal de mercado, entre otros, los elementos patrimoniales aportados a entidades y los valores recibidos a cambio».

Por otro lado, el artículo 94 TRLIS recoge un régimen opcional, a solicitud del sujeto pasivo, siempre que concurran los siguientes requisitos:

1. Que la entidad que recibe la aportación sea residente en territorio español o realice actividades en este por medio de un establecimiento permanente al que se afecten los bienes aportados.
2. Que una vez realizada la aportación, el sujeto pasivo aportante participe en los fondos propios de la entidad que recibe la aportación en, al menos, el 5 por 100.

Si se dan ambas circunstancias, podrá aplicarse, si así lo requiere el sujeto pasivo, el régimen especial del Capítulo VIII TRLIS.

En tal caso, de acuerdo con el artículo 84 TRLIS: «no se integrarán en la base imponible las rentas que se pongan de manifiesto como consecuencia de transmisiones realizadas en territorio español de bienes y derechos en él situados».

Y siguiendo el artículo 85 TRLIS: «los bienes y derechos adquiridos se valorarán a efectos fiscales, por los mismos valores que tenían en la entidad transmitente antes de realizarse la operación. Dichos valores se corregirán en el importe de las rentas que hayan tributado efectivamente con ocasión de la operación».

Finalmente, y en cuanto a la aplicación de este régimen fiscal especial, el artículo 96 TRLIS establece, entre otras, las siguientes reglas:

En las aportaciones no dinerarias la opción se ejercerá por la entidad adquirente y deberá constar en el correspondiente acuerdo social o, en su defecto, en la escritura pública en que se documente el oportuno acto o contrato.

La opción deberá constar en escritura pública o documento público equivalente, susceptible de inscripción en el Registro público del Estado miembro de destino, previsto en la Directiva 68/151/CEE del Consejo, de 9 de marzo de 1968, en que se documente la operación.

En cualquier caso, la opción deberá comunicarse al Ministerio de Economía y Hacienda en la forma y plazos que reglamentariamente se determinen.

No se aplicará el régimen establecido en el presente capítulo cuando la operación realizada tenga como principal objetivo el fraude o la evasión fiscal. En particular, el régimen no se aplicará cuando la operación no se efectúe por motivos económicos válidos, tales como la reestructuración o la racionalización de las actividades de las entidades que participan en la operación, sino con la mera finalidad de conseguir una ventaja fiscal.

En los términos previstos en los artículos 88 y 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, los interesados podrán formular consultas a la Administración Tributaria sobre la aplicación y cumplimiento de este requisito en operaciones concretas, cuya contestación tendrá carácter vinculante para la aplicación del régimen especial del presente capítulo en este y cualesquiera otros tributos.

PARTE 4.^a

La legislación a la que vamos a acudir está constituida por la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, LIVA) y por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto.

1.º La sociedad «ELECTRA, SA» en el montaje del producto «A+» utiliza un residuo de hierro que le vende la mercantil «CMF, S.L.». La venta se hizo durante el ejercicio 2006 por un valor de 300.000 euros sin IVA.

En este caso hay que partir de que la emisión y expedición de la factura del 2006 del supuesto NO es correcta. El artículo 20 LIVA, antes de la modificación llevada a cabo con la Ley 62/2003, consideraba a las entregas de desperdicios de hierro, de fundición, como exentas. Sin embargo esa Ley 62/2003 dispuso la eliminación de esa exención y modificó el artículo 84.2 LIVA añadiendo una letra c) que prevé que sean sujetos pasivos del impuesto aquellos para quien se realizan las operaciones de entrega de desperdicios, desechos o residuos férricos, de fundición, etcétera. Así las cosas, «ELECTRA, SA» debe emitir una factura como empresario destinatario de la operación con una base imponible de 300.000 euros y repercutirse el tipo impositivo que el artículo 90.1 LIVA prevé, que es el tipo general del 16 por 100 si no se puede aplicar algún tipo reducido del artículo 91.Uno o 91.Dos LIVA. En nuestro caso corresponde el tipo del 16 por 100.

En este caso resultaría aplicable una regla especial en materia de facturación: así, prevé el artículo 165.Uno LIVA que a la factura expedida, en su caso, por quien efectuó la entrega de bienes o prestación de servicios correspondiente o al justificante contable de la operación, se unirá una factura que contenga la liquidación del impuesto. Dicha factura debe ajustarse a los requisitos fijados reglamentariamente.

Esta factura expedida por el propio sujeto pasivo de la operación («ELECTRA S.A») tiene para dicha entidad la consideración de documento justificativo del derecho a deducir (art. 97.Uno.4.º LIVA).

2.º La LIVA en los artículos 78 y 79 establece las reglas para la determinación de la Base Imponible en las operaciones interiores, tanto entregas de bienes como prestaciones de servicios. En el supuesto, «ELECTRA, SA» realiza ventas a tres clientes con el desglose indicado en el enunciado. Luego añade unos intereses por aplazamiento fuera de factura que contabiliza como ingresos financieros.

La base imponible debe ser, según el artículo 78 LIVA, el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas. Esto hay que ajustarlo con los conceptos del apartado dos y tres del artículo 78, que regula lo que se entiende por contraprestación y se incluye en ella y lo que no. Así, debemos acudir a lo previsto en el artículo 78.2 «En particular, se incluyen en el concepto de contraprestación:

1. Los gastos de comisiones, portes y transporte, seguros, primas por prestaciones anticipadas y cualquier otro crédito efectivo a favor de quien realice la entrega o preste el servicio, derivado de la prestación principal o de las accesorias a la misma. No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, *no se incluirán* en la contraprestación los intereses por el aplazamiento en el pago del precio en la parte en que dicho aplazamiento corresponda a un período posterior a la entrega de los bienes o la prestación de los servicios.

A efectos de lo previsto en el párrafo anterior solo tendrán la consideración de intereses las retribuciones de las operaciones financieras de aplazamiento o demora en el pago del precio, exentas del impuesto en virtud de lo dispuesto en el artículo 20.1, número 18, letra c, de esta Ley que se haga constar separadamente en la factura emitida por el sujeto pasivo. En ningún caso se considerará interés la parte de la contraprestación que exceda del usualmente aplicado en el mercado para similares operaciones. [...]»

En virtud de lo expuesto, los ingresos financieros no se deben incluir en la contraprestación porque son ingresos que se califican como exentos de acuerdo al artículo 20 señalado, figuran separados en factura, corresponden a un período posterior a la entrega de los bienes.

Por otro lado, respecto a las cuotas soportadas de las facturas de los proveedores de «ELECTRA, SA» y la cantidad que se le repercute de 75.000 euros por el departamento de gestión de cobro es correcta. Según prevé el artículo 20 LIVA en su apartado Uno, párrafo 18, están exentos «[...] Las siguientes operaciones financieras:

- a) Los depósitos en efectivo en sus diversas formas, incluidos los depósitos en cuenta corriente y cuentas de ahorro, y las demás operaciones relacionadas con los mismos, incluidos los servicios de cobro o pago prestados por el depositario en favor del depositante.

La exención *no se extiende a los servicios de gestión de cobro de créditos*, letras de cambio, recibos y otros documentos. Tampoco se extiende la exención a los servicios prestados al cedente en el marco de los contratos de *factoring*, con excepción de los de anticipo de fondos que, en su caso, se puedan prestar en estos contratos.

No se considerarán de gestión de cobro las operaciones de abono en cuenta de cheques o talones. [...]»

3.º Los sujetos pasivos podrán ejercitar la opción y formular las solicitudes en materia de deducciones que se indican a continuación, en los plazos y con los efectos que asimismo se señalan:

1.º Opción por la aplicación de la regla de prorrateo especial.

Dicha opción podrá ejercitarse en los siguientes plazos:

- a) En general, durante el mes de diciembre del año anterior a aquel a partir del cual se desea que comience a surtir efectos.

- b) En los supuestos de inicio de actividades empresariales o profesionales, y en los de inicio de una actividad que constituya un sector diferenciado respecto de las que se venían desarrollando con anterioridad, hasta la finalización del plazo de presentación de la declaración-liquidación correspondiente al período en el que se produzca el comienzo en la realización habitual de las entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a tales actividades.

La opción por la aplicación de la regla de prorrateo especial surtirá efectos en tanto no sea revocada por el sujeto pasivo. Dicha revocación podrá efectuarse durante el mes de diciembre del año anterior a aquel a partir del cual se desea que la misma comience a surtir efectos.

2.º Solicitud de aplicación de un régimen de deducción común para los sectores diferenciados.

Esta solicitud podrá formularse en los siguientes plazos:

- a) En general, durante el mes de noviembre del año anterior a aquel en que se desea que comience a surtir efectos.
- b) En los supuestos de inicio de actividades empresariales o profesionales, y en los de inicio de actividades que constituyan un sector diferenciado respecto de las que se venían desarrollando con anterioridad, hasta la finalización del mes siguiente a aquel en el curso del cual se produzca el comienzo en la realización habitual de las entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a tales actividades.

El régimen de deducción que se autorice únicamente podrá ser aplicable respecto de cuotas que sean soportadas o satisfechas a partir del momento en que se produzca el comienzo de la realización habitual de las entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a actividades empresariales o profesionales, y que lo sean a partir de las fechas que se indican a continuación, tanto en el supuesto de autorización del régimen notificada por la Administración al sujeto pasivo dentro del plazo de un mes a que se refiere el apartado dos del artículo 28 de la LIVA, como en el supuesto de autorizaciones que deban entenderse concedidas por haber transcurrido el referido plazo de un mes sin que se hubiese producido la notificación de la resolución de la Administración:

- a) El día 1 de enero del año siguiente a aquel en que se presentó la solicitud, en el caso de las solicitudes presentadas al amparo de lo expuesto en la letra a) descrita anteriormente.
- b) La fecha en que se produzca el comienzo de la realización habitual de las entregas de bienes y prestaciones de servicios en el caso de solicitudes presentadas según lo expuesto en la letra b) descrita anteriormente.

El régimen de deducción común autorizado surtirá efectos en tanto no sea revocado por la Administración o renuncie a él el sujeto pasivo. Dicha renuncia podrá efectuarse durante el mes de diciembre del año anterior a aquel a partir del cual se desea que la misma tenga efectos.

Por excepción a lo señalado en el párrafo anterior, el régimen de deducción común autorizado no surtirá efectos en cada uno de los años en los que el montante total de las cuotas deducibles por aplicación del mismo exceda en un 20 por 100 o más del que resultaría de aplicar con independencia el régimen de deducciones respecto de cada sector diferenciado.

3.º Solicitud de aplicación de un porcentaje provisional de deducción distinto del fijado como definitivo para el año precedente, a que se refiere el apartado dos del artículo 105 de la Ley del Impuesto.

Esta solicitud podrá presentarse en los siguientes plazos:

- a) En general, durante el mes de enero del año en el que se desea que surta efectos.
- b) En el caso en que se produzcan en el año en curso las circunstancias que determinan que el porcentaje fijado como definitivo en el año anterior no resulte adecuado como porcentaje provisional, hasta la finalización del mes siguiente a aquel en el curso del cual se produzcan dichas circunstancias.

El porcentaje provisional autorizado surtirá efectos respecto de las cuotas soportadas a partir de las siguientes fechas:

- a') En el caso de autorización del porcentaje provisional de deducción notificada por la Administración al sujeto pasivo dentro del plazo de un mes a que se refiere el apartado 2 del artículo 28, la fecha que indique la Administración en la citada autorización.
- b') En el caso de autorización del porcentaje provisional de deducción que deba entenderse concedida por haber transcurrido el referido plazo de un mes sin que se hubiese producido la notificación de la resolución de la Administración, el primer día del periodo de liquidación del Impuesto siguiente a aquel en que se hubiese producido la finalización del citado plazo.

4.º Solicitud por la que se propone el porcentaje provisional de deducción a que se refiere el apartado dos del artículo 111 de la Ley del Impuesto, aplicable en los supuestos de inicio de actividades empresariales o profesionales y en los de inicio de actividades que constituyan un sector diferenciado respecto de las que se venían desarrollando con anterioridad, y en relación con las cuotas soportadas o satisfechas con anterioridad al momento en que comience la realización habitual de las entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a dichas actividades.

No será necesaria la presentación de la referida solicitud cuando las entregas de bienes o prestaciones de servicios que constituirán el objeto de las actividades que se inician y, en su caso, el de

las que se venían desarrollando con anterioridad, sean exclusivamente operaciones de las enumeradas en el apartado uno del artículo 94 de la Ley del Impuesto cuya realización origina el derecho a deducir. A tales efectos, no se tendrán en cuenta las operaciones a que se refiere el apartado tres del artículo 104 de la misma ley.

Esta solicitud a que se refiere este número 4.º deberá formularse al tiempo de presentar la declaración censal por la que debe comunicarse a la Administración el inicio de las referidas actividades.

5.º Solicitud del porcentaje provisional de deducción a que se refiere el segundo párrafo del apartado tres del artículo 105 de la Ley del Impuesto, aplicable en los supuestos de inicio de actividades empresariales o profesionales y en los de inicio de actividades que constituyan un sector diferenciado respecto de las que se venían desarrollando con anterioridad. Dicho porcentaje es el que resulta aplicable en el año en que se produzca el comienzo de la realización habitual de las entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a tales actividades y respecto de las cuotas soportadas o satisfechas a partir del momento en que se produzca dicho comienzo, cuando no resultase aplicable el porcentaje provisional de deducción a que se refiere el número 4.º anterior, por no haberse determinado este último.

No será necesaria la presentación de la referida solicitud cuando las entregas de bienes o prestaciones de servicios que constituirán el objeto de las actividades que se inician y, en su caso, el de las que se venían desarrollando con anterioridad, sean exclusivamente operaciones de las enumeradas en el apartado uno del artículo 94 de la Ley a deducir, y no se vayan a percibir en el año en que resulte aplicable el porcentaje provisional, subvenciones que deban incluirse en el denominador de la fracción de la regla de prorrata según lo dispuesto en el número 2.º del apartado dos del artículo 104 de la Ley del Impuesto. A tales efectos, no se tendrán en cuenta las operaciones a que se refiere el apartado tres del artículo 104 de la misma Ley.

La solicitud a que se refiere este número 5.º deberá formularse hasta la finalización del mes siguiente a aquel durante el cual se produzca el comienzo en la realización habitual de las entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a las citadas actividades.

Por último, señalar que todas las solicitudes, la renuncia, y la opción y revocación de esta última, a que nos hemos referido anteriormente, se formularán ante el órgano competente de la Agencia Estatal de Administración Tributaria. En el caso de las citadas solicitudes, la Administración dispondrá del plazo de un mes, a contar desde la fecha en que hayan tenido entrada en el registro del órgano competente para su tramitación, para notificar al interesado la resolución dictada respecto de las mismas, debiendo entenderse concedidas una vez transcurrido dicho plazo sin que se hubiese producido la referida notificación (silencio administrativo, pues, con efectos estimatorios).

4.º La problemática de la operación descrita se centra en la determinación de la base imponible usando la regla especial del artículo 79 LIVA cuando prevé el primer apartado «En las operaciones cuya contraprestación *no consista en dinero*, se considerará como base imponible la que se hubiese acordado en condiciones normales de mercado, en la misma fase de producción o comercialización, entre partes que fuesen independientes.

No obstante, si la contraprestación consistiera parcialmente en dinero, se considerará base imponible el resultado de añadir al valor en el mercado de la parte no dineraria de la contraprestación el importe de la parte dineraria de la misma, siempre que dicho resultado fuere superior al determinado por aplicación de lo dispuesto en el párrafo anterior».

Luego hay que advertir de la situación descrita en el supuesto respecto a la finalización de la operación y el devengo «definitivo» del Impuesto sobre el Valor Añadido. En este caso, es una determinación de la base imponible estimativa, provisional, que se debe corregir según el artículo 80 de la LIVA. Este último artículo dice en su apartado seis que «Si el importe de la contraprestación no resultara conocido en el momento del devengo del impuesto, el sujeto pasivo deberá fijarlo provisionalmente aplicando criterios fundados, sin perjuicio de su rectificación cuando dicho importe fuera conocido». Este caso es perfectamente aplicable al caso del supuesto.

PARTE 5.^a

En esta parte se van a tratar temas relacionados con Aduanas e Impuestos Especiales. La legislación a la que vamos a acudir es la siguiente:

- Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales (en adelante, LIE).
- Real Decreto por el que se aprueba el Reglamento de Impuestos Especiales 1165/1995, de 7 de julio.
- Reglamento del Consejo 2913/1992 por el que se aprueba el Código Aduanero Comunitario (en adelante, CAC). Al respecto, se hace preciso indicar que recientemente ha sido dictado el Reglamento del Consejo 450/2008 por el que se aprueba un Código Aduanero Comunitario, el cual entrará en vigor y será aplicable en los términos previstos en sus artículos 187 y 188.
- Reglamento de la Comisión 2454/1993 por el que se aprueba el Reglamento de Aplicación del Código Aduanero Comunitario.

1.º En relación con la pregunta planteada debemos acudir al CAC, en los artículos 130 y siguientes, concretamente hasta el 136, en los que se describe y regula el régimen de transformación bajo control aduanero. Reproducimos los artículos indicados:

Artículo 130.

El régimen de transformación bajo control aduanero permitirá introducir en el territorio aduanero de la Comunidad mercancías no comunitarias para someterlas a operaciones que modifiquen su especie o estado sin estar sujetas a los derechos de importación ni a medidas de política comercial, y despachar a libre práctica con los derechos de importación que les correspondan los productos que resulten de estas operaciones. Dichos productos se denominarán «productos transformados».

Artículo 131.

Los casos y las condiciones particulares en que podrá utilizarse el régimen de transformación bajo control aduanero se determinarán con arreglo al procedimiento del Comité.

Artículo 132.

La autorización de transformación bajo control aduanero se expedirá a petición de la persona que efectúe o mande efectuar la transformación.

Artículo 133.

La autorización solo se concederá:

- a) A personas que estén establecidas en la Comunidad;
- b) Si es posible identificar en los productos transformados las mercancías de importación;
- c) Si la especie o el estado de las mercancías en el momento de su inclusión en el régimen no puede ser económicamente restablecido después de la transformación;
- d) Si la utilización del régimen no puede ocasionar la desviación de los efectos de las normas en materia de origen y de restricciones cuantitativas aplicables a las mercancías importadas;
- e) En el caso en que se reúnan las condiciones necesarias para que el régimen pueda contribuir a favorecer la creación y el mantenimiento de una actividad de transformación de mercancías en la Comunidad sin que se perjudiquen los intereses esenciales de los productores de mercancías similares (condiciones económicas), podrán determinarse con arreglo al procedimiento del Comité los casos en que se consideren reunidas dichas condiciones económicas.

Artículo 134.

Los apartados 1, 2 y 4 del artículo 118 y el artículo 119 se aplicarán *mutatis mutandi*.

Artículo 135.

Cuando nazca una deuda aduanera respecto de mercancías sin perfeccionar o de productos en una fase intermedia de transformación con relación a la prevista en la autorización, el importe de dicha deuda se determinará sobre la base de los elementos de imposición correspondientes a las mercancías de importación en el momento de la admisión de la declaración de inclusión de estas mercancías en el régimen de transformación bajo control aduanero.

Artículo 136.

1. Si las mercancías de importación, en el momento de su inclusión en el régimen de transformación bajo control aduanero, cumplan las condiciones para acogerse a un tratamiento aran-

celario preferencial y el mismo trato arancelario preferencial es aplicable a productos idénticos a los productos transformados despachados a libre práctica, los derechos de importación a los que están sujetos los productos transformados se calcularán tomando como base el tipo de derecho aplicable en el marco de dicho tratamiento.

2. Si el tratamiento arancelario preferencial contemplado en el apartado 1 se prevé para las mercancías de importación en el marco de contingentes arancelarios o límites máximos arancelarios, la aplicación del tipo de derecho a que hace referencia el apartado 1 respecto de los productos transformados estará asimismo condicionada a que el mencionado tratamiento arancelario preferencial sea aplicable a las mercancías de importación en el momento de la aceptación de la declaración de despacho a libre práctica. En tal caso, la cantidad de las mercancías importadas que entró efectivamente en la fabricación de productos transformados despachados a libre práctica se imputará a los contingentes o límites máximos arancelarios vigentes en el momento de la admisión de la declaración de despacho a libre práctica y no se procederá a la imputación de contingentes o límites máximos arancelarios abiertos para los productos idénticos a los productos transformados.

Se trata de un régimen suspensivo en el cual no se devengan los derechos arancelarios de las mercancías que se introducen en el Territorio Aduanero Comunitario (TAC).

Permite introducir en el TAC mercancías NO comunitarias para ser sometidas a operaciones de transformación que modifiquen su especie o estado, sin exigir los derechos de importación, para despachar a libre práctica con posterioridad los productos transformados que se obtengan. Las operaciones de transformación están tasadas y exigen autorización de las autoridades aduaneras; las operaciones son del tipo de reparación o corrección de defectos de las mercancías o cabe realizar operaciones de desnaturalización, la regulación de tales operaciones se encuentra en el artículo 114.2 b) CAC. Existe una diferencia fundamental con el Régimen de Perfeccionamiento Activo, artículos 114 hasta 129 CAC, y es el destino que se le da a las mercancías obtenidas. Ese destino es el despacho a libre práctica, en el Perfeccionamiento Activo se reexportan fuera del TAC.

Con todo esto y ajustándonos a nuestro caso, las mercancías «A» semielaboradas que proceden del sudeste asiático deben ser objeto de vinculación al régimen de transformación bajo control mencionado y la autorización que menciona el artículo 132 CAC debe solicitarse por «ELECTRA, SA» que va a ser quien ultime la elaboración del producto que se despachará a libre práctica, para luego enviarlo a «ARUCA, SA» para que lo comercialice. Y esta autorización se concederá porque «ELECTRA, SA» está establecida en el TAC y va a ser posible identificar las mercancías importadas, introducidas en el Territorio, tal y como recoge el artículo 133 CAC (reglamento nuevo...).

2.º Se plantea la situación de una exención de la matriculación de la embarcación, dado que se va a destinar al alquiler. El Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, regulado en los artículos 65 al 74 LIE, prevé que esté sujeta al impuesto la primera matriculación definitiva en España de embarcaciones y buques de recreo o de deportes náuticos, nuevos o usados, que tengan más de siete metros y medio de eslora (tras la modificación de la LIE, en vigor desde el 1 de enero de 2008, la eslora límite se fija en ocho metros), en el registro de matrícula de buques,

ordinario o especial o, en caso de no ser inscribibles en dicho registro, la primera matriculación en el registro de la correspondiente Federación deportiva. Estará sujeta en todo caso, cualquiera que sea su eslora, la primera matriculación de las motos náuticas definidas en el epígrafe 4 del artículo 70.1 LIE.

Así pues, el artículo 66 LIE dispone que está exenta la matriculación de «las embarcaciones y buques de recreo que se destinen exclusivamente al ejercicio de la actividad de alquiler y cuya eslora no exceda de quince metros [...]». Aquí, el concepto *exclusivamente* condiciona todo el tratamiento de la operación. La mercantil «ARUCA, SA» decide dedicar la embarcación al alquiler y en consecuencia se da de alta en el IAE, epígrafe 855.2, como tal. Sin embargo, va a destinar parte del uso del yate a las necesidades privadas o de recreo de los socios, directivos, clientes, etcétera. Esto va a determinar que la exención no se le conceda, y por lo tanto deba liquidar y pagar el impuesto conforme dispone el artículo 71 LIE.

En términos idénticos, contestación a consulta vinculante V0171/2007 de 24 de enero de 2007.

3.º La cuestión planteada debe resolverse conociendo la regulación de impuestos especiales mencionada en la introducción, artículos 106 y siguientes RIE y sabiendo que el concepto de gasóleo bonificado indica gasóleo al que se le aplica un tipo impositivo reducido del artículo 50.1 epígrafe 1.4 LIE.

Para poder disfrutar la embarcación de ese tipo reducido, usar gasóleo bonificado, se deben cumplir ciertos requisitos, que se basan en la utilización de trazadores y marcadores así como la utilización de medios de pago. También hay que cumplir otros requisitos reglamentarios que mencionamos a continuación.

Las condiciones exigidas para la aplicación de un tipo reducido comienzan por saber que pueden existir dos tipos de gasóleos, el B y el C, pero que fiscalmente son tratados de igual forma. Luego, solo podrán recibir gasóleo bonificado los almacenes fiscales, detallistas y consumidores finales autorizados con arreglo a lo dispuesto en el artículo 106 RIE. Y tienen la condición de «consumidores finales» aquellas personas y entidades que lo reciban para utilizarlo bajo su propia dirección y responsabilidad en los fines previstos en el artículo 54.2 LIE o en uso como combustible. Los fines del artículo 54.2 LIE son «La utilización de gasóleo como carburante, con aplicación del tipo establecido en el epígrafe 1.4 de la tarifa 1.ª del impuesto, queda autorizada en todos los motores, excepto en los siguientes:

[...]

c) Motores utilizados en la propulsión de buques y embarcaciones de recreo.»

Con todo esto, la sociedad «ARUCA, SA» va a adquirir el yate para afectarlo a la actividad de alquiler cuando no sea utilizado por los directivos y socios (uso particular, de recreo). Ante esta

situación, el artículo 54.2 c) LIE establece una excepción para el uso del tipo reducido que se produce en nuestro caso. Así, no se permitirá el uso de gasóleo bonificado en esta embarcación.

PARTE 6.^a

En esta parte del dictamen se van a tratar aspectos relacionados con los procedimientos de gestión tributaria, ajustándose a la regulación siguiente:

- Ley 58/2003 General Tributaria, de 17 de diciembre (en adelante, LGT).
- Real Decreto por el que se aprueba el 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 (RGGI) de 27 de julio de 2007. (Este reglamento entró en vigor el 1 de enero de 2008, y aunque el supuesto práctico profesional es de fecha anterior, dada su importancia se ha estimado oportuno hacer referencia al mismo en la resolución de este dictamen).

La sociedad «ARUCA, SA» ha sido objeto de citación para iniciar un procedimiento de verificación de datos, notificándose el inicio con fecha 4 de mayo de 2007. De conformidad con el artículo 131 LGT, la Administración tributaria podrá iniciar el procedimiento de verificación de datos en los siguientes supuestos:

- a) Cuando la declaración o autoliquidación del obligado tributario adolezca de defectos formales o incurra en errores aritméticos.
- b) Cuando los datos declarados no coincidan con los contenidos en otras declaraciones presentadas por el mismo obligado o con los que obren en poder de la Administración tributaria.
- c) Cuando se aprecie una aplicación indebida de la normativa que resulte patente de la propia declaración o autoliquidación presentada o de los justificantes aportados con la misma.
- d) Cuando se requiera la aclaración o justificación de algún dato relativo a la declaración o autoliquidación presentada, siempre que no se refiera al desarrollo de actividades económicas.

De acuerdo con el enunciado, una vez notificado el inicio del procedimiento (esto es, previo requerimiento) se ponen de manifiesto en la revisión que lleva a cabo el departamento contable las siguientes circunstancias:

1.º Se descubre que no se ha presentado en plazo la autoliquidación trimestral de retenciones de trabajo personal del primer trimestre del ejercicio 2007; la fecha de finalización del plazo para su

presentación e ingreso era el 20 de abril de 2007 según artículo 108 RIRPF. La autoliquidación se presenta el 10 de julio de 2007, esto es, fuera de plazo, previo requerimiento y solicitando aplazamiento de la cantidad adeudada de 15.000 euros.

Este hecho provoca el análisis de dos aspectos básicos:

- a) Que se aplicará por los órganos de gestión tributaria, el régimen de recargos por extemporaneidad del artículo 27 LGT o el régimen sancionador en virtud de artículo 191 LGT por dejar de ingresar cantidades que se debieron retener e ingresar en el Tesoro.
- b) Si es o no posible solicitar aplazamiento de la deuda por retenciones tal y como se plantea en el supuesto.

Respecto a la letra a) hay que indicar que el propio artículo 27.1 LGT señala «Los recargos por declaración extemporánea son prestaciones accesorias que deben satisfacer los obligados tributarios como consecuencia de la presentación de autoliquidaciones o declaraciones fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración tributaria. A los efectos de este artículo, se considera requerimiento previo cualquier actuación administrativa realizada con conocimiento formal del obligado tributario conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento o liquidación de la deuda tributaria.[...]». En consecuencia, NO ha lugar a aplicar este régimen dado que ya ha habido un requerimiento previo de la Administración (el inicio del procedimiento de verificación notificado el 4 de mayo de 2007).

Corresponde, pues, aplicar el régimen sancionador de los artículos 178 a 212, Título IV, LGT, y concretamente el artículo 191 LGT, que tipifica la infracción por dejar de ingresar la deudas tributarias que debieran resultar de la correcta autoliquidación del tributo.

En cuanto a la calificación de la infracción, como leve, grave o muy grave, el citado artículo 191 en su apartado 6 menciona que «No obstante lo dispuesto en los apartados anteriores, siempre constituirá infracción leve la falta de ingreso en plazo de tributos o pagos a cuenta que hubieran sido incluidos o regularizados por el mismo obligado tributario en una autoliquidación presentada con posterioridad sin cumplir los requisitos establecidos en el apartado 4 del artículo 27 de esta ley para la aplicación de los recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo.

Lo previsto en este apartado no será aplicable cuando la autoliquidación presentada incluya ingresos correspondientes a conceptos y períodos impositivos respecto a los que se hubiera notificado previamente un requerimiento de la Administración tributaria».

Consecuentemente, este apartado 6 no resulta de aplicación al supuesto aquí planteado.

En este caso, la infracción va a ser calificada como muy grave, según el apartado 4 del artículo 191 «[...] la infracción también será muy grave, aunque no se hubieran utilizado medios fraudulentos, cuando se hubieran dejado de ingresar cantidades retenidas o que se hubieran debido retener

o ingresos a cuenta, siempre que las retenciones practicadas y no ingresadas, y los ingresos a cuenta repercutidos y no ingresados, representen un porcentaje superior al 50 por ciento del importe de la base de la sanción. [...]». A esta infracción muy grave le corresponde una sanción consistente en multa proporcional del 100 al 150 por 100, graduándose según criterio de comisión repetida de infracciones tributarias y de perjuicio económico, cuantificando la base de la sanción en 15.000 euros, cantidad que se debió ingresar.

Respecto a la letra b) se debe señalar el artículo 65 LGT «1. Las deudas tributarias que se encuentren en período voluntario o ejecutivo podrán aplazarse o fraccionarse en los términos que se fijen reglamentariamente y previa solicitud del obligado tributario, cuando su situación económico-financiera le impida, de forma transitoria, efectuar el pago en los plazos establecidos.

2. No podrán ser objeto de aplazamiento o fraccionamiento las deudas tributarias cuya exacción se realice por medio de efectos timbrados.

Tampoco podrán aplazarse o fraccionarse las deudas correspondientes a obligaciones tributarias que deban cumplir el retenedor o el obligado a realizar ingresos a cuenta, salvo en los casos y condiciones previstos en la normativa tributaria».

Debemos acudir, pues, al artículo 44.3 del Reglamento General de Recaudación, aprobado por Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, que señala «Las deudas correspondientes a obligaciones tributarias que deban cumplir el retenedor o el obligado a realizar ingresos a cuenta únicamente serán aplazables o fraccionables en los supuestos previstos en el artículo 82.2.b) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria». Y este artículo 82.2 LGT establece que «Podrá dispensarse total o parcialmente al obligado tributario de la constitución de las garantías a las que se refiere el apartado anterior en los casos siguientes:

- a) Cuando las deudas tributarias sean de cuantía inferior a la que se fije en la normativa tributaria. Esta excepción podrá limitarse a solicitudes formuladas en determinadas fases del procedimiento de recaudación.
- b) Cuando el obligado al pago carezca de bienes suficientes para garantizar la deuda y la ejecución de su patrimonio pudiera afectar sustancialmente al mantenimiento de la capacidad productiva y del nivel de empleo de la actividad económica respectiva, o pudiera producir graves quebrantos para los intereses de la Hacienda Pública, en la forma prevista reglamentariamente.
- c) En los demás casos que establezca la normativa tributaria.»

Debemos indicar que la cuantía fijada para la dispensa de garantías se fijó en la Orden 157/2003 de 30 de enero de 2003 del Ministerio de Hacienda, y es de 6.000 euros. No obstante, el supuesto no ofrece datos para entender en qué se ha basado la Administración para conceder el aplazamiento por lo cual podemos suponer que ha utilizado el derecho que se le reconoce como un acto discrecional para la concesión de tal aplazamiento apreciando la insuficiencia de tesorería transitoria

basándonos en la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central del 11 de febrero de 2004, R.G. 3353/2002, para unificación de criterio, que dice en su fallo que «[...] en la concesión de aplazamientos será requisito previo que la Administración aprecie discrecionalmente que en el obligado tributario concurren dificultades transitorias de tesorería que le impiden hacer frente al pago de la deuda tributaria [...]». Así podemos concluir que el aplazamiento concedido el 15 de agosto es correcto.

2.º En esta ocasión se descubre que existe un error en la declaración presentada por la mercantil «ARUCA, SA». Se ingresaron más retenciones de trabajo personal que las debidas, en total existe un ingreso indebido de 6.500 euros en relación con la autoliquidación del segundo trimestre del año 2007.

La Administración debe contestar a la solicitud de información requerimiento del 10 de septiembre, que con el procedimiento iniciado el 4 de mayo se regularizará su situación, puesto que el artículo 221.2 LGT «Cuando el derecho a la devolución se hubiera reconocido mediante el procedimiento previsto en el apartado 1 de este artículo o en virtud de un acto administrativo (como ocurriría en nuestro caso, con la resolución que ponga fin al procedimiento de verificación de datos) o una resolución económico-administrativa o judicial, se procederá a la ejecución de la devolución en los términos que reglamentariamente se establezcan».

En conexión con lo anterior, el artículo 156 del RGGI establece que «Cuando la liquidación resultante del procedimiento de verificación de datos sea una cantidad a devolver, la liquidación de intereses de demora deberá efectuarse de la siguiente forma:

- a) Cuando se trate de una devolución de ingresos indebidos, se liquidarán a favor del obligado tributario intereses de demora en los términos del artículo 32.2 LGT. [...]»

Y el artículo 32.2 mencionado dispone que «Con la devolución de ingresos indebidos la Administración tributaria abonará el interés de demora regulado en el artículo 26 de esta ley, sin necesidad de que el obligado tributario lo solicite. A estos efectos, el interés de demora se devengará desde la fecha en que se hubiese realizado el ingreso indebido hasta la fecha en que se ordene el pago de la devolución. Las dilaciones en el procedimiento por causa imputable al interesado no se tendrán en cuenta a efectos del cómputo del período a que se refiere el párrafo anterior». El interés de demora será el interés legal del dinero vigente a lo largo del período que resulte exigible incrementado en un 25 por 100 salvo que la Ley de Presupuestos Generales del Estado fije otro distinto.

3.º El artículo 75 LGT establece que «Las deudas tributarias solo podrán condonarse en virtud de Ley, en la cuantía y con los requisitos que en la misma se determinen».

En el supuesto se plantea la condonación no de una deuda, sino de una sanción, y las sanciones, según el artículo 58 LGT, **NO** forman parte de la deuda tributaria. No obstante lo anterior, hay que acudir al artículo artículo 58.3 LGT que señala que «Las sanciones tributarias que puedan impo-

nerse de acuerdo con lo dispuesto en el Título IV de esta Ley no formarán parte de la deuda tributaria, pero en su recaudación se aplicarán las normas incluidas en el Capítulo V del Título III de esta Ley. Por su parte, el artículo 59 LGT prevé a continuación que «Las deudas tributarias podrán extinguirse por pago, prescripción, compensación o condonación, por los medios previstos en la normativa aduanera y por los demás medios previstos en las Leyes». Luego, la condonación es asimismo una posible forma de extinción de las sanciones tributarias.

Debemos reseñar que en la actualidad no existe Ley que regule tal condonación. No obstante, podemos entender que el contribuyente podría instar la condonación en el ejercicio del derecho de petición que la propia Constitución Española le reconoce en su artículo 29. En tal hipótesis, acudimos al 104.3 LGT que prevé «En los procedimientos iniciados a instancia de parte, el vencimiento del plazo máximo sin haberse notificado resolución expresa producirá los efectos que establezca su normativa reguladora. A estos efectos, en todo procedimiento de aplicación de los tributos se deberá regular expresamente el régimen de actos presuntos que le corresponda.

En defecto de dicha regulación, los interesados podrán entender estimadas sus solicitudes por silencio administrativo, salvo las formuladas en los procedimientos de ejercicio del derecho de petición a que se refiere el artículo 29 de la Constitución y en los de impugnación de actos y disposiciones, en los que el silencio tendrá efecto desestimatorio».

Consecuentemente, el silencio administrativo (esto es, la falta de resolución expresa en plazo sobre la solicitud de condonación de la sanción) tendría efectos desestimatorios.

PARTE 7.^a

El procedimiento de inspección se encuentra regulado en la Ley 58/2003 General Tributaria, de 17 de diciembre (en adelante LGT), en los artículos 145 a 159 de la misma.

A fecha del examen aún no se hallaba en vigor el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el RGGI, debiendo referirnos al anterior RGIT, aprobado por Real Decreto 939/1986, de 25 de abril.

El enunciado expone que el día 12 de junio de 2006 se inicia por personación una actuación de comprobación a «ARUCA, SA» por el concepto de IS, ejercicios 2002, 2003 y 2004.

- En primer lugar, compruebo si han prescrito los derechos de la Administración para comprobar estos conceptos:
 - De acuerdo con el artículo 66 LGT prescribe a los cuatro años el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.

- A contar este plazo de prescripción, siguiendo el artículo 67 LGT: desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración o autoliquidación.

Concepto	Plazo de declaración	Inicio plazo de prescripción	Ya prescrito
IS 2002	1 a 25-7-2003	26-7-2003	26-7-2007
IS 2003	1 a 25-7-2004	26-7-2004	26-7-2008
IS 2004	1 a 25-7-2005	26-7-2005	26-7-2009

Por tanto, a 12 de junio, no han prescrito y la Administración puede proceder a realizar sus actuaciones.

Tras estas consideraciones generales, pasamos a la resolución de las cuestiones planteadas.

1) Ante las alegaciones formuladas por «ARUCA, SA», según la cual las actuaciones deben entenderse iniciadas el día 21 de junio de 2006, al no realizarse la primera actuación ante el administrador o representante nombrado al efecto por el administrador de la sociedad:

En el artículo 30.2 RGIT (RD 939/1986, 25 abril): «El procedimiento de inspección se podrá iniciar sin previa comunicación mediante personación en la empresa, oficinas, dependencias, instalaciones, centros de trabajo o almacenes del obligado tributario o donde exista alguna prueba de la obligación tributaria, aunque sea parcial.»

«En este caso, las actuaciones se entenderán con el interesado si estuviese presente, o bien con quien ostente su representación como encargado o responsable de la oficina, registro, dependencia, empresa, centro o lugar de trabajo.»

(En el vigente RGGI, aprobado por RD 1065/2007, 27 de julio, se recoge de modo similar en el art. 177).

De acuerdo con ello, debe entenderse iniciado el procedimiento el día 12 de junio de 2006; además, la iniciación del procedimiento de inspección por personación se considera un acto de mero trámite y, en virtud del artículo 46 LGT, para los actos de mero trámite se presumirá concedida la representación.

Puesto que el procedimiento se inicia el día 12 de junio de 2006, los ingresos correspondientes a las autoliquidaciones presentadas el día 13 de junio de 2006 referidas a los ejercicios 2002, 2003 y 2004 del Impuesto sobre Sociedades, serían, en principio, constitutivos de la infracción tributaria recogida en el artículo 191.6 LGT: «...constituirá infracción leve la falta del ingreso en plazo de tributos o pagos a cuenta que hubieran sido incluidos o regularizados por el mismo obligado tributario en una autoliquidación presentada con posterioridad sin cumplir los requisitos estableci-

dos en el apartado 4 del artículo 27 de esta ley para la aplicación de los recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo».

Si bien es cierto que, siguiendo el enunciado, las actuaciones se han desarrollado sin que en ningún momento hayan transcurrido seis meses entre ellas (importante por lo dispuesto en el art. 150.2 LGT), el procedimiento de comprobación finalizará con la notificación de la correspondiente liquidación que derive del acta de disconformidad firmada el día 27 de julio de 2007. Consecuentemente, y con independencia de cuando se notifique el acto administrativo resultante de las actuaciones, ello se va a producir en todo caso una vez transcurridos 12 meses desde el inicio del procedimiento de inspección (12 de junio de 2006) (art. 150 LGT).

El incumplimiento del plazo de duración del procedimiento no determina la caducidad del procedimiento, que continuará hasta su terminación, pero producirá los siguientes efectos respecto a las obligaciones tributarias pendientes de liquidar (art. 150.2 LGT):

a) No se considerará interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones inspectoras desarrolladas durante el plazo del apartado 1 del artículo 150 LGT.

En este supuesto, se entenderá interrumpida de nuevo la prescripción por o la realización de actuaciones con posterioridad a la finalización del plazo de 12 meses: en nuestro caso, es la propia firma del acta de disconformidad, el 27 de julio de 2007, la siguiente actuación con virtualidad interruptiva de la prescripción.

Debemos entonces plantearnos si ha prescrito el derecho de la Administración para regularizar las deudas tributarias que pretende:

En los casos de Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2003 y 2004, no ha transcurrido el plazo de prescripción, puesto que tal y como se ha mencionado anteriormente, esto se producirá a 26 de julio de 2008 y 26 de julio de 2009, respectivamente.

Ahora bien, en lo que se refiere al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2002, el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación [recogido en el art. 66 a) LGT], prescribe, en principio, el 26 de julio de 2007. No obstante, el artículo 68.1 LGT expone: «El plazo de prescripción del derecho a que se refiere el párrafo a) del artículo 66 de esta ley se interrumpe:

c) por cualquier actuación fehaciente del obligado tributario conducente a la liquidación o autoliquidación de la deuda tributaria».

Por ello, la presentación e ingreso que efectúa el propio obligado tributario a 13 de junio de 2006, correspondiente al ejercicio 2002 del Impuesto sobre Sociedades, interrumpe también el plazo de prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda por tal concepto mediante la correspondiente liquidación. En consecuencia, la Administración podrá comprobar los tres ejercicios referidos.

b) Los ingresos realizados desde el inicio del procedimiento hasta la primera actuación practicada con posterioridad al incumplimiento del plazo de duración del procedimiento (en este caso, la firma del acta en disconformidad) tendrán el carácter de espontáneos a los efectos del artículo 27 de esta ley.

En ese caso, los ingresos que se efectuaron a fecha 21 de junio de 2006, dejan de ser sancionables y se benefician del régimen de recargos por extemporaneidad que contempla el artículo 27 LGT, resultando del siguiente modo:

1. Autoliquidación correspondiente al ejercicio 2002: recargo del 20 por 100 puesto que la presentación de la misma se efectúa una vez transcurridos 12 meses desde el término del plazo establecido para su presentación (recordemos: plazo de declaración: 1 al 25 de julio de 2003). Se exigirán intereses de demora por el período transcurrido desde el día siguiente al término de los 12 meses posteriores a la finalización del plazo establecido para la presentación hasta el momento en que la autoliquidación se haya presentado: esto es, desde 26 de julio de 2004 hasta el 13 de junio de 2006.
2. Autoliquidación correspondiente al ejercicio 2003: recargo del 20 por 100 porque se ha presentado transcurridos los 12 meses desde el fin del plazo previsto (25 julio de 2004). Intereses de demora desde el día 26 de julio de 2005 hasta el 13 de junio de 2006.
3. Autoliquidación del ejercicio 2004: en este caso, recargo del 15 por 100 puesto que la presentación de la misma se efectúa dentro de los 12 meses siguientes al término del plazo establecido para la presentación e ingreso (desde 26 de julio de 2005 hasta 13 de junio de 2006 transcurren menos de 11 meses). No deberá abonar intereses de demora.

Finalmente, el importe de los recargos a que se refiere el artículo 27.2 LGT podrá beneficiarse de una reducción del 25 por 100 de los mismos en los términos y con las condiciones que recoge el apartado 5 del artículo 27 LGT.

2) Las actas de disconformidad son reguladas en el artículo 157 LGT; con anterioridad a la firma del acta en disconformidad se habrá concedido trámite de audiencia al interesado para que alegue lo que convenga a su derecho.

Cuando el obligado tributario o su representante manifieste disconformidad con la propuesta de regularización, se hará constar expresamente en el acta, a la que se acompañará un informe del actuario en que se exponga los fundamentos de derecho en que se base la propuesta de regularización.

El obligado tributario dispone de un plazo de 15 días desde la fecha en que se extendió acta o desde la notificación de la misma para formular alegaciones ante el órgano competente para liquidar, quien podrá acordar la práctica de actuaciones complementarias. Recibidas las alegaciones, el órgano competente dictará la liquidación que proceda, que será notificada.

- Si como consecuencia de las actuaciones complementarias se considera necesario modificar la propuesta de liquidación: se dejará sin efecto el acta incoada y se formalizará una nueva acta que sustituirá a la anterior y se tramitará según corresponda.
- Si se mantiene la propuesta de liquidación contenida en el acta de disconformidad, se concederá al obligado tributario un plazo de 15 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación de la apertura de dicho plazo para la puesta de manifiesto del expediente y formulación de alegaciones que estime oportunas. Posteriormente, el órgano competente para liquidar dictará el acto administrativo que corresponda que deberá ser notificado.

3) Se inicia un procedimiento sancionador el día 15 de septiembre de 2006.

La regulación del procedimiento sancionador está contenida en los artículos 178 a 212 LGT y en el Reglamento sancionador en materia tributaria, aprobado por Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre.

El artículo 209 LGT indica que el inicio del procedimiento sancionador se producirá de oficio mediante notificación del acuerdo del órgano correspondiente.

«Los procedimientos sancionadores que se incoen como consecuencia de un procedimiento iniciado mediante declaración o de un procedimiento de verificación de datos, comprobación o inspección no podrán iniciarse respecto a la persona o entidad que hubieran sido objeto del procedimiento una vez transcurrido el plazo de tres meses desde que se hubiese notificado o se entendiese notificada la correspondiente liquidación o resolución» (art. 209. 2 LGT).

En virtud del artículo 211 LGT: «El procedimiento sancionador en materia tributaria terminará mediante resolución o por caducidad».

«El procedimiento sancionador deberá concluir en el plazo de seis meses contados desde la notificación de la comunicación de inicio del procedimiento. Se entenderá que el procedimiento concluye en la fecha en que se notifique el acto administrativo de resolución del mismo».

En el caso que nos ocupa se ha superado ese plazo de duración del procedimiento: Inicio: 15 de septiembre de 2006 y Fin: 3 de noviembre de 2007.

Los efectos del incumplimiento del plazo máximo de duración están previstos en el artículo 211.4 LGT, según el cual: «El vencimiento del plazo establecido en el apartado 2 de este artículo sin que se haya notificado resolución expresa producirá la caducidad del procedimiento. La declaración de caducidad podrá dictarse de oficio o a instancia del interesado y ordenará el archivo de las actuaciones. Dicha caducidad impedirá la iniciación de un nuevo procedimiento sancionador».

PARTE 8.^a

El procedimiento de recaudación se encuentra regulado en la Ley 58/2003, General Tributaria, de 17 de diciembre (LGT) (arts. 160 a 177) y en Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación (en adelante, RGR).

A) El 12 de septiembre de 2007 «ARUCA, S.A.» dentro del período voluntario de pago solicita aplazamiento de pago de una deuda, si bien no aporta documento alguno que acredite su situación económica ni ofrece garantía.

El 12 de noviembre de 2007 «ARUCA, S.A.» recibe notificación de la providencia de apremio, otorgándole el plazo legalmente señalado, que, de acuerdo con el artículo 62.5 LGT, es:

- a) «Si la notificación de la providencia se realiza entre los días uno y 15 de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día 20 de dicho mes o, si este no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente.
- b) Si la notificación de la providencia se realiza entre los días 16 y último de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día cinco del mes siguiente o, si este no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente».

Los recargos del período ejecutivo son regulados en el artículo 28 LGT donde se distinguen los siguientes:

- Recargo ejecutivo: 5 por 100, cuando se satisfaga la deuda antes de la notificación de la providencia de apremio.
- Recargo de apremio reducido: 10 por 100, siempre que se satisfaga la deuda y el propio recargo antes del fin del plazo previsto en el artículo 62.5 LGT.
- Recargo ordinario: 20 por 100; cuando no concurren las circunstancias anteriores. Este es el único recargo compatible con los intereses de demora devengados desde el inicio del período ejecutivo.

1. Procedencia del apremio. Efectos de la presentación de solicitud de aplazamiento en período voluntario de pago. Consecuencias de la falta de aportación de documentación acreditativa de la situación económica y del ofrecimiento de garantías.

En virtud del artículo 65 LGT: «Las deudas que se encuentren en período voluntario o ejecutivo podrán aplazarse o fraccionarse en los términos que se fijen reglamentariamente y previa solicitud del obligado tributario, cuando su situación económica-financiera le impida de forma transitoria, efectuar el pago en los plazos establecidos».

El apartado 3 del artículo 65 LGT dispone: «Las deudas aplazadas o fraccionadas deberán garantizarse en los términos previstos en el artículo 82 LGT y en la normativa recaudatoria».

Los efectos de la presentación de una solicitud de aplazamiento en período voluntario de pago se recogen en el artículo 65.5 LGT: «la presentación de una solicitud de aplazamiento o fraccionamiento en período voluntario impedirá el inicio del período ejecutivo pero no el devengo del interés de demora.»

Las consecuencias de la falta de aportación de la documentación requerida y la procedencia del apremio se deducen del artículo 46 RGR.

Apartado 2 e):

«La solicitud de aplazamiento o fraccionamiento contendrá necesariamente la garantía que se ofrece, conforme a lo dispuesto en el artículo 82 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.»

En su apartado 3:

«A la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento se deberá acompañar entre otros:

- a) Compromiso de aval de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o de certificado de seguro de caución.
- b) En particular, deberá justificarse la existencia de dificultades económico-financieras que le impidan de forma transitoria efectuar el pago en el plazo establecido».

El apartado 6 del citado artículo 46 RGR: «Si la solicitud no reúne los requisitos establecidos en la normativa o no se acompañan los documentos citados en los apartados anteriores, el órgano competente para la tramitación del aplazamiento o fraccionamiento requerirá al solicitante para que, en el plazo de 10 días contados a partir del siguiente al de la notificación del requerimiento en el plazo señalado, se tendrá por no presentada la solicitud y se archivará sin más trámite.»

«Si la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento se hubiese presentado en período voluntario de ingreso y el plazo para atender el requerimiento de subsanación finalizase con posterioridad al plazo de ingreso en período voluntario y aquel no fuese atendido, se iniciará el procedimiento de apremio mediante notificación de la oportuna providencia de apremio.»

De ello se deduce que, con carácter previo a la notificación de la providencia de apremio, el órgano competente debería haber concedido un plazo de 10 días, al efecto de que el obligado tributario pueda aportar los documentos requeridos. Si transcurrido ese plazo, el interesado no hubiera atendido tal requerimiento, la solicitud de aplazamiento se tendría por no presentada, se hubiera archivado sin más trámite y entonces sí se hubiera podido dictar y notificar la providencia de apremio.

Resulta, por tanto, improcedente la notificación de la providencia de apremio puesto que no se ha otorgado el plazo de 10 días a la entidad «ARUCA, S.A.» y cabría impugnarla tal y como se desprende del artículo 167.3 b):

«Contra la providencia de apremio será admisible, entre otros motivos de oposición: la solicitud de aplazamiento, fraccionamiento o compensación en período voluntario y otras causas de suspensión del procedimiento de recaudación.»

2. Procedencia de la suspensión solicitada.

«ARUCA, S.A.» presenta recurso de reposición ante la falta de notificación de la resolución del aplazamiento que ha solicitado y solicita la suspensión del procedimiento de apremio.

En virtud de artículo 161.2 LGT: «La presentación de una solicitud de aplazamiento, fraccionamiento o compensación en período voluntario impedirá el inicio del período ejecutivo durante la tramitación de dichos expedientes.»

Es procedente, pues, la suspensión del procedimiento, puesto que la sociedad presentó en período voluntario una solicitud de aplazamiento y ello determina la suspensión del procedimiento de recaudación.

B) El 15 de marzo de 2007, «J & ELECTRA» recibe notificaciones de una liquidación provisional por IVA 2006 y de la correspondiente sanción.

Según el artículo 62.2 LGT, el pago en período voluntario, si la notificación de la liquidación y de la sanción se recibe entre los días 1 y 15 de cada mes, va desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día 20 del mes posterior o, si este no fuera hábil hasta el inmediato hábil siguiente (en este caso: hasta el 20 de abril).

Por otro lado, según el artículo 226 LGT: «podrá reclamarse en vía económico-administrativa en relación con la aplicación de los tributos y la imposición de sanciones tributarias que realicen la Administración General del Estado y entidades de derecho público vinculadas o dependientes de la misma».

Tal y como se desprende del artículo 235 LGT, la reclamación económico-administrativa debe interponerse en el plazo de un mes a contar desde el día siguiente al de la notificación del acto impugnado; por lo tanto, se ha interpuesto en plazo (la notificación de la liquidación se ha recibido el 15 de marzo y la reclamación se ha interpuesto el 4 de abril; el plazo del mes finalizaría el 15 de abril).

Don Jenaro no solicita la suspensión de la deuda tributaria.

Si la impugnación afectase a la sanción tributaria, la ejecución de la misma quedará suspendida automáticamente sin necesidad de aportar garantías (arts. 212.3 y 233.3 LGT).

En el supuesto se interpone reclamación económico-administrativa exclusivamente contra la liquidación y de acuerdo con el artículo 39.1 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, la mera interposición de una reclamación económico-administrativa no suspenderá la ejecución del acto impugnado, salvo que se haya interpuesto previamente un recurso de reposición en el que se haya acordado la suspensión con aportación de garantías cuyos efectos alcancen a la vía económico-administrativa.

Consecuentemente, tras el fin del plazo de ingreso de la deuda en período voluntario (20 de abril de 2007), se iniciará el período ejecutivo al día siguiente, esto es, el 21 de abril de 2007 (art. 161 LGT).

Y de conformidad con el apartado 3 del citado artículo 161 LGT: «Iniciado el período ejecutivo, la Administración Tributaria efectuará la recaudación de las deudas liquidadas o autoliquidadas a que se refiere el apartado 1 de este artículo por el procedimiento de apremio sobre el patrimonio del obligado al pago.»

En cuanto a la suspensión de la ejecución del acto impugnando, podemos destacar que de acuerdo con el artículo 233 LGT, la ejecución de la liquidación por IVA impugnada hubiera quedado suspendida automáticamente a instancia del interesado, si se hubiera garantizado el importe de dicho acto, los intereses de demora que genere la suspensión y los recargos que pudieran proceder.

Las garantías necesarias para obtener esta suspensión automática serán exclusivamente las siguientes:

- a) Depósito de dinero o valores públicos.
- b) Aval o fianza de carácter solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o certificado de seguro de caución.
- c) Fianza personal y solidaria de otros contribuyentes de reconocida solvencia para los supuestos que se establezcan en la normativa tributaria.

Si la sociedad civil no pudiera aportar las garantías necesarias para obtener la suspensión automática a que nos acabamos de referir, podría haber ofrecido otras garantías, que se estimen suficientes por el órgano de recaudación competente.

Por otra parte, los Tribunales Económico-Administrativos podrán suspender la ejecución del acto, con dispensa total o parcial de garantías, cuando dicha ejecución pudiera causar perjuicios de difícil o imposible reparación.

Finalmente, se podría suspender la ejecución del acto recurrido sin necesidad de aportar garantía, cuando se aprecie que al dictarlo se ha podido incurrir en error aritmético, material o de hecho.

El enunciado añade que cuando los órganos de recaudación proceden a efectuar el embargo, se enfrentan al hecho de la inexistencia de bienes en la sociedad.

Al tratarse de una sociedad civil y, de acuerdo con el apartado 2 del artículo 42 LGT, serán responsables solidarios de la deuda tributaria los partícipes o cotitulares de las entidades a que se refiere el apartado 4 del artículo 35 LGT, en proporción a sus respectivas participaciones respecto a las obligaciones tributarias materiales de dichas entidades. En este caso, don Jenaro responderá de la deuda de «J & ELECTRA» hasta el porcentaje de participación en la misma (25%) y «ELECTRA, S.A.», por su parte, se hará cargo hasta el límite de su participación en aquella (75%).

Es destacable el hecho de que al tratarse de un supuesto de responsabilidad solidaria no se requiere la previa declaración de fallido de la entidad «J & ELECTRA», siendo tan solo necesario para la exigencia de tal responsabilidad, el transcurso del período voluntario de pago de la deuda otorgado al deudor principal (art. 41 LGT).

El procedimiento para exigir la responsabilidad solidaria se encuentra regulado en los artículos 174 y 175 LGT, según los cuales en el supuesto de liquidaciones administrativas, si la declaración de responsabilidad se efectúa con anterioridad al vencimiento del período voluntario de pago, la competencia para dictar el acto administrativo de declaración de responsabilidad corresponde al órgano competente para dictar la liquidación. En los demás casos, dicha competencia corresponderá al órgano de recaudación.

Si la responsabilidad ha sido declarada y notificada al responsable en cualquier momento anterior al vencimiento del período voluntario de pago de la deuda que se deriva, bastará con requerirle el pago una vez transcurrido dicho período.

En los demás casos, una vez transcurrido el período voluntario de pago de la deuda que se deriva, el órgano competente dictará acto de declaración de responsabilidad que se notificará al responsable.

En cualquier caso, el trámite de audiencia previo que debe otorgarse a los responsables no excluirá el derecho que también les asiste a formular con anterioridad a dicho trámite las alegaciones que estimen pertinentes y a aportar la documentación que consideren necesaria.

El acto de declaración de responsabilidad será notificado a los responsables. El acto de notificación tendrá el siguiente contenido:

- a) Texto íntegro del acuerdo de declaración de responsabilidad, con indicación del presupuesto de hecho habilitante y las liquidaciones a las que alcanza dicho presupuesto.
- b) Medios de impugnación que pueden ser ejercitados contra dicho acto, órgano ante el que hubieran de presentarse y plazo para interponerlos.
- c) Lugar, plazo y forma en que deba ser satisfecho el importe exigido al responsable.

En el recurso o reclamación contra el acuerdo de declaración de responsabilidad podrá impugnarse el presupuesto de hecho habilitante y las liquidaciones a las que alcanza dicho presupuesto, sin que como consecuencia de la resolución de estos recursos o reclamaciones puedan revisarse las liquidaciones que hubieran adquirido firmeza para otros obligados tributarios, sino únicamente el importe de la obligación del responsable que haya interpuesto el recurso o la reclamación.

El plazo concedido al responsable para efectuar el pago en período voluntario será el establecido en el apartado 2 del artículo 62 de esta ley.

Si el responsable no realiza el pago en dicho plazo, la deuda le será exigida en vía de apremio, extendiéndose al recargo del período ejecutivo que proceda según el artículo 28 de esta ley.

C) De acuerdo con el artículo 42.2 de la LGT: «También serán responsables solidarios del pago de la deuda tributaria pendiente y, en su caso, del de las sanciones tributarias, incluidos el recargo y el interés de demora del período ejecutivo, cuando procedan, hasta el importe del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar por la Administración tributaria, las siguientes personas o entidades:

b) Las que, por culpa o negligencia, incumplan las órdenes de embargo».

LA PRESIÓN FISCAL POR IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES EN LA UNIÓN EUROPEA

ELENA FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ

*Profesora Titular de Economía Financiera y Contabilidad.
Universidad de Oviedo*

ANTONIO MARTÍNEZ ARIAS

*Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad.
Universidad de Oviedo*

SANTIAGO ÁLVAREZ GARCÍA

*Profesor Titular de Economía Aplicada.
Universidad de Oviedo*

Extracto:

EL objetivo principal de este trabajo consiste en analizar la presión fiscal, medida a través del Tipo Impositivo Efectivo, que soportan por Impuesto sobre Sociedades las empresas de los países de la Unión Europea. Para ello se utiliza una muestra de sociedades con cotización en Bolsa domiciliadas en los diferentes países comunitarios, extraída de la base *Datastream* correspondiente al período 1995-2005. El análisis realizado permite contrastar la incidencia de las reducciones en los tipos impositivos nominales que se realizaron en diversos países durante este período en la fiscalidad efectiva soportada por las empresas. Asimismo, se ponen de manifiesto las importantes diferencias existentes en este terreno entre los socios comunitarios. Ambos resultados tienen una especial relevancia en un contexto como el actual, caracterizado por la discusión de medidas armonizadoras para este tributo que limiten su incidencia sobre las decisiones de localización empresarial en el marco europeo.

Palabras clave: Impuesto sobre Sociedades, Tipo Impositivo Efectivo (TIE) y presión fiscal.

Sumario

1. Introducción.
2. El impuesto sobre los beneficios empresariales en la Unión Europea.
3. La presión fiscal medida a través del tipo impositivo efectivo.
4. Análisis empírico de la presión fiscal en la Unión Europea.
 - 4.1. Análisis descriptivo.
 - 4.2. Análisis inferencial.
5. Conclusiones.

Bibliografía.

1. INTRODUCCIÓN

El proceso de globalización que ha experimentado la economía internacional a lo largo de las últimas décadas ha condicionado en gran medida la evolución de los sistemas impositivos nacionales, particularmente en lo que se refiere a los impuestos que recaen sobre el capital y los beneficios empresariales.

En este contexto, el Impuesto sobre Sociedades constituye una herramienta fundamental dentro del sistema fiscal, no solo por su capacidad recaudatoria, menos importante que la de otros tributos, sino también por la influencia que puede tener en las decisiones económicas de las entidades sometidas a su gravamen.

Estas cuestiones han condicionado las reformas de este impuesto que se han llevado a cabo en la mayor parte de los países de la Unión Europea (UE) a lo largo de la última década. En efecto, buena parte de las mismas se justifican por la necesidad de reducir la carga impositiva soportada por las empresas, con el objetivo de evitar que se produzcan procesos de deslocalización empresarial, a la vez que se incentiva la competitividad de las empresas nacionales frente a las situadas en otros países. A partir de estos argumentos se han producido recortes significativos en los tipos legales del Impuesto sobre Sociedades en la mayor parte de los países de la UE, acompañándose esta medida en muchos supuestos de un recorte en los beneficios fiscales para paliar las pérdidas recaudatorias y, al mismo tiempo, aumentar la neutralidad del impuesto.

Ahora bien, a la hora de analizar los efectos de estas medidas sobre la presión fiscal a que están sometidas las empresas, es preciso distinguir claramente entre el tipo impositivo nominal que se aplica sobre los beneficios empresariales y el tipo efectivamente soportado por los mismos, Tipo Impositivo Efectivo (TIE). Esta medida aporta una información de gran trascendencia, no solo para los gobiernos a la hora de establecer sus políticas fiscales, sino también para las empresas al tomar sus decisiones.

De acuerdo con las ideas expuestas, el objetivo que nos planteamos en este trabajo es analizar la presión fiscal soportada por las empresas de la UE por razón del Impuesto sobre Sociedades. Para ello, el estudio comienza con una breve síntesis de los principios que condicionan la reforma del tributo en la UE, esto es, la coordinación internacional, la competencia y la neutralidad. Seguidamente se presenta la herramienta a través de la cual se procederá a medir la presión fiscal. Una vez desarrollada la parte teórica, a continuación se realiza un análisis empírico, tanto descriptivo como inferencial,

en el que se calculan los TIE de una muestra de sociedades domiciliadas en los diferentes países comunitarios, extraída de la base de datos *Datastream*, durante el período 1995-2005. Finalmente, se presentan las principales conclusiones que se han alcanzado a partir del trabajo efectuado.

2. EL IMPUESTO SOBRE LOS BENEFICIOS EMPRESARIALES EN LA UNIÓN EUROPEA

En el ámbito de la imposición sobre los beneficios empresariales, los principios básicos que han informado las reformas que se han producido en los países desarrollados, entre ellos los de la UE, son los de coordinación internacional, competitividad y neutralidad (*vid.* PAREDES, 2006a, pág. 1.016).

a) Coordinación internacional.

Este principio resulta especialmente relevante en un área económica como la UE en la que existe libre movilidad de capitales y, por tanto, de localización de las inversiones empresariales en los países que forman parte de la misma, de ahí que desde su fundación se hayan propuesto diversas medidas de armonización impositiva. Sin embargo, los avances que se han alcanzado en este campo han sido muy limitados al tratarse de normas cuyo objetivo se relaciona más con el impulso a la formación de grupos empresariales europeos que con la armonización fiscal propiamente dicha.

Esta situación no implica que las autoridades comunitarias no sean conscientes de los problemas que se derivan de la ausencia de medidas armonizadoras. En particular, la erosión que están sufriendo las bases imponibles de los impuestos directos por la vía de una progresiva desfiscalización de los factores productivos con mayor movilidad entre países.

Para corregir estos problemas la Comisión Europea ha planteado diversas iniciativas. Estas buscan limitar las prácticas de competencia fiscal desleal y favorecer la aproximación de los Impuestos sobre Sociedades por medio del establecimiento de una base imponible común consolidada¹. Incluso se han llegado a plantear medidas tendentes a una aproximación de los tipos impositivos o, al menos, al establecimiento de un nivel mínimo en los tipos nominales, tal y como sucede en el caso del Impuesto sobre el Valor Añadido y los Impuestos Especiales de Fabricación armonizados.

b) Competitividad.

En la práctica, la ausencia de medidas armonizadoras ha provocado que la mayor parte de los países de la UE hayan acometido reformas orientadas a conseguir que sus empresas nacionales sean competitivas frente a las de otros países y que, simultáneamente, sirvan para atraer la localización de empresas extranjeras.

¹ La última iniciativa sobre esta cuestión aparece recogida en la COM (2007) 223 final.

La manifestación más evidente de este fenómeno es la reducción de los tipos impositivos nominales que se ha producido a lo largo de la última década, tal y como se recoge en el **cuadro 1**. La convergencia en los tipos que se ha producido como consecuencia de este proceso ha sido denominada por algunos autores como «armonización fiscal competitiva», proceso que, como su propio nombre sugiere, implica una reducción de la presión fiscal sobre las empresas.

CUADRO 1. *Evolución del tipo impositivo nominal del Impuesto sobre Sociedades en los países de la UE (1995-2005)².*

Estados miembros	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	Media
Alemania	56,80	56,70	56,70	56,00	51,60	51,60	38,30	38,30	39,60	38,30	38,60	47,50
Austria	34,00	34,00	34,00	34,00	34,00	34,00	34,00	34,00	34,00	34,00	25,00	33,18
Bélgica	40,20	40,20	40,20	40,20	40,20	40,20	40,20	40,20	34,00	34,00	34,00	38,51
Dinamarca	34,00	34,00	34,00	34,00	32,00	32,00	30,00	30,00	30,00	30,00	30,00	31,82
España	35,00	35,00	35,00	35,00	35,00	35,00	35,00	35,00	35,00	35,00	35,00	35,00
Finlandia	25,00	28,00	28,00	28,00	28,00	29,00	29,00	29,00	29,00	29,00	26,00	28,00
Francia	36,70	36,70	36,70	41,70	40,00	36,70	36,40	35,40	35,40	35,40	33,80	36,81
Grecia	40,00	40,00	40,00	40,00	40,00	40,00	37,50	35,00	35,00	35,00	32,00	37,68
Irlanda	40,00	38,00	36,00	32,00	28,00	24,00	20,00	16,00	12,50	12,50	12,50	24,68
Italia	52,20	53,20	53,20	41,30	41,30	41,30	40,30	40,30	38,30	37,30	37,30	43,27
Luxemburgo	40,90	40,90	39,30	37,50	37,50	37,50	37,50	30,40	30,40	30,40	30,40	35,70
Países Bajos	35,00	35,00	35,00	35,00	35,00	35,00	35,00	34,50	34,50	34,50	31,50	34,55
Portugal	39,60	39,60	39,60	37,40	37,40	35,20	35,20	33,00	33,00	27,50	27,50	35,00
Reino Unido	33,00	33,00	31,00	31,00	30,00	30,00	30,00	30,00	30,00	30,00	30,00	30,73
Suecia	28,00	28,00	28,00	28,00	28,00	28,00	28,00	28,00	28,00	28,00	28,00	28,00
Media EU-15	38,03	38,15	37,78	36,74	35,87	35,30	33,76	32,61	31,91	31,39	30,11	34,70
Chipre	25,00	25,00	25,00	25,00	25,00	29,00	28,00	28,00	15,00	15,00	10,00	22,73
Eslovaquia	40,00	40,00	40,00	40,00	40,00	29,00	29,00	25,00	25,00	19,10	19,10	31,47
Eslovenia	25,00	25,00	25,00	25,00	25,00	25,00	25,00	25,00	25,00	25,00	25,00	25,00
Estonia	26,00	26,00	26,00	26,00	26,00	26,00	26,00	26,00	26,00	26,00	24,00	25,82
Hungría	19,60	19,60	19,60	19,60	19,60	19,60	19,60	19,60	19,60	17,60	17,50	19,23
Letonia	25,00	25,00	25,00	25,00	25,00	25,00	25,00	22,00	19,00	15,00	15,00	22,36
Lituania	29,00	29,00	29,00	29,00	29,00	24,00	24,00	15,00	15,00	15,00	15,00	23,00
Malta	35,00	35,00	35,00	35,00	35,00	35,00	35,00	35,00	35,00	35,00	35,00	35,00
Polonia	40,00	40,00	38,00	36,00	34,00	30,00	28,00	28,00	27,00	19,00	19,00	30,82
República Checa	41,00	39,00	39,00	35,00	35,00	31,00	31,00	31,00	31,00	28,00	26,00	33,36
Media UE-10	30,56	30,36	30,16	29,56	29,36	27,36	27,06	25,46	23,76	21,47	20,56	26,88
Media UE-25	35,04	35,04	34,73	33,87	33,26	32,12	31,08	29,75	28,65	27,42	26,29	31,57

FUENTE: Eurostat 2005 y elaboración propia.

² En algunos países existen impuestos locales y/o recargos, así como otros impuestos sobre la renta de las sociedades. En tales casos se ha recogido como tipo de gravamen nominal el resultado de agregar toda la tributación que recae sobre el beneficio empresarial, ya que estos impuestos y recargos se aplican sobre la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, siendo equivalentes a un incremento en el tipo impositivo nominal del mismo [sobre esta cuestión *vid.* PAREDES (2003; 2006b)].

El **cuadro 1** pone de manifiesto unos tipos impositivos legales medios para los nuevos países incorporados a la UE bastante inferiores a los de la UE-15. Por ello, tras la entrada de estos Estados a la Comunidad las diferencias entre los tipos legales de los distintos países se agudizaron y ello ha llevado a que los Estados de la UE-15 hayan acometido reformas fiscales encaminadas a reducir progresivamente los tipos impositivos que gravan los beneficios de sus empresas, ante el temor de que sus compañías se desplacen a otros territorios atraídas por su fiscalidad. En este sentido, el presente trabajo pretende evidenciar si esas reducciones en los tipos de gravamen tienen su repercusión sobre la presión fiscal empresarial o si, por el contrario, los gobiernos instrumentan otras medidas tendentes al mantenimiento de la carga tributaria, para mantener más o menos intacta su recaudación.

c) Neutralidad.

Este principio, que implica limitar las distorsiones que el impuesto ocasiona en la asignación de recursos, tiene múltiples manifestaciones, una de las cuales está estrechamente vinculada a la coordinación internacional. En efecto, la tributación de los beneficios no tendría que servir para alterar la localización internacional de las inversiones que debería guiarse por un criterio de eficiencia económica y no por las diferencias en la rentabilidad neta de las mismas provocada por su tributación efectiva. Es evidente que la adopción de medidas armonizadoras es imprescindible para la consecución de la neutralidad impositiva a nivel internacional, en su doble vertiente de neutralidad a la exportación e importación de capitales (NEC y NIC).

Una segunda manifestación de este principio se refiere a la neutralidad en las decisiones de inversión que deberían realizarse en función de su rentabilidad de mercado. Este objetivo solamente se alcanza cuando los tipos impositivos efectivos que gravan los distintos proyectos de inversión son iguales. Para ello es necesario que la base imponible del impuesto se aproxime al concepto de beneficio económico y eliminar los incentivos a la inversión que favorecen que esta se materialice en unos activos frente a otros. En este sentido, es cierto que algunas de las reformas fiscales realizadas en los últimos años han tendido a ampliar la base imponible del impuesto, eliminando los incentivos más o menos injustificados. Sin embargo, pese a esta tendencia, persisten importantes diferencias entre los tipos impositivos nominales y los tipos impositivos efectivos que se aplican en la mayor parte de los países.

La diferencia entre tipos impositivos nominales y tipos impositivos efectivos puede explicarse a través de la concesión de incentivos fiscales con la finalidad de incentivar ciertas actividades. Por otra parte, esta divergencia permite una bajada de los tipos nominales, compensando la pérdida recaudatoria mediante ampliaciones de la base imponible y reducciones de los incentivos fiscales. Por último, esta discrepancia entre ambos tipos pone de manifiesto la ausencia de neutralidad y las distorsiones que se derivan de la aplicación de este tributo.

En definitiva, las empresas no deberían fundamentar sus decisiones en el tipo legal sino que tendrían que fijarse en el TIE. Ahora bien, el problema que se plantea es su cálculo, motivo por el cual el siguiente apartado se dedica a esta cuestión.

3. LA PRESIÓN FISCAL MEDIDA A TRAVÉS DEL TIPO IMPOSITIVO EFECTIVO

A pesar del interés que suscita el estudio de la presión fiscal, no puede olvidarse la complejidad que supone su determinación ante la ausencia de una medida de aceptación generalizada pues, como indica CALLIHAN (1994), existen multitud de concepciones de este término. Por tanto, a la hora de abordar el estudio del TIE como medida de la presión fiscal caben diferentes alternativas, tanto en lo que se refiere a su tipología como a su definición.

Una clasificación de los TIE, generalmente aceptada y empleada por los investigadores, es la propuesta por FULLERTON (1984, pág. 23), que distingue:

- TIE Medio: informa acerca de la presión fiscal empresarial, por lo que es muy útil para establecer comparaciones entre empresas, sectores o áreas geográficas, así como entre distintos regímenes tributarios.
- TIE Marginal: permite conocer los incentivos en el empleo de nuevo capital, pudiendo utilizarse para determinar los atractivos a la inversión otorgados por el sistema fiscal.
- TIE Parcial: se refiere únicamente a un determinado tributo.

Otra tipología de los TIE es la que realiza PAREDES GÓMEZ (1994, pág. 37):

- TIE Total: considera la totalidad de los impuestos a los que están sometidas las empresas.
- TIE Parcial: se refiere únicamente a un determinado tributo.

A efectos de este trabajo se empleará un TIE parcial, dado que lo que se trata de analizar es el impuesto que grava los resultados empresariales³ y, a su vez, se utilizará un TIE medio, ya que el objetivo es medir la carga impositiva que sufren las entidades de la UE por razón del Impuesto sobre Sociedades a lo largo de una serie de años.

Elegido el TIE más adecuado para este estudio, seguidamente es necesario proceder a su definición, tarea no exenta de dificultades ante la amplia variedad de conceptos utilizados hasta ahora en las investigaciones realizadas, tal y como se constata en el **cuadro 2**, donde se recoge una importante muestra de trabajos que han empleado esta metodología.

³ Que engloba tanto el Impuesto sobre Sociedades propiamente dicho como los recargos e impuestos locales que se aplican en algunos países de forma complementaria al mismo [vid. nota número 2].

CUADRO 2. *Conceptos de TIE para el Impuesto sobre Sociedades.*

Concepto de TIE Medio	Investigadores que lo usan
<u>Impuesto sobre el beneficio pagado</u> Beneficio o Cash-Flow	Fullerton (1982)
<u>Impuesto sobre el beneficio pagado</u> Beneficio antes de impuestos	Stickney (1979); Stickney y McGee (1982); Porcano (1986); Wilkie (1988); Wilkie y Limberg (1990); Fischer y Russell (1991); Shevlin y Porter (1992); Plesko (2003); Fernández (2004); Fernández y Martínez (2006)
<u>Impuesto sobre el beneficio pagado</u> Cash-Flow de las operaciones	Zimmerman (1983); Wilkie y Limbert (1990); Shevlin y Porter (1992)
<u>Gasto por impuesto sobre el beneficio</u> Beneficio antes de intereses e impuestos	Derashid y Zhang (2003)
<u>Impuesto sobre el beneficio pagado</u> Beneficio antes de impuestos	Jansen y Buijink (2000); Rego (2003)
<u>Gasto por impuesto sobre el beneficio</u> Beneficio antes de impuestos o Cash-Flow	Stickney (1979); Wilkie y Limberg (1993); Gupta y Newberry (1997); Molloy (1998); Buijink <i>et al.</i> (2002); Fernández (2004); Calvé <i>et al.</i> (2005); Molina (2005); Fernández y Martínez (2006)
<u>Gasto por impuesto sobre el beneficio</u> Ventas netas	Buijink <i>et al.</i> (2002)
<u>Gasto por impuesto sobre el beneficio –</u> <u>– (Impuestos diferidos_t – Impuestos diferidos_{t-1})</u> Beneficio antes de impuestos	Buijink <i>et al.</i> (2002)
<u>Gasto por impuesto sobre el beneficio</u> Beneficio bruto de explotación	Nicodème (2001)
<u>Pasivos fiscales futuros</u> Beneficio antes de impuestos futuros	Jacobs y Spengel (2000)

FUENTE: *Elaboración propia.*

El **cuadro 2** pone de manifiesto que la mayoría de los estudios basados en el TIE se refieren a EE.UU. No obstante, la situación parece que está cambiando, pues se ha empezado a utilizar esta herramienta de análisis en otros ámbitos geográficos.

En efecto, desde hace algunos años se emplea esta metodología en la UE, si bien en este contexto pocos estudios utilizan información individual procedente de las cuentas anuales de las sociedades. La razón que explica la falta de este tipo de investigaciones radica en la escasez de bases de datos individuales de las empresas, lo que ha llevado al planteamiento de otras definiciones del TIE,

bien basadas en datos agregados, ya sea procedentes de simulaciones. A este respecto cabe destacar la metodología desarrollada por DEVEREUX y GRIFFITH (1998), pues muchos de los trabajos publicados recientemente se apoyan en ella [entre otros, BELLAK *et al.* (2005), ELSCHNER *et al.* (2005), EUROPEAN COMMISSION (2004), JACOBS *et al.* (2004) y KIEHLBORN (2005)]. Los citados investigadores han revisado el método KING-FULLERTON (1984) para el caso de tener que escoger entre proyectos mutuamente excluyentes, pasando a utilizar el denominado «tipo impositivo efectivo medio» de una inversión, que se basa en las características de la regulación fiscal de cada país y en las expectativas de la inversión futura a realizar.

La revisión realizada de la literatura existente sobre el TIE ha puesto de manifiesto la existencia de un amplio abanico de opciones a la hora de proceder a su definición, a partir de las cuales se propone la siguiente medida para su empleo en el presente trabajo:

$$\text{TIE} = \frac{\text{Gasto por Impuesto sobre Sociedades}}{\text{Resultado Contable antes de Impuestos}}$$

Respecto a la tasa propuesta es conveniente realizar las siguientes puntualizaciones:

- Se adecua a la información disponible para la realización de este trabajo, esto es, datos procedentes de las cuentas anuales de las sociedades cotizadas.
- Es una de las más empleadas en las investigaciones realizadas, tal como se desprende del **cuadro 2**.
- Utiliza en el numerador un dato genuinamente contable, el gasto devengado por Impuesto sobre Sociedades, importe que surge de un criterio económico en atención al principio de devengo.
- Emplea como denominador el resultado contable antes de impuestos, alternativa que se considera más adecuada que usar el resultado contable del ejercicio, magnitud afectada por el propio tributo.

4. ANÁLISIS EMPÍRICO DE LA PRESIÓN FISCAL EN LA UNIÓN EUROPEA

Una vez efectuada una somera revisión teórica de la situación actual en torno a la medida de la presión fiscal a través de los TIE, en este apartado se realiza el estudio empírico con la finalidad de evaluar la carga impositiva soportada por las empresas cotizadas, durante el período 1995-2005, en las Bolsas de los Estados miembros de la UE.

Con este objetivo se ha seleccionado una muestra de sociedades no financieras a partir de la base de datos *Datastream*, la cual recoge información a nivel mundial de las entidades con mayor capitalización bursátil. La exclusión de las sociedades financieras responde a las particularidades que las mismas presentan, razón por la cual tampoco se han considerado en otras investigaciones similares.

En el **cuadro 3** figura el desglose de la muestra por países que distingue, por un lado, el número total de empresas de las que se disponía, y, por otro, las que efectivamente han sido seleccionadas. Como se puede observar, el número de sociedades utilizadas en el estudio es de 1.802, lo que representa un 39,51% del total, debido a que solo se han elegido aquellas que presentaban información al menos en seis de los once años considerados. La falta de datos se debe, en algunos casos, a la carencia de información y, en otros, a la existencia de tasas negativas. Por estas razones, es importante destacar que en Chipre, Eslovenia, Estonia, Letonia, Lituania y Malta no se dispone de ninguna empresa para realizar el estudio, si bien ello no supone menoscabo alguno para la investigación dado el escaso peso que tienen estos países en el seno de la UE, además de por su tardía incorporación.

De los diecinueve Estados considerados para el estudio, cabe destacar que en trece de ellos el número de empresas disponibles supera la media total, en algunos casos de manera notoria. De todas formas, para la generalidad de países se dispone de una amplia muestra representativa, pues esta aglutina, en la mayoría de los casos, más de un tercio de la población, con las únicas excepciones de Luxemburgo (29,17%) y Suecia (32,03%). Por último, conviene resaltar que en los cuatro nuevos Estados incorporados a la UE, aunque el número de empresas seleccionadas para el estudio no es muy elevado, representa un porcentaje estimable sobre el total poblacional de estos países.

CUADRO 3. *Muestra seleccionada.*

Estado miembro	Número de empresas disponibles	Empresas seleccionadas		Número de observaciones
		Número	% Sobre el total	
Alemania	655	235	35,88	2.030
Austria	64	31	48,44	276
Bélgica	96	43	44,79	376
Dinamarca	103	64	62,14	566
España	100	70	70,00	638
Finlandia	116	66	56,90	597
Francia	642	247	38,47	2.168
Grecia	279	99	35,48	818
Irlanda	65	29	44,62	257
Italia	202	104	51,49	875
Luxemburgo	24	7	29,17	57
Países Bajos	141	83	58,87	751
Portugal	54	24	44,44	209
Reino Unido	1.627	553	33,99	4.931
Suecia	256	82	32,03	724
UE-15	4.424	1.737	39,26	15.273
Eslovaquia	9	5	55,55	35
Hungría	24	16	66,67	66
Polonia	87	35	40,23	259
República Checa	17	9	52,94	78
NUEVOS PAÍSES	137	65	47,45	438
TOTAL (UE-19)	4.561	1.802	39,51	15.711

A partir de la información contable de las empresas seleccionadas se ha calculado el TIE para cada una de las empresas de la muestra en cada año objeto de estudio (de 1995 a 2005), con lo que se han conseguido un total de 15.711 observaciones. De este panel de datos, tal y como se desprende del **cuadro 3**, 15.273 corresponden a los países de la UE-15, en tanto que las restantes 438 proceden de los cuatro nuevos países incorporados a la Comunidad.

Finalmente, se han utilizado los TIE individuales para calcular la presión fiscal media soportada por el conjunto de empresas analizadas en cada uno de los años objeto de estudio, así como la media de todo el intervalo temporal. A su vez, se han determinado los TIE medios soportados en toda la UE en cada uno de los años, tanto en la UE-15 como en la UE-19. Todos estos resultados se facilitan en el apartado siguiente.

4.1. Análisis descriptivo.

A partir de la información contable suministrada por las sociedades que componen la muestra se ha procedido a calcular el TIE medio soportado por cada una de ellas en los distintos ejercicios correspondientes al intervalo temporal analizado.

El **cuadro 4** presenta el TIE medio que se obtiene en cada país a lo largo de los años considerados; igualmente, ofrece las medias anuales para el total de la UE y las correspondientes a cada Estado en el período 1995-2005. Con la idea de facilitar su lectura se han sombreado, dentro de cada país, las tasas efectivas que superan la media anual para el conjunto de la Comunidad.

CUADRO 4. *TIE soportados por las sociedades cotizadas en los países de la UE entre 1995 y 2005⁴ (%).*

Estado miembro	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	Media País
Alemania	37,87	39,69	38,81	40,20	40,75	37,77	35,58	36,25	37,78	36,33	33,74	37,72
Austria	17,27	21,31	26,80	20,18	22,23	25,39	26,23	29,52	29,01	29,98	21,06	24,51
Bélgica	29,16	35,02	28,61	31,86	28,87	31,57	34,08	33,80	31,75	29,92	28,87	31,23
Dinamarca	34,71	31,44	31,27	29,03	30,36	27,54	31,34	36,93	32,13	31,97	27,44	31,31
España	21,52	23,94	24,41	24,02	26,47	23,90	23,37	23,45	25,32	25,83	26,31	24,51
Finlandia	30,50	29,26	28,07	33,23	31,77	30,72	30,22	31,71	31,23	28,09	26,94	30,16
Francia	39,99	38,69	40,09	41,44	38,49	36,64	37,76	38,61	39,50	35,15	32,81	38,11
Grecia	29,46	32,35	33,24	34,89	32,13	35,22	36,35	39,55	37,82	32,32	33,21	34,55
Irlanda	18,14	18,19	20,75	19,45	19,19	20,84	28,46	21,58	22,36	17,37	16,75	20,35
Italia	41,16	38,25	37,66	39,60	40,26	45,68	45,94	46,71	48,93	43,95	36,31	42,58
Luxemburgo	33,77	31,86	27,44	30,25	30,78	44,44	38,76	38,92	40,57	28,35	18,34	33,65
.../...												

⁴ Otros estudios similares para los años 1990-1996 se encuentra en BUIJINK *et al.* (1999; 2002).

.../...												
Países Bajos	28,89	30,64	30,05	29,36	29,52	30,11	33,82	32,28	31,75	31,31	29,53	30,60
Portugal	34,93	29,46	27,41	24,66	29,43	31,30	31,31	32,87	31,06	22,45	19,21	28,55
Reino Unido	31,39	31,20	29,65	29,93	30,00	31,13	32,27	34,66	34,77	33,29	31,60	31,79
Suecia	25,80	28,51	28,80	29,87	31,18	29,87	31,22	33,51	33,70	31,38	26,56	30,05
MEDIA UE-15	32,61	32,94	32,41	33,04	32,87	33,17	34,11	35,58	35,66	33,22	30,67	33,34
Eslovaquia	n.a	42,98	35,79	44,59	47,64	49,64	31,98	26,32	18,27	22,93	21,58	34,11
Hungría	12,24	19,28	18,50	23,01	26,22	29,65	32,99	32,30	24,00	31,80	15,79	24,16
Polonia	30,82	30,93	40,79	40,14	36,49	34,71	35,45	27,22	27,88	20,37	16,12	31,72
República Checa	44,64	35,52	28,87	32,41	30,57	26,10	30,76	27,96	18,84	26,09	23,82	28,48
MEDIA UE-19	32,49	32,87	32,48	33,16	32,93	33,17	34,10	35,34	35,34	32,90	30,47	33,25

La lectura del **cuadro 4** pone de manifiesto que a lo largo del período analizado la presión fiscal media soportada por todas las sociedades cotizadas en la UE asciende a un 33,25%, alcanzado un máximo del 35,34% en 2002-2003 y un mínimo del 30,47% en 2005. En este sentido, conviene resaltar que estas tasas son casi iguales a las medias registradas por los países de la UE-15, de hecho la media global se sitúa en el 33,34%, es decir, tan solo ocho centésimas por encima de la media correspondiente a la UE-19. Además, esta similitud entre los TIE medios de la UE-15 y UE-19 se constata a lo largo de toda la serie temporal, en la que incluso en el año 2000 existe una coincidencia perfecta, pues ambas tasas son del 33,17%.

Si se realiza una comparación por países, el TIE medio se supera en seis Estados: Italia, Francia, Alemania, Grecia, Eslovaquia y Luxemburgo. Los tres primeros, con los mayores tipos nominales de la Comunidad, presentan tipos efectivos superiores a la media en todos los años contemplados en el estudio.

Por el contrario, Irlanda destaca con la menor presión fiscal de toda la UE, seguida de Hungría, Austria y España. Concretamente, la presión fiscal de estos países está por debajo de la media en todos los años considerados, circunstancia que también se pone de manifiesto en Suecia y Países Bajos, si bien los TIE medios de estos dos Estados están más próximos a la media.

Además, la comparación entre países revela que existe una diferencia más que considerable, superior a veinte puntos, entre la tasa más alta y la más baja que corresponden a Italia (42,58%) e Irlanda (20,35%), respectivamente, percibiéndose también entre los restantes países importantes diferencias. Este hecho pone de manifiesto las discrepancias existentes en la presión fiscal soportada por las sociedades cotizadas en los distintos Estados miembros, circunstancia que puede conllevar movimientos de capitales de unos a otros.

En conjunto, los TIE experimentan escasas variaciones a lo largo del intervalo temporal analizado; buena muestra de ello es que el TIE de la UE-19 de 1995 fue de 32,49% y diez años después, en 2004, era de 32,90%, en tanto que en la UE-15 pasó de un 32,61% en 1995 a un 33,22% en 2004, es decir, tras una década la presión fiscal prácticamente se ha mantenido invariable. Por este motivo, se considera necesario seguir avanzando en el proceso armonizador del Impuesto sobre Sociedades en la UE.

Ahora bien, en el último año analizado, 2005, se detecta una caída en la presión fiscal media, pues para la UE-15 desciende a un 30,67% y para la UE-19 a un 30,47%. En concreto, se producen reducciones generalizadas en todos los países, en algunos de manera importante, con la excepción de España y Grecia. No obstante, habrá que esperar a disponer de información para más años para saber si ha sido una caída puntual o, por el contrario, se trata de una reducción efectiva de la carga tributaria en el ámbito europeo.

Por tanto, el importante esfuerzo realizado por bastantes Estados miembros a lo largo de la última década, tendente a la reducción de los tipos estatutarios del Impuesto sobre Sociedades (*vid. cuadro 1*), no ha tenido repercusión sobre la presión fiscal soportada por las sociedades cotizadas en la UE, pues estas soportan prácticamente los mismos TIE en el momento actual que hace diez años.

Profundizando en las ideas anteriores, nos ha parecido oportuno presentar en el **cuadro 5** un análisis comparado entre los tipos estatutarios vigentes en cada país a lo largo del período (**cuadro 1**) y los TIE medios soportados por las empresas cotizadas en la UE (**cuadro 4**).

CUADRO 5. Comparación entre los tipos nominales y los tipos efectivos.

Estados miembros	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	Media
Alemania	18,93	17,01	17,89	15,80	10,85	13,83	2,72	2,05	1,82	1,97	4,86	9,78
Austria	16,73	12,69	7,20	13,82	11,77	8,61	7,77	4,48	4,99	4,02	3,94	8,67
Bélgica	11,04	5,18	11,59	8,34	11,33	8,63	6,12	6,40	2,25	4,08	5,13	7,28
Dinamarca	-0,71	2,56	2,73	4,97	1,64	4,46	-1,34	-6,93	-2,13	-1,97	2,56	0,51
España	13,48	11,06	10,59	10,98	8,53	11,10	11,63	11,55	9,68	9,17	8,69	10,49
Finlandia	-5,50	-1,26	-0,07	-5,23	-3,77	-1,72	-1,22	-2,71	-2,23	0,91	-0,94	-2,16
Francia	-3,29	-1,99	-3,39	0,26	1,51	0,06	-1,36	-3,21	-4,10	0,25	0,99	-1,30
Grecia	10,54	7,65	6,76	5,11	7,87	4,78	1,15	-4,55	-2,82	2,68	-1,21	3,13
Irlanda	21,86	19,81	15,25	12,55	8,81	3,16	-8,46	-5,58	-9,86	-4,87	-4,25	4,33
Italia	11,04	14,95	15,54	1,70	1,04	-4,38	-5,64	-6,41	-10,63	-6,65	0,99	0,69
Luxemburgo	7,13	9,04	11,86	7,25	6,72	-6,94	-1,26	-8,52	-10,17	2,05	12,06	2,05
Países Bajos	6,11	4,36	4,95	5,64	5,48	4,89	1,18	2,22	2,75	3,19	1,97	3,95
Portugal	4,67	10,14	12,19	12,74	7,97	3,90	3,89	0,13	1,94	5,05	8,29	6,45
Reino Unido	1,61	1,80	1,35	1,07	0,00	-1,13	-2,27	-4,66	-4,77	-3,29	-1,60	-1,06
Suecia	2,20	-0,51	-0,80	-1,87	-3,18	-1,87	-3,22	-5,51	-5,70	-3,38	1,44	-2,05
MEDIA UE-15	5,42	5,21	5,37	3,70	3,00	2,13	-0,35	-2,97	-3,75	-1,83	-0,56	1,36
Eslovaquia	n.a.	-2,98	4,21	-4,59	-7,64	-20,64	-2,98	-1,32	6,73	-3,83	-2,48	-2,64
Hungría	7,36	0,32	1,10	-3,41	-6,62	-10,05	-13,39	-12,70	-4,40	-14,20	1,71	-4,93
Polonia	9,18	9,07	-2,79	-4,14	-2,49	-4,71	-7,45	0,78	-0,88	-1,37	2,88	-0,90
Rep. Checa	-3,64	3,48	10,13	2,59	4,43	4,90	0,24	3,04	12,16	1,91	2,18	4,88
MEDIA UE-19	4,93	4,55	4,54	2,72	2,15	0,47	-1,78	-4,15	-4,75	-3,71	-2,41	0,19

Las discrepancias existentes entre los tipos impositivos legales y efectivos son bastante dispares de unos países a otros. Dado que los datos del **cuadro 5** se han obtenido por diferencia entre el

tipo impositivo legal y el TIE, la presencia de signos negativos (celdas sombreadas en el **cuadro 5**) supone un perjuicio para las sociedades, que puede tener su origen en la escasez de incentivos fiscales y/o en la existencia de diferencias entre la normativa contable y fiscal.

Lo que más sorprende del **cuadro 5** es que varios países presentan signos negativos en muchos de los años analizados. En concreto, en la UE-15 destacan Finlandia, Suecia, Francia y Reino Unido, en los dos primeros países tanto los tipos estatutarios como los TIEs soportados por sus empresas son inferiores a la media comunitaria (**cuadros 1 y 4**); por tanto, en términos comparativos las sociedades domiciliadas en estos Estados no resultan tan perjudicadas. Por el contrario, en Francia, donde los tipos estatutarios son bastantes elevados, el hecho de presentar tantos signos negativos supone un claro perjuicio para las empresas allí cotizadas. En cuanto al Reino Unido, la aparición de signos negativos surge a partir de la bajada del tipo estatutario, lo que podría ser indicativo de que las Autoridades tributarias hayan tratado de compensar la disminución en las tasas impositivas con menores incentivos fiscales para las empresas, al objeto de mantener intacta la recaudación fiscal.

Desde la perspectiva de los Estados en que ocurre justamente lo contrario, es decir, diferencias positivas, dentro de la UE-15 siempre se produce esta situación en Alemania, Austria, Bélgica, España, Países Bajos y Portugal. Estos países se caracterizan, en general, por tener tipos estatutarios altos, de tal manera que, a través de la puesta en práctica de determinados incentivos fiscales, los gobiernos consiguen que las empresas soporten una menor presión fiscal.

Además de los anteriores Estados de la UE-15, cabe destacar el caso particular de Irlanda que presenta diferencias de ambos signos a lo largo del periodo estudiado, pues con anterioridad al año 2000 el tipo estatutario siempre fue superior al TIE, pasando a la situación contraria a partir de la fecha indicada. A este respecto no puede olvidarse que en Irlanda se produjo una bajada importante del tipo estatutario, que era del 40% en 1995 y pasó a ser del 12,50% a partir de 2003; bien es cierto que casi todos países de la UE han rebajado el tipo legal, aunque no de forma tan importante en ninguno de ellos.

Finalmente, por lo que compete a los cuatro países restantes hasta llegar a la UE-19, es preciso poner de manifiesto que se produce el fenómeno contrario al que se constata en la UE-15, pues en la mayoría de los casos aparecen signos negativos. Concretamente, en Eslovaquia, Hungría y Polonia los tipos legales son inferiores a los TIE en la mayoría de los años analizados. Por este motivo, las diferencias entre los tipos estatutarios y los efectivos son mayores, en términos medios, para la UE-15 (1,36) que para la UE-19 (0,19). Por tanto, considerando la media de los diecinueve, ambos tipos, legal y efectivo, son prácticamente coincidentes, mientras que en la Europa de los quince la diferencia es un poco mayor, aunque sigue siendo bastante baja.

4.2. Análisis inferencial.

Como complemento del estudio descriptivo se desarrolla seguidamente un análisis inferencial, cuyos objetivos fundamentales cabe sintetizarlos en los siguientes aspectos:

1. Evaluar si dentro de cada país existen diferencias significativas entre sus TIE a lo largo del período contemplado.
2. Constatar si en cada uno de los años considerados surgen diferencias significativas entre los TIE de los distintos Estados.
3. Comprobar la posible existencia de diferencias significativas entre los TIE soportados por las empresas de cada país en relación con el tipo impositivo establecido en la regulación fiscal vigente.

Respecto al primer objetivo, es decir, poder comprobar si en cada país existen diferencias significativas entre sus TIE a lo largo del período 1995-2005, se emplea *el test de Kruskal-Wallis*, prueba no paramétrica para K medias independientes. La aplicación de esta técnica se hace para cada uno de los Estados, siendo la hipótesis nula a contrastar que los TIE medios soportados por las empresas durante el intervalo de análisis son iguales, esto es:

- H_0 : $TIE_{1995} = TIE_{1996} = \dots = TIE_{2005}$.
- H_1 : Cualquier $TIE_i \neq TIE_j$ para todo $i, j = 1995, 1996, \dots, 2005$.

Los resultados alcanzados se muestran en el **cuadro 6**.

CUADRO 6. *Test de Kruskal-Wallis de contrastación de TIE para cada país.*

Estados miembros	Número de observaciones	Valor de la Chi-cuadrado	Significación Asintótica
Alemania	2.031	56,952	0,000**
Austria	276	24,205	0,007**
Bélgica	376	5,042	0,888
Dinamarca	566	24,189	0,007**
España	639	9,266	0,507
Finlandia	596	28,376	0,002**
Francia	2.168	98,892	0,000**
Grecia	818	29,208	0,001**
Irlanda	257	6,274	0,792
Italia	875	28,397	0,002**
Luxemburgo	57	8,757	0,555
Países Bajos	752	14,628	0,146
Portugal	209	11,619	0,311
Reino Unido	4.931	55,254	0,000**
Suecia	721	25,762	0,004**
Eslovaquia	35	10,324	0,325
Hungría	131	2,147	0,995
Polonia	260	53,667	0,000**
República Checa	78	19,071	0,039*

** Significativo al 1%.

* Significativo al 5%.

La hipótesis nula se rechaza al 5% en la República Checa y al 1% en Alemania, Austria, Dinamarca, Finlandia, Francia, Grecia, Italia, Polonia, Reino Unido y Suecia. Por el contrario, no se puede rechazar en Bélgica, España, Irlanda, Luxemburgo, Países Bajos, Portugal, Eslovaquia y Hungría, lo que es indicativo de una mayor estabilidad de los TIE a lo largo de la serie temporal. En definitiva, no hay uniformidad en la evolución de los TIE, pues mientras que en unos países varían de manera importante a lo largo de los años, en otros mantienen una cierta regularidad. Por tanto, la estabilidad de los TIE no está relacionada con los tipos impositivos legales, pues algunos países que han reducido mucho sus tipos de gravamen, como Irlanda, mantienen la presión fiscal estable, mientras que otros, en los que sus tipos estatutarios son constantes, los TIE no lo son.

Por lo que se refiere al segundo objetivo, para poder contrastar si en cada uno de los años recogidos existen diferencias significativas entre los TIE de los distintos Estados miembros también se aplica el *test de Kruskal-Wallis*. Así, se hace una prueba para cada ejercicio incluyendo como observaciones los TIE soportados por las empresas de los distintos países contenidos en la muestra. La hipótesis nula es que los TIE medios soportados por las empresas de los Estados miembros son iguales en cada año, esto es:

- $H_0: TIE_{Alemania} = TIE_{Austria} = \dots = TIE_{Suecia}$.
- $H_1: \text{Cualquier } TIE_i \neq TIE_j \text{ para todo } i, j = \text{Alemania, Austria, ..., Suecia.}$

Los resultados de la aplicación de los tests se recogen en el **cuadro 7**.

CUADRO 7. *Test de Kruskal-Wallis de contrastación de TIE para cada año.*

AÑO	Número de observaciones		Valor de la Chi-cuadrado		Significación Asintótica	
	UE-15	UE-19	UE-15	UE-19	UE-15	UE-19
1995	1.190	1.217	181,671	192,021	0,000**	0,000**
1996	1.269	1.309	181,867	205,326	0,000**	0,000**
1997	1.346	1.393	232,478	264,029	0,000**	0,000**
1998	1.438	1.490	285,716	314,305	0,000**	0,000**
1999	1.498	1.555	289,561	314,362	0,000**	0,000**
2000	1.557	1.610	242,164	273,548	0,000**	0,000**
2001	1.434	1.482	177,880	200,199	0,000**	0,000**
2002	1.390	1.445	160,777	199,159	0,000**	0,000**
2003	1.421	1.470	184,936	224,718	0,000**	0,000**
2004	1.486	1.540	164,010	203,589	0,000**	0,000**
2005	1.243	1.265	148,126	181,886	0,000**	0,000**

** Significativo al 1%.

* Significativo al 5%.

Las cifras del **cuadro 7** evidencian diferencias significativas entre los TIE soportados por las empresas de cada país para todos los años, dado que se rechaza siempre la hipótesis nula de igualdad de medias al 1%. Este hecho refuerza la necesidad que existe de armonizar la tributación del Impuesto sobre Sociedades puesto que en caso contrario se pueden producir movimientos de capitales en busca de la fiscalidad más ventajosa.

Por último, para poder contrastar el tercer objetivo planteado se emplea la *prueba t*, cuya hipótesis nula es que los TIE medios de las sociedades de cada país coinciden con el tipo legal, siendo el planteamiento de las hipótesis como sigue:

- H_0 : $TIE_{ij} = \text{Tipo impositivo legal}$, para cada $i = 1995, 1996, \dots, 2005$ y $j = \text{Alemania, Austria, } \dots, \text{ Suecia}$.
- H_1 : $TIE_{ij} \neq \text{Tipo impositivo legal}$ para cada $i = 1995, 1996, \dots, 2005$ y $j = \text{Alemania, Austria, } \dots, \text{ Suecia}$.

En el **cuadro 8** se presentan los resultados de los tests empleados, teniendo en cuenta que hay que aplicar el test para cada año dentro de cada país, dado que los tipos estatutarios en muchos Estados han variado a lo largo de la serie temporal. Por este motivo, es preciso señalar que esta prueba no se ha podido aplicar en Eslovaquia, Hungría, Luxemburgo y República Checa, dado que el número de datos disponibles en algunos años era demasiado bajo.

CUADRO 8. *Prueba t para contrastar la igualdad de TIE en relación con los tipos legales (significación bilateral)*

Estados miembros	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005
Alemania	0,000**	0,000**	0,000**	0,000**	0,000**	0,000**	0,039*	0,130	0,221	0,119	0,000**
Austria	0,000**	0,000**	0,019*	0,000**	0,002**	0,004**	0,005**	0,101	0,034*	0,465	0,025*
Bélgica	0,000**	0,346	0,000**	0,003**	0,000**	0,010**	0,166	0,030*	0,384	0,051*	0,159
Dinamarca	0,822	0,116	0,052*	0,000**	0,366	0,026*	0,620	0,101	0,230	0,354	0,154
España	0,000**	0,000**	0,000**	0,000**	0,000**	0,000**	0,000**	0,000**	0,000**	0,000**	0,000**
Finlandia	0,010**	0,405	0,955	0,036*	0,134	0,111	0,446	0,080	0,242	0,359	0,481
Francia	0,051*	0,213	0,018*	0,851	0,131	0,947	0,207	0,002**	0,002**	0,791	0,389
Grecia	0,000**	0,000**	0,000**	0,008**	0,000**	0,007**	0,441	0,043*	0,227	0,105	0,644
Irlanda	0,000**	0,000**	0,000**	0,000**	0,000**	0,164	0,226	0,026*	0,004**	0,006**	0,049*
Italia	0,004**	0,000**	0,000**	0,373	0,550	0,043*	0,071	0,029*	0,000**	0,037*	0,688
Luxemburgo	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.
Países Bajos	0,000**	0,000**	0,000**	0,000**	0,000**	0,000**	0,524	0,188	0,041*	0,015*	0,384
Portugal	0,424	0,017*	0,002**	0,001**	0,008**	0,423	0,559	0,983	0,619	0,039*	0,030*
Reino Unido	0,082	0,065	0,038*	0,064	0,997	0,159	0,004**	0,000**	0,000**	0,001**	0,062
Suecia	0,234	0,604	0,395	0,410	0,046*	0,271	0,105	0,000**	0,037*	0,089	0,182
.../...											

.../...											
Eslovaquia	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.
Hungría	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.
Polonia	0,003**	0,009**	0,462	0,159	0,533	0,229	0,128	0,761	0,749	0,505	0,203
República Checa	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.

** Significativo al 1%.

* Significativo al 5%.

El único Estado miembro donde se rechaza la hipótesis nula en todos los años es España, además al 1%, lo que denota importantes diferencias entre el tipo estatutario y el TIE soportado por las empresas españolas. De hecho, este país presenta unos TIE bajos a pesar de haber tenido un tipo estatutario elevado a lo largo de todo el intervalo temporal.

Otros Estados donde también se rechaza la hipótesis nula en un número importante de años son: Austria e Irlanda en nueve, Alemania y Países Bajos en ocho, y, finalmente, Bélgica, Grecia e Italia en siete. En la mayoría de estos países ocurre como en España, esto es, sus tipos estatutarios son altos, pero su presión fiscal cae de manera considerable a través de la existencia de diversos incentivos fiscales.

En el otro extremo se sitúan Finlandia y Polonia, en los cuales solo se rechaza la hipótesis nula en dos años, en tanto que asciende a tres en Dinamarca y Suecia, rechazándose en cuatro años en Francia. Por tanto, en estos Estados la presión fiscal está próxima, en general, a los tipos estatutarios. Así, en Dinamarca, Finlandia, Polonia y Suecia, donde los tipos estatutarios son bajos (véase **cuadro 1**), las empresas se benefician de esta situación y presentan TIE también inferiores (véase **cuadro 4**), ocurriendo lo contrario en Francia, donde los tipos legales son altos y la presión fiscal igualmente es elevada. Por tanto, en todos estos países existen pocas medidas fiscales para reducir la carga tributaria soportada por sus empresas.

5. CONCLUSIONES

El presente trabajo ha pretendido arrojar evidencia sobre la presión fiscal empresarial en el ámbito de la UE para el Impuesto sobre Sociedades. A tal fin se ha utilizado una muestra de empresas extraída del total de sociedades cotizadas en los Estados miembros a lo largo del intervalo 1995-2005. Durante esta década la mayoría de países han reducido de manera importante los tipos nominales del Impuesto sobre Sociedades para hacer más atractiva su fiscalidad, por lo que resulta de sumo interés observar si estas reformas han tenido efectos sobre la presión fiscal empresarial.

En primer lugar, se ha constatado que existen grandes divergencias entre los países de la UE en lo que concierne tanto a los tipos impositivos nominales como efectivos (TIE). Este hecho pone de manifiesto las diferencias existentes en la presión fiscal soportada por las sociedades cotizadas en

los distintos Estados, circunstancia que puede conllevar movimientos de capitales de unos a otros en busca de la fiscalidad más ventajosa. Por este motivo conviene seguir avanzando en el proceso armonizador del Impuesto sobre Sociedades en la Comunidad, no solo en lo que concierne a la base imponible sino también en lo que respecta a los tipos nominales.

Ahora bien, en casi todos los países se detecta una caída en los TIE en 2005; no obstante, habrá que esperar a disponer de datos para más años al objeto de poder concluir si ha sido una reducción puntual o bien se trata de una nueva tendencia acorde con las disminuciones en los tipos nominales.

Por lo que respecta al análisis individual de cada país, cabe resaltar que existen importantes discrepancias entre los tipos impositivos nominales y los efectivos a lo largo de la última década. En la mayoría de los casos la presión fiscal es menor a los tipos nominales, consecuencia de los diversos incentivos fiscales instrumentados en cada Estado, si bien en algunos países se produce la situación contraria y sus empresas soportan TIE superiores a los tipos nominales.

El estudio también ha puesto de manifiesto que las importantes reducciones en los tipos nominales del Impuesto sobre Sociedades llevadas a cabo por la mayoría de los Estados entre 1995 y 2005, no han tenido repercusión sobre la presión fiscal soportada por las sociedades cotizadas en la UE.

Desde la perspectiva del análisis inferencial cabe destacar que no hay uniformidad en la evolución de los TIE durante el período analizado, pues mientras en unos países varían de manera importante a lo largo de los años, en otros mantienen cierta regularidad. Asimismo, los resultados evidencian diferencias significativas entre los TIE soportados por las empresas de los distintos países a lo largo del intervalo observado. Finalmente, se detectan en determinados Estados diferencias significativas entre el tipo estatutario y el efectivo durante el período analizado. La explicación a estos resultados se ha de buscar en la presencia de altos tipos estatutarios que son compensados por importantes beneficios fiscales que reducen considerablemente la presión fiscal efectiva.

En definitiva, el importante esfuerzo realizado por la mayoría de los Estados miembros a lo largo de la última década, tendente a la reducción de los tipos estatutarios del Impuesto sobre Sociedades, no ha tenido repercusión sobre la presión fiscal soportada por las sociedades cotizadas en la UE, pues estas soportan prácticamente los mismos TIE en el momento actual que hace diez años. Por tanto, la toma de decisiones apoyadas en el tipo estatutario puede conducir a decisiones erróneas, al facilitar dicha variable poca información con respecto a la carga tributaria que realmente soportan las sociedades.

Finalmente, se quiere recordar que este estudio se ha realizado a partir de la información contable suministrada por las sociedades cotizadas en distintos Estados de la UE, dejando al margen el resto de empresas. Por tanto, a la hora de hacer extrapolaciones hay que ser cauteloso, dado que no están representadas en la investigación todas las compañías, sino aquellas de mayor dimensión.

Bibliografía

- BELLAK, C.; LIEBRECHT, M. y RÖMISCH, R. [2005]: «FDI and Taxation: Some Methodological Aspects and New Evidence for Central and Eastern European Countries (CEE-NMS)», *Workshops Proceedings of OeNB Workshops*, n.º 6: Capital Taxation after UE Engagement, January, págs. 23-52.
- BUIJINK, W.; JANSSEN, B. y SCHOLS, Y. [1999]: *Corporate Effective Tax Rates in the European Union*, Study Commissioned by the Ministry of Finance, MARC Project, Universiteit Maastricht, The Netherlands, April.
- [2002]: «Evidence of the Effect of Domicile on Corporate Average Effective Tax Rates in the European Union», *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, n.º 11, págs. 115-130.
- CALLIHAN, D.S. [1994]: «Corporate Effective Tax Rates: A synthesis of the literature», *Journal of Accounting Literature*, Vol. 13, págs. 1-43.
- CALVÉ PÉREZ, J. I.; LABATUT SERER, G. y MOLINA LLOPIS, R. [2005]: «Variables económico-financieras que inciden sobre la presión fiscal soportada por las empresas de reducida dimensión: Efectos de la Reforma fiscal de 1995 en las empresas de la Comunidad Valenciana», *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, Vol. XXXIV, n.º 127, octubre-diciembre, págs. 875-897.
- COMISIÓN EUROPEA [COM 2007]: Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo y al Comité Económico y Social, «Aplicación del Programa Comunitario para el aumento del crecimiento y el empleo y la mejora de la competitividad de las empresas de la UE: Progresos realizados en 2006 y próximas etapas hacia la elaboración de una propuesta relativa a la Base Imponible Consolidada Común del Impuesto sobre Sociedades (BICIS)», Bruselas, 2 de mayo de 2007, COM (2007) 223 final.
- DEVEREUX, M. y GRIFFITH, R. [1998]: «The taxation of discrete investment choices», *Institute for Fiscal Studies, Working Paper*, n.º W98/16, <http://www.ifs.org.uk>
- DERASHID, C. y ZHANG, H. [2003]: «Effective tax rates and the «industrial policy» hypothesis: evidence from Malaysia», *Journal of International Accounting, Auditing & Taxation*, Vol. 12, págs. 45-62.
- ELSCHNER, C.; LAMMERSEN, M. O. y SCHWAGER, R. [2005]: «The Effective Tax Burden of Companies and on Highly Skilled Manpower: Tax Policy Strategies in a Globalized Economy», Discussion Paper n.º 05-31, *Centre for European Economic Research*.
- EUROPEAN COMMISSION [2004]: «Measuring the effective levels of company taxation in the new member States: A quantitative analysis», *Working paper n.º 7/2004*, Luxembourg.
- FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, E. [2004]: «Los factores condicionantes de la presión fiscal empresarial española a partir de la información contable. Especial mención a las decisiones financieras», *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, n.º 120, enero-marzo, págs. 125-159.
- FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, E. y MARTÍNEZ ARIAS, A. [2006]: «La relación Contabilidad-Fiscalidad a través de la aplicación práctica del Impuesto sobre Sociedades», *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, n.º 130, julio-septiembre, págs. 621-644.
- FISCHER, C. y RUSSEL, J. [1991]: «Replication of Empirical Tax Research», *The Journal of American Taxation Association*, vol. 13, págs. 73-91.
- FULLERTON, D. [1982]: «Why Do Varying Effective Corporate Tax Rates Matter?», *Tax Notes*, 1980 y 1981 Effective Tax Rate Supplements, March and August.
- [1984]: «Which Effective Tax Rate?», *National Tax Journal*, Vol. XXXVII, n.º 1, March, págs. 23-41.

- GUPTA, S. y NEWBERRY, K. [1997]: «Determinants of the Variability in Corporate Effective Tax Rates: Evidence from Longitudinal Data», *Journal of Accounting and Public Policy*, n.º 16, págs. 1-34.
- JACOBS, O. H. y SPENGLER, C. [2000]: «Measurement and Development of the Effective Tax Burden of Companies. An Overview and International Comparison», *International Tax Review*, Vol. 28, n.º 10, October, págs. 334-351.
- JACOBS, O. H.; SPENGLER, C.; FINKENZELLER, M. y ROCHE, M. [2004]: «Survey of the Tax Regimes and Effective Tax Burdens for Multinational Investors», *Company Taxation in the New EU Member States*, ZEW and Ernst&Young.
- JANSSEN, B. y BUIJINK, W. [2000]: «Determinants of the Variability of Corporate Effective Tax Rates (ETR): Evidence for the Netherlands», *MARC Working Paper*, WP/3/2000-08, Universiteit Maastricht, The Netherlands.
- KIEHLBORN, T. [2005]: «EU financial integration and tax harmonization. Evidence on the validity of the agglomeration view», *Xth Spring Meeting of Young Economics*, Graduate Institute of International Studies Geneva, March, <http://www.smye2005.org>
- KING, M.A. y FULLERTON, D. [1984]: *The Taxation of Income from Capital: A Comparative Study of the U.S., U.K., Sweden and West Germany*, The University of Chicago Press, Chicago.
- MOLINA LLOPIS, R. [2005]: *Presión Fiscal en las Pymes. Estudio de su incidencia en la Comunidad Valenciana*, AECA, Madrid.
- MOLLOY, K. H. [1998]: «An Approach for Comparing U.S. and Japanese Effective Corporate Income Tax Rates», *International Accounting, Auditing & Taxation*, 7 (1), págs. 69-80.
- NICODÈME, G. [2001]: «Computing Effective Corporate Tax Rates: Comparisons and Results», *Economic Paper ECFIN E2/358/01-EN*, n.º 153, junio.
- PAREDES GÓMEZ, R. [1994]: «Efectos de incentivo a la inversión del sistema fiscal: El Tipo Impositivo Efectivo como herramienta de análisis», *Actualidad Financiera*, n.º 1, págs. T31-T57.
- [2003]: «El Impuesto sobre Sociedades en la Unión Europea después de una década (I): Estructura y tipos impositivos nominales», *Crónica Tributaria*, n.º 106, págs. 49-66.
 - [2006a]: «Evolución del Impuesto sobre Sociedades en el proceso de internacionalización de la empresa española», en RODRÍGUEZ ONDARZA, J.A. (Dir.): *El impuesto sobre Sociedades y su reforma para 2007*, Cívitas, Madrid, págs. 1.015-1.044.
 - [2006b]: «Tributación de la renta empresarial en el contexto europeo. La situación en España», *Crónica Tributaria*, n.º 119, págs. 123-156.
- PLESKO, G. A. [2003]: «An evaluation of alternative measures of corporate tax rates», *Journal of Accounting and Economics*, 35, págs. 201-226.
- PORCANO, T.M. [1986]: «Corporate Tax Rates: Progressive, Proportional or Regressive», *The Journal of the American Taxation Association*, Vol. 7, n.º 2, Spring, págs. 17-31.
- REGO, S. O. [2003]: «Tax Avoidance Activities of U.S. Multinacional Corporations», *Contemporary Accounting Research*, Vol. 20, n.º 4, págs. 1-41.
- SHEVLIN, T. y PORTER, S. [1992]: «The corporate tax comeback in 1987: Some further evidence», *The Journal of the American Taxation Association*, Vol. 14, n.º 1, Spring, págs. 58-79.
- STICKNEY, C.P. [1979]: «Analyzing Effective Corporate Tax Rates», *Financial Analysts Journal*, July-August, págs. 45-54.
- STICKNEY, C.P. y MCGEE, V.E. [1982]: «Effective Corporate Tax Rates. The Effect of Size, Capital Intensity, Leverage, and Other Factors», *Journal of Accounting and Public Policy*, n.º 1, págs. 125-152.

- WILKIE, P.J. [1988]: «Corporate Average Effective Tax Rates and Inferences about Relative Tax Preferences», *The Journal of the American Taxation Association*, Vol. 10, n.º 1, Fall, págs. 75-88.
- WILKIE, P.J. y LIMBERG, S. [1990]: «The Relationship between Firm Size and Effective Tax Rate: A Reconciliation of Zimmerman (1983) and Porcano (1986)», *The Journal of the American Taxation Association*, Vol. 11, n.º 2, págs. 76-91.
- [1993]: «Measuring Explicit Tax (Dis) Advantage for Corporate Taxpayers: An Alternative to Average Effective Tax Rates», *The Journal of the American Taxation Association*, Vol. 15, n.º 1, Spring, págs. 46-71.
- ZIMMERMAN, J. L. [1983]: «Taxes and firm size», *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 5, n.º 2, August, págs. 119-149.

LA INFLUENCIA DE LA ESTRUCTURA DE PROPIEDAD SOBRE LA REPUTACIÓN CORPORATIVA. EVIDENCIA EMPÍRICA PARA EL CASO ESPAÑOL

JUAN BAUTISTA DELGADO GARCÍA

ESTHER DE QUEVEDO PUENTE

VIRGINIA BLANCO MAZAGATOS

*Profesores Colaboradores y Titular. Departamento de
Economía y Administración de Empresas. Facultad de
Ciencias Económicas y Empresariales.
Universidad de Burgos*



Este trabajo ha obtenido el 2.º **Premio Estudios Financieros 2008** en la modalidad de **CONTABILIDAD Y ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS**.

El Jurado ha estado compuesto por: don Eduardo BUENO CAMPOS, don Sotero AMADOR FERNÁNDEZ, don Manuel GARCÍA-AYUSO COVARSI, don Juan MONTERREY MAYORAL, don Javier ROMANO APARICIO y don Enrique VILLANUEVA GARCÍA.

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

Extracto:

DIRECTIVOS y académicos coinciden en reconocer a la reputación corporativa como una de las principales fuentes de ventaja competitiva. La importancia de este activo no ha hecho sino aumentar el interés por el estudio de los factores que influyen en su consolidación. En este sentido, el objeto de este trabajo es analizar la influencia de la estructura de propiedad en la reputación corporativa. En particular, analizamos la influencia de la

.../...

.../...

propiedad y naturaleza del principal accionista, de la presencia de un segundo accionista y de la propiedad de los consejeros sobre la reputación corporativa. Nuestros resultados, para un panel de empresas españolas cotizadas para el período 2000-2004, muestran una relación curvilínea tanto entre la concentración de la propiedad en manos del principal accionista y la reputación corporativa, como en el caso de la propiedad de los consejeros. La presencia de un segundo accionista con suficiente poder para controlar al principal accionista consolida la reputación corporativa. Finalmente, la naturaleza del principal accionista también parece influir en las percepciones de los *stakeholders* que conforman la reputación corporativa.

Palabras clave: reputación corporativa, estructura de propiedad, *stakeholders* y distribución del valor.

Sumario

1. Introducción.
2. Reputación corporativa y expectativas sobre la distribución del valor creado.
3. Estructura de propiedad, expectativas de expropiación y reputación corporativa.
4. Método.
 - 4.1. Reputación corporativa.
 - 4.2. Estructura de propiedad.
 - 4.3. Variables de control.
5. Resultados.
6. Conclusiones.

Bibliografía.

Anexo.

1. INTRODUCCIÓN

En los últimos años se ha producido un creciente interés por el estudio de la reputación corporativa, que surge, por un lado, de las percepciones de los directivos que han caracterizado este activo como el más relevante de la empresa (HALL 1992, 1993). Por otro lado, la investigación ha confirmado estas percepciones de los gestores y ha evidenciado un efecto positivo de la reputación corporativa en el rendimiento de las empresas (BLACK, CARNES y RICHARDSON, 1999; CORDEIRO y SAMBHARYA, 1997; DEEPHOUSE, 1997; DUNBAR y SCHWALBACH, 2000; FERNÁNDEZ y LUNA, 2007; ROBERTS y DOWLING, 1997, 2002; SRIVASTRAVA, MCINISH, WOOD y CAPRARO 1997; VERGIN y QUORONFLEH, 1998). Esto no ha hecho sino aumentar el interés y ampliarlo a los factores que favorecen la creación y consolidación de este activo (BASDEO, SMITH, GRIMM, RINDOVA y DERFUS, 2006; BRAMMER y MILLINGTON 2005; BRAMMER y PAVELIN 2006; FOMBRUN y SHANLEY 1990; WILLIAMS, SCHNAKE y FREDENBERGER, 2005). De entre los diversos factores, los directivos han señalado al gobierno corporativo como uno de los más influyentes (HILL&KNOWLTON, 2004); sin embargo, esta relación apenas ha sido analizada. Nuestra investigación trata de avanzar en esta línea, centrándose en un mecanismo que ha ocupado un lugar importante en el debate del gobierno de las empresas, su estructura de propiedad. Las escasas evidencias se reducen a los trabajos de FOMBRUN y SHANLEY (1990), BRAMMER y MILLINGTON (2005) y BRAMMER y PAVELIN (2006) que han encontrado evidencia de la relación entre estructura de propiedad y reputación corporativa, aunque sus análisis se centran únicamente sobre el impacto de la propiedad institucional. Desde nuestro punto de vista, esta no es la única característica de la estructura de propiedad que puede influir en la reputación corporativa.

En efecto, la reputación corporativa se construye a través de la agregación de las expectativas de los distintos agentes económicos sobre el comportamiento futuro de la empresa. Debido a las asimetrías informativas, estos agentes generan sus propias expectativas a partir de información muy variada que recogen e interpretan de su entorno (BRAMMER y MILLINGTON, 2005; BRAMMER y PAVELIN, 2006; FOMBRUN y SHANLEY, 1990). Cabe pensar, además, que los cambios en el contexto varían la información con la que los agentes construyen sus expectativas sobre el comportamiento futuro de la empresa. En este sentido, el intenso debate social que se ha generado a raíz de los múltiples escándalos corporativos y la consolidación de la preocupación por el buen gobierno de las empresas puede haber introducido las características del gobierno corporativo y, en particular, de su estructura de propiedad como uno de los criterios para generar expectativas sobre el comportamiento futuro de la empresa. En este sentido, si la estructura de propiedad genera expectativas en los agentes econó-

micos, no solo se tratará de un mecanismo de gobierno corporativo sino que además podría influir en la acumulación y captación de los recursos de la empresa. Esta investigación pretende analizar si en el contexto español las características de la estructura de propiedad son determinantes en la formación de expectativas y, por ende, en la creación y consolidación de la reputación corporativa. Para ello, este trabajo se centra en la influencia de cuatro características de la estructura de propiedad: la concentración en manos del principal y del segundo accionista, la propiedad de los consejeros y la naturaleza del principal accionista en una muestra de empresas españolas cotizadas.

Nuestro trabajo realiza las siguientes contribuciones. En primer lugar, proporciona una nueva evidencia a la escasa investigación sobre los factores que favorecen la reputación corporativa, y, en particular, al reducido número de trabajos que han analizado la influencia de la estructura de propiedad en la reputación corporativa. Por otra parte, también contribuye a la literatura sobre la estructura de propiedad. Esta literatura se ha centrado fundamentalmente en analizar el efecto de la estructura de propiedad sobre el grado de expropiación en la empresa. Sin embargo, además de este efecto inmediato sobre los resultados empresariales, las características de la estructura de propiedad pueden generar expectativas sobre el reparto futuro del valor de la empresa y, por tanto, influir en la consolidación de la reputación corporativa, que tiene una repercusión más a largo plazo sobre los resultados de la empresa.

El resto del trabajo se estructura de la forma siguiente. En primer lugar, introducimos la reputación corporativa que se genera a través de la agregación de las expectativas individuales de los participantes y explicamos cómo cualquier característica que determine el reparto del valor puede influir en estas expectativas. En el segundo apartado, desarrollamos las hipótesis que relacionan la estructura de la propiedad con la reputación corporativa. El tercer apartado describe la muestra, variables y metodología; el cuarto expone los resultados. Finalmente, concluimos con la discusión de nuestros resultados, su relación con la literatura previa y las potenciales direcciones de investigación futura.

2. REPUTACIÓN CORPORATIVA Y EXPECTATIVAS SOBRE LA DISTRIBUCIÓN DEL VALOR CREADO

En la literatura podemos encontrar múltiples definiciones de reputación corporativa. WARTICK (1992: 34) define reputación corporativa como «la agregación de las percepciones de cada uno de los participantes sobre cómo la organización responde y satisface a las demandas y expectativas de los *stakeholders* de la organización». Una definición muy similar es la propuesta por FOMBRUN (2002: 9), para quien la reputación corporativa es «una representación colectiva de las acciones pasadas de la compañía y expectativas de futuro que describen cómo los aportantes de recursos interpretan las iniciativas de la compañía y valoran su habilidad para distribuir el valor generado». WADDOCK (2000: 323) propone que la «reputación corporativa es la capacidad percibida de la organización para satisfacer las expectativas de los *stakeholders*». Finalmente, SANDBERG (2002: 5) establece que la «reputación corporativa es la predictibilidad del comportamiento de la compañía y la probabilidad de que satisfaga las expectativas». Estas definiciones reflejan que la reputación corporativa es un activo

basado en percepciones sobre la capacidad de la empresa para satisfacer a sus participantes y que se construye a través de la agregación de las expectativas, no de uno o varios, sino de múltiples *stakeholders*.

La satisfacción de las demandas de todos y cada uno de los participantes no solo depende de que la empresa genere suficiente valor, sino también del nivel de expropiación en su reparto. Los agentes económicos construyen sus expectativas sobre la potencial satisfacción futura de sus demandas interpretando toda la información disponible que les ayude a anticipar tanto el valor futuro de la empresa como su reparto. En este sentido, cualquier característica que influya en las expectativas de los agentes económicos sobre la creación de valor o su reparto, afectará a la reputación corporativa.

3. ESTRUCTURA DE PROPIEDAD, EXPECTATIVAS DE EXPROPIACIÓN Y REPUTACIÓN CORPORATIVA

En las últimas décadas tanto la investigación académica como los informes de buen gobierno de las empresas han puesto de manifiesto cómo determinadas características de las estructuras de propiedad de las empresas pueden favorecer o dificultar la expropiación de rentas entre participantes (ANDRÉS, AZOFRA y RODRÍGUEZ, 2000; DEMSETZ y LEHN, 1985; GALVE y SALAS, 1993; MORCK, SHLEIFER y VISHNY, 1988). Los escándalos corporativos acaecidos en los últimos años y la divulgación de los resultados de esta línea de investigación permiten esperar que los agentes económicos interpreten las características de la estructura de propiedad de la empresa para anticipar las posibilidades de expropiación en el reparto del valor futuro. Estas expectativas sobre el reparto futuro del valor determinarán la capacidad percibida de la empresa para satisfacer a sus participantes y, por tanto, crearán y consolidarán la reputación de la empresa.

De hecho, la evidencia disponible, aunque todavía escasa y centrada exclusivamente en el ámbito anglosajón, sí que evidencia relación entre estructura de propiedad y reputación corporativa. En particular, el trabajo de FOMBRUN y SHANLEY (1990) muestra, para las empresas incluidas en el *ranking* de la revista *Fortune*, que la propiedad institucional favorece la reputación de las empresas. Para el caso de las empresas del Reino Unido, BRAMMER y MILLINGTON (2005) y BRAMMER y PAVELIN (2006) evidencian que la reputación está positivamente condicionada por la magnitud de la propiedad institucional estable. En este sentido, parece interesante plantearse si esta evidencia es trasladable al ámbito español. Por otra parte, es posible que además de la propiedad institucional, otras características también visibles de la estructura de propiedad de la empresa puedan generar expectativas sobre el comportamiento futuro de la empresa y, por tanto, influir en su reputación corporativa.

Una característica esencial y fácilmente visible es la concentración de la propiedad. Las expectativas que puede generar la concentración de la propiedad en los agentes económicos pueden ser diversas. En aquellas empresas con accionariado disperso, los agentes económicos anticiparán el desincentivo de los propietarios para realizar esfuerzos en controlar a los gestores (FAMA y JENSEN

1983), y como resultado, esperarán que el reparto del valor se oriente más al logro de los intereses del directivo que en satisfacer las demandas de todos y cada uno de los participantes. Por el contrario, para aquellas empresas cuyo accionariado está concentrado es relativamente fácil para los grandes propietarios coordinar y controlar las acciones de los directivos (JENSEN y MECKLING 1976; SHLEIFER y VISHNY 1986). Sin embargo, la concentración de la propiedad no siempre va a generar expectativas de una menor expropiación en el reparto del valor, puesto que a partir de ciertos niveles de concentración estos grandes accionistas de control también pueden expropiar en el reparto del valor a los accionistas minoritarios o al resto de los *stakeholders* (LA PORTA, LOPEZ-DE-SILANES y SHLEIFER, 1999; LEHMANN y WEIGAND 2000; SHLEIFER y VISHNY 1997).

Estas expectativas sobre la distribución del valor creado permiten interpretar que a bajos niveles de concentración, el aumento de la concentración de la propiedad debería ser percibido como un incremento en el control que va a reducir la posible expropiación por parte de los directivos (GEDAJLOVIC y SHAPIRO, 1998; MIGUEL, PINDADO y TORRE, 2004), de modo que se consolidará la reputación corporativa. Sin embargo, a partir de ciertos niveles de concentración la expectativa de que los grandes accionistas pueden tener el poder suficiente para expropiar y, como consecuencia, la expectativa de que los intereses de algunos de los *stakeholders* puedan no verse satisfechos, deteriorará la reputación corporativa. Estos argumentos nos han llevado a plantear nuestra primera hipótesis.

Hipótesis 1: *La reputación corporativa está positivamente relacionada con la concentración de la propiedad en manos del principal accionista cuando los niveles de concentración son bajos y, negativamente, cuando los niveles de concentración son altos.*

La presencia de un segundo gran accionista con un bloque accionarial representativo también puede intervenir en la generación de expectativas de los agentes económicos. Efectivamente, los agentes económicos pueden percibir que la convivencia de varios grandes accionistas no solo puede evitar el problema de agencia tradicional de separación de propiedad y control (BERLE y MEANS, 1932; FAMA y JENSEN, 1983), sino que además puede reducir la capacidad del principal accionista para controlar la empresa (BENNEDSEN y WOLFENZEN 2000; BLOCH y HEGE, 2001; GOMES y NOVAES 2005), lo que limitaría la expropiación (EDWARDS y WEICHENRIEDER, 2004; LÓPEZ DE FORONDA, LÓPEZ y SANTAMARÍA, 2007; MAURY y PAJUSTE, 2005). Por tanto, cabe esperar que la presencia de un segundo gran accionista favorezca que los agentes económicos generen expectativas de una menor expropiación en el reparto del valor futuro, lo que consolidará la reputación corporativa.

Hipótesis 2a: *La concentración de la propiedad en manos de un segundo accionista influye positivamente en la reputación corporativa.*

Por otra parte, la capacidad para contener el poder del principal accionista también depende de la diferencia de concentración entre el principal y el segundo bloque accionarial (LAEVEN y LEVINE 2006; MAURY y PAJUSTE 2005). En este sentido, los agentes económicos anticiparán una menor expropiación en el reparto del valor en aquellas empresas en las que la diferencia de concentración entre los dos principales bloques accionariales sea pequeña, lo que favorecerá su reputación corporativa. Sin embargo, en los casos en los que exista una gran diferencia de concentración entre los dos

grandes accionistas, los agentes económicos pueden descontar una menor capacidad para contener la expropiación del principal accionista, lo que deteriorará la reputación corporativa.

Hipótesis 2b: *Cuanto menor es la diferencia de concentración de propiedad entre el principal y el segundo accionista mayor es la reputación corporativa.*

La propiedad en manos de los consejeros también puede generar expectativas de distinto signo. Efectivamente, la propiedad de los consejeros aumenta sus incentivos para controlar las decisiones de los directivos (JENSEN, 1993), lo que puede generar expectativas de una menor expropiación en el reparto del valor y, por tanto, consolidará la reputación de la empresa. Sin embargo, también cabe pensar que cuando los consejeros mantienen una propiedad suficientemente elevada, las expectativas de los participantes sobre el comportamiento de estos consejeros pueden variar. En este caso, los participantes pueden anticipar que el poder que les confiere este elevado nivel de propiedad les permite atrincherarse en su cargo y eludir sus obligaciones de control sobre el reparto de valor, e incluso lo orienten en su propio beneficio (FAMA y JENSEN 1983; FACCIO y LASFER, 1999; FERNÁNDEZ *et al.* 1998; MIGUEL *et al.*, 2004; MORCK *et al.* 1988). Si este efecto es percibido por los participantes, cabe esperar un debilitamiento de la reputación corporativa. La combinación de ambas expectativas sobre las posibilidades de alineación y atrincheramiento nos lleva a plantear una relación no lineal entre propiedad de los consejeros y reputación corporativa.

Hipótesis 3: *La reputación corporativa está positivamente relacionada con la concentración de la propiedad de los consejeros cuando esta se mantiene en niveles moderados; sin embargo, cuando esta concentración es elevada influye negativamente en la reputación corporativa.*

Otra característica esencial y muy visible para los agentes económicos es la naturaleza del principal accionista. La distinción del accionista principal es relevante ya que las actividades de supervisión y control pueden variar en función de la experiencia e incentivos de estos participantes (DEMSETZ y LEHN, 1985; GALVE y SALAS, 1993; ANDRÉS, AZOFRA y RODRÍGUEZ, 2000). De tal forma que, según sea la naturaleza del principal accionista, su intervención en el reparto del valor será distinta (GRAVES, 1988; GIBB y WHETTEN, 2006; THOMSEN y PEDERSEN, 2000). Por lo tanto, la naturaleza del principal accionista puede jugar un papel importante en la generación de expectativas de los agentes económicos sobre el reparto futuro y, de este modo, influir en la reputación corporativa. En este sentido, FOMBRUN y SHANLEY (1990) muestran, para las empresas incluidas en el *ranking* de la revista *Fortune*, que la propiedad institucional favorece la reputación de las empresas. BRAMMER y MILLINGTON (2005) y BRAMMER y PAVELIN (2006) evidencian que la reputación corporativa está positivamente condicionada por la magnitud de la propiedad institucional estable para el caso de las empresas del Reino Unido. Estos trabajos, parecen indicar, por lo tanto, que la presencia de un accionista institucional como principal accionista puede favorecer la consolidación de la reputación corporativa. Sin embargo, otros tipos de accionista principal también pueden generar expectativas. Por ejemplo, cuando los accionistas mayoritarios son particulares o familias suelen tener una alta implicación emocional en la empresa, ya que habitualmente son los fundadores o sucesores del legado familiar (GALVE y SALAS, 2003). Un accionista principal personalmente vinculado a la empresa puede generar expectativas positivas ya que va tener más interés en controlar la expropiación en el reparto del valor que otros tipos de accionistas para los que la empresa es un valor más

de su cartera (ANDERSON y REEB, 2003; MCCONAUGHY, MATHEWS y FIALKO, 2001; MORCK, *et al.*, 1988). Por el contrario, también puede interpretarse de forma negativa ya que puede orientar el reparto del valor hacia el logro de objetivos familiares (GÓMEZ MEJÍA, NÚÑEZ NÍKEL y GUTIÉRREZ, 2001; SHLEIFE y Summers, 1988; MORCK y YOUNG, 2004). Finalmente, otros accionistas con una menor implicación personal, tales como entidades financieras (LEHMAN y WEIGAND, 2000), pueden generar expectativas diferentes sobre la expropiación del valor creado por la empresa. Por un lado, el doble papel de accionista y acreedor puede permitir que estas entidades dispongan de mayor información que otro tipo de accionistas, lo que les permitiría ejercer el control de un modo más eficiente (GORTON y SCHMID, 2000; LEHMANN y WEIGAND, 2000; PROWSE, 1994; ZOIDO, 1998). Sin embargo, también es posible que existan conflictos de intereses con otros participantes. Dado que las entidades financieras disponen de mayor información y capacidad de control, pueden explotarlo en su propio beneficio, por ejemplo, con tipos de interés crediticio por encima del mercado, concentrando todo el negocio bancario de la empresa o imponiendo limitaciones al riesgo en las estrategias que adopta la empresa (CUERVO CAZURRA, 1998; MORCK, NAKAMURA y SHIVDASANI, 1999; ZOIDO, 1998). Estas expectativas distintas generadas por la diferente naturaleza del principal accionista nos llevan a formular la última hipótesis de esta investigación.

Hipótesis 4: *La naturaleza del principal accionista influye en la reputación corporativa.*

4. MÉTODO

Las hipótesis se contrastaron en el conjunto de las empresas no financieras que han cotizado en el mercado de valores español en el período 2000-2004. La muestra empleada consiste en un panel no equilibrado de 134 empresas durante un período de cinco años, lo que nos permite el empleo de un análisis de datos panel para evitar el problema de la heterogeneidad inobservable en el análisis empírico. El número total de observaciones asciende a 580. Treinta y seis de estas empresas están incluidas en el índice MERCO de las 100 empresas más reputadas en España, por lo que nuestra variable dependiente está censurada. Esto nos lleva a adoptar un análisis Tobit para contrastar nuestras hipótesis (GREENE, 1997). En estos análisis la variable dependiente recoge el logaritmo neperiano del índice de reputación corporativa para aquellas empresas incluidas entre las 100 más reputadas, y cero para el resto de empresas de la muestra. La estructura de la muestra se recoge en la **tabla I**.

TABLA I. *Estructura de la muestra.*

	Año 2000	Año 2001	Año 2002	Año 2003	Año 2004	Total
Muestra total	125	123	121	107	104	580
Empresa industrial	23	26	32	23	23	127
Familia o particular	55	55	53	56	53	272
Entidad financiera	25	27	25	17	17	111
Otros institucionales	17	11	7	9	9	53
Otros	5	4	4	2	2	17

Cabe esperar que la influencia de las características de la estructura de propiedad sobre la reputación corporativa tenga cierto retardo, ya que la información sobre las características de la propiedad tienen que llegar a las distintas audiencias de la empresa, que la asimilan y a partir de ella generan expectativas sobre el reparto de valor futuro. En este sentido, se ha analizado el efecto de las características de la estructura de propiedad sobre la medida de reputación corporativa inmediatamente posterior a la publicación de la información sobre estructura de propiedad y sobre la medida de reputación corporativa con un periodo adicional de retardo. Este análisis con la medida de reputación retardada nos permite controlar la posible causalidad inversa en las relaciones planteadas.

4.1. Reputación corporativa.

La variable reputación corporativa se obtuvo del *ranking* MERCO. Este índice, que identifica las 100 empresas más reputadas en España, ya ha sido empleado en la investigación académica (FERNÁNDEZ y LUNA, 2007) y es muy similar al *ranking* «*Most Admired American Companies*» publicado por la revista *Fortune*, una de las medidas más habituales en la literatura (BLACK *et al.* 2000; BROWN, 1997; CARMELI y TISHLER 2004; CHUNG, SCHNEEWEISS y ENEROH. 1999; CORDEIRO y SAMBHARYA 1997; FOMBRUM y SHANLEY 1990; HAMMOND y SLOCUM 1996; JONES, JONES y LITTLE, 2000; MCGUIRE, SCHNEEWEISS y BRANCH, 1999; RIARI-BELKAOUI y PAVLIK 1991; ROBERT y DOWLING 1997, 2002; SOBOL y FARRELLY 1988; SRIVASTRAVA *et al.* 1997; VERGIN y QORONFLEH 1998)¹. La encuesta empleada para la elaboración del *ranking* MERCO evalúa a las empresas en seis dimensiones (resultados económico-financieros, calidad del producto-servicio, cultura corporativa y calidad laboral, ética y responsabilidad social corporativa, dimensión global y presencia internacional e innovación), cada una de las cuales está a su vez compuesta por tres ítems. Los ítems considerados se muestran en el Anexo. El *ranking* se construye en dos etapas. En la primera, se proporciona la encuesta a los principales directivos españoles. Esta etapa permite identificar provisionalmente a las 100 empresas más reputadas. En la segunda etapa, cada una de estas empresas es evaluada por diversos analistas; analistas financieros, ONGs, directivos, sindicatos y asociaciones de consumidores. Estas evaluaciones se comprueban a través del estudio de los propios informes de cada compañía y a través de un cuestionario de méritos creado por los analistas de MERCO. El *ranking* definitivo se publica una vez que ambas evaluaciones han concluido.

4.2. Estructura de propiedad.

Las principales fuentes de información para el cálculo de las variables independientes fueron las bases de datos de la Comisión Nacional del Mercado de Valores (CNMV) y los informes finan-

¹ Medidas parecidas se han desarrollado en varios países. «Asia's Most Admired Companies», publicado en *Far East Economic Review*, «Britain's Most Admired Companies», actualmente publicado en *Management Today*, «Most Respected Companies», publicado en *Financial Times*, los resultados de la encuesta de *Manager Magazin* para las empresas industriales y de servicios más grandes de Alemania, y el *ranking* publicado por *Børsens Nyhedsmagasin* para Dinamarca también han sido utilizadas en la investigación académica (BRAMMER, BROOKS y PAVELIN, 2004; BRAMMER y MILLINTON 2005; BRAMMER y PAVELIN 2006; DUNBAR y SCHWALBACH 2000; NANDA, SCHNEEWEISS y BRANCH, 1996; ROSE y THOMSEN, 2004; SCHULTZ, MOURITSEN y GABRIELSEN, 2000).

cieros de las propias empresas. En concreto, empleamos la información contenida en la base de datos de «Accionistas significativos de las empresas cotizadas», en los informes de gobierno corporativo y en las memorias anuales para el período 2000-2004.

La estructura de propiedad se ha caracterizado a través de cinco variables. Las dos primeras variables recogen la concentración de la propiedad en manos del primer y segundo accionista, respectivamente. Para caracterizar la capacidad del segundo accionista para controlar el poder del principal accionista empleamos una variable que mide la diferencia de propiedad entre estos dos accionistas. La cuarta variable recoge el porcentaje de propiedad controlada por los miembros del consejo. Para contrastar las relaciones no lineales empleamos el cuadrado de la concentración de la propiedad y el cuadrado de la propiedad en manos de los consejeros (McCONNELL y SERVAES 1990; FERNÁNDEZ *et al.*, 1998; GEDAJLOVIC y SHAPIRO, 1998; LÓPEZ y SAONA, 2007; MIGUEL *et al.* 2004). Finalmente, para caracterizar la naturaleza del principal accionista utilizamos cinco variables dicotómicas, que nos indican si el accionista principal es una familia o particular, una empresa industrial, una entidad financiera, u otro tipo de accionista institucional. La quinta variable recoge cinco empresas que no se han podido incluir en ninguna de las categorías anteriores durante alguno de los años considerados. Nuestra clasificación es similar a las tipologías empleadas en trabajos anteriores (ANDRÉS *et al.*, 2000; GALVE y SALAS, 1993; LAEVEN y LEVINE, 2007; LEHMAN y WEIGAND, 2000; SANTANA y AGUIAR, 2006; THOMSEN y PEDERSEN, 2000).

En línea con otras investigaciones previas que han analizado una relación cuadrática (AZO-FRA y LÓPEZ DE FORONDA, 2007; MIGUEL *et al.* 2004; SHORT y KEASEY 1999), calculamos los puntos de inflexión en los que se produce un cambio en la pendiente de la relación. Estos puntos de inflexión se obtienen derivando la reputación corporativa con respecto a la concentración de propiedad y la propiedad de los consejeros, e igualando esta derivada parcial a cero. En el caso de la relación cuadrática, el punto de corte es $X = -(B_1/2 B_2)$, donde B_1 y B_2 representan los coeficientes asociados a las variables propiedad del principal accionista y principal accionista al cuadrado o propiedad de los consejeros y propiedad de los consejeros al cuadrado, respectivamente.

4.3. Variables de control.

Empleamos como controles tres variables habitualmente relacionadas en la investigación empírica con la reputación corporativa: tamaño, edad de la empresa y rentabilidad financiera. Además, también incluimos variables dicotómicas para cada uno de los años incluidos en el análisis. El tamaño de la empresa se midió a través del logaritmo de los activos totales. Existe una amplia evidencia (CORDEIRO y SAMBHARYA 1997; DEEPMHOUSE 1997; DUNBAR y SCHWALBACH 2000; FOMBRUN y SHANLEY 1990; RIAHI-BELKAOUI y PAVLIK 1991; ROBERTS y DOWLING 1997; SOBOL y FARRELLY 1988) de que las empresas de mayor tamaño tienen una mejor reputación corporativa. Estas empresas, al ser más visibles en los mercados, generan expectativas de ser más escrutadas por las diferentes audiencias y, por tanto, se les anticipa un reparto del valor más cuidadoso que favorece la consolidación de la reputación corporativa. Por el contrario, en el caso de las empresas de menor

tamaño, que incluso pasan desapercibidas en el mercado, se anticipa menos control por parte del resto de los agentes económicos por lo que pueden ser menos cuidadosos en su reparto y esto reduce su reputación corporativa.

Nuestra segunda variable de control también es habitual en la investigación de reputación corporativa, la edad de la empresa. A pesar de que la evidencia es ambigua sobre la influencia de la edad en la reputación corporativa (RAO 1994; SCHULTZ *et al.* 2000), su empleo se justifica en que la reputación corporativa es un activo que se acumula lentamente (FOMBRUN 1996; SCHULTZ *et al.* 2000). Además, es de esperar que la empresa que ha permanecido en el negocio durante largos períodos y bajo la supervisión de los mercados, haya satisfecho los intereses de sus *stakeholders* por lo que los agentes económicos trasladarán este comportamiento al futuro para generar sus expectativas (WEIZSACKER, 1980; citado por WILLIAMSON, 1985).

La tercera variable es la rentabilidad financiera. En la literatura, existe una amplia evidencia sobre la influencia del rendimiento financiero en la reputación corporativa (DUNBAR y SCHWALBACH 2000; INGLIS, MORLEY y SAMMUT, 2006; MCGUIRE, SCHNEEWEIS y BRANCH, 1990; ROSE y THOMSEN, 2004) que nos han animado a introducirla en nuestro análisis. Efectivamente, la probabilidad de satisfacción futura de las demandas de sus participantes es mayor cuanto más valor se genere en la empresa y menor expropiación se dé en su reparto. En este sentido, los agentes económicos tienden a trasladar los resultados financieros obtenidos en el pasado para realizar las estimaciones de rendimiento en el futuro. De tal forma que una alta rentabilidad en el pasado llevará a los agentes económicos a anticipar una elevada creación de valor futura que favorecerá expectativas de satisfacción de sus demandas y, por tanto, la consolidación de la reputación corporativa.

Finalmente, también incluimos variables dicotómicas temporales para controlar el efecto de los factores económicos (MIGUEL *et al.* 2004).

5. RESULTADOS

La **tabla II** muestra la estadística descriptiva y la matriz de correlaciones para todas las variables dependientes e independientes. Las **tablas III** y **IV** recogen la estadística descriptiva de las variables de estructura de propiedad para las empresas reputadas y no reputadas. Estas tablas muestran la existencia de unos niveles de propiedad del principal accionista más reducidos para las empresas reputadas frente a las no reputadas. De igual modo, las empresas reputadas también parecen mantener una mayor propiedad en manos del segundo accionista y una menor propiedad en manos de los consejeros. Las **tablas V** y **VI**, que recogen el porcentaje de empresas reputadas en función del año y naturaleza del principal accionista, muestran que las entidades financieras son el principal accionista en un mayor porcentaje de empresas reputadas, mientras que el menor porcentaje corresponde al grupo de empresas cuyo principal accionista es una familia o particular. Una especial atención merece el grupo de accionistas institucionales, que presenta un aumento importante en el porcentaje de entidades reputadas durante el período considerado.

TABLA II. Estadística descriptiva y matriz de correlaciones.

	Media	Desv. Tip.	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
1 Propiedad del principal accionista	36,206	25,938													
2 Propiedad del segundo accionista	9,013	7,040	-0,250***												
3 Diferencia de propiedad entre principal y segundo accionista	27,193	28,523	0,971***	-0,474***											
4 Propiedad de los consejeros	21,088	25,355	0,189***	0,093**	0,149***										
5 Otras empresas industriales	0,117	0,322	0,353***	-0,036	0,330***	-0,297***									
6 Familiar	0,512	0,500	0,024	0,029	0,015	0,531***	-0,498***								
7 Entidad financiera	0,203	0,403	-0,322***	0,008	-0,295***	-0,259***	-0,258***	-0,457***							
8 Otros accionistas institucionales	0,155	0,362	-0,149***	-0,005	-0,135***	-0,111***	-0,168***	-0,298***	-0,154***						
9 Otros	0,010	0,101	0,070	-0,009	0,066	-0,048	-0,092***	-0,163***	-0,085**	-0,055					
10 Edad	41,909	26,124	-0,158***	0,052	-0,156***	-0,079*	-0,131**	0,064	0,069*	-0,024	0,012				
11 Tamaño	12,906	1,720	0,092**	-0,043	0,094**	-0,179***	0,143***	-0,244***	0,197***	-0,030	-0,037	0,162***			
12 ROE	0,047	0,588	-0,006	0,078*	-0,025	-0,074	0,060	-0,073*	0,026	-0,005	0,016	-0,008	0,075*		
13 Reputación corporativa	1,677	3,246	-0,097**	0,017	-0,092**	0,064	-0,053	-0,110***	0,203***	0,034	-0,079*	0,126***	0,604***	0,055	
14 Reputación corporativa con retardo	1,803	3,337	-0,089**	0,029	-0,088**	0,067	0,040	-0,120***	0,210***	-0,026	-0,080*	0,153***	0,606***	0,052	0,887***

*p<0,10;**p<0,05;***p<0,01

TABLA III. Estadística descriptiva para las empresas reputadas y no reputadas.

		Año 2000		Año 2001		Año 2002		Año 2003		Año 2004		Muestra Total	
		Reputada	No reputada	Reputada	No reputada	Reputada	No reputada	Reputada	No reputada	Reputada	No reputada	Reputada	No reputada
Propiedad del principal accionista	Media	35,31	36,02	34,68	37,14	31,82	39,52	32,94	35,95	28,84	37,29	32,42	37,23
	Desv. tip.	25,41	24,69	25,85	26,11	24,27	28,38	23,77	27,07	20,20	26,84	23,40	26,51
Propiedad del segundo accionista	Media	9,97	9,38	9,75	9,01	9,17	8,63	9,53	8,47	10,91	8,06	9,93	8,77
	Desv. tip.	9,08	6,30	8,88	6,62	8,41	6,82	7,49	6,82	8,80	6,66	8,39	6,62
Propiedad de los consejeros	Media	11,81	18,99	15,25	20,24	15,87	23,40	20,73	26,50	21,92	21,95	17,74	21,99
	Desv. tip.	21,94	24,44	25,80	24,67	25,60	26,48	25,56	27,27	25,11	24,39	24,79	25,46

TABLA IV. Estadística descriptiva para las empresas reputadas y no reputadas con retardo.

	Año 2000		Año 2001		Año 2002		Año 2003		Año 2004		Muestra Total	
	Reputada	No reputada	Reputada	No reputada	Reputada	No reputada	Reputada	No reputada	Reputada	No reputada	Reputada	No reputada
Propiedad del principal accionista	34,89	36,08	32,46	37,60	33,89	39,60	29,91	37,26	32,27	35,83	32,49	37,24
Desv. tip.	26,12	24,58	24,83	26,24	21,26	29,57	23,21	27,10	20,98	26,92	22,69	26,75
Propiedad del segundo accionista	9,84	9,41	10,33	8,89	8,97	8,64	9,86	8,30	10,61	8,18	9,91	8,75
Desv. tip.	9,56	6,24	8,58	6,68	7,43	7,01	7,72	6,66	7,82	7,19	8,00	6,71
Propiedad de los consejeros	13,44	18,56	15,35	20,22	15,65	24,21	21,87	26,19	21,76	22,02	18,18	21,92
Desv. tip.	22,64	24,38	25,74	24,69	25,15	26,56	25,28	27,49	25,51	24,21	24,88	25,43

TABLA V. Naturaleza del principal accionista y porcentaje de empresas reputadas.

	Año 2000	Año 2001	Año 2002	Año 2003	Año 2004	Total
Muestra total	16,80	17,07	17,36	27,10	29,81	21,21
Empresa industrial	17,39	19,23	15,63	21,74	26,09	19,69
Familia o particular	14,55	12,73	13,21	23,21	24,53	17,65
Entidad financiera	32,00	29,63	28,00	41,18	41,18	33,33
Otros accionistas institucionales	5,88	9,09	28,57	55,56	55,56	26,42
Otros	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00

TABLA VI. Naturaleza del principal accionista y porcentaje de empresas reputadas con retardo.

	Año 2000	Año 2001	Año 2002	Año 2003	Año 2004	Total
Muestra total	15,20	17,07	24,79	28,97	29,81	22,76
Empresa industrial	17,39	19,23	21,88	30,43	17,39	20,47
Familia o particular	10,91	12,73	18,87	25,00	28,30	19,12
Entidad financiera	32,00	25,93	44,00	35,29	41,18	35,14
Otros accionistas institucionales	5,88	18,18	28,57	55,56	55,56	28,30
Otros	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00

Los resultados de los análisis Tobit se muestran en las **tablas VII a XI**. La **tabla VII** recoge la relación cuadrática que analiza la influencia de la concentración del principal accionista. Las **tablas VIII y IX** analizan el papel del segundo accionista y su poder para controlar al accionista principal, respectivamente. La **tabla X** recoge los análisis que contrastan la relación cuadrática entre la propiedad de los consejeros y la reputación corporativa. Finalmente, la **tabla XI** recoge los modelos en los que se analiza la influencia de la naturaleza jurídica del principal accionista en la consolidación de la reputación corporativa. Para contrastar cada una de las hipótesis, empleamos cuatro modelos en los que se analiza la influencia de la estructura de propiedad sobre la reputación corporativa del año inmediatamente posterior a la publicación de la información sobre dicha estructura de propiedad, así como la reputación del año siguiente. Por otra parte, para eliminar la posibilidad de que el efecto de la estructura de propiedad sobre la reputación corporativa recoja a un efecto indirecto en el que los resultados de cada empresa median entre ambas variables, presentamos modelos con la rentabilidad financiera (ROE) como variable de control y otros modelos que no incluyen esta variable. Los resultados para los análisis en los que se incluye la variable ROE y en los que esta se excluye no muestran diferencias en la significatividad de los coeficientes de las variables de estructura de propiedad, lo que sugiere que el resultado de las empresas no interviene en la relación entre estructura de propiedad y reputación corporativa. Por otra parte, los resultados para los modelos con las dos mediciones de la reputación corporativa son similares, lo que nos permite descartar un posible problema de causalidad inversa en las relaciones planteadas en nuestro trabajo. Debido a esta consistencia de los análisis efectuados, la exposición de los mismos se realiza de forma agregada.

Los resultados recogidos en la **tabla VII** muestran un coeficiente positivo y significativo para la variable relativa a la concentración del principal accionista y una relación negativa y significativa para la variable al cuadrado. Este resultado permite aceptar la hipótesis 1, en la que se argumentaba una relación cuadrática: la propiedad del principal accionista se relaciona positivamente con la reputación corporativa cuando los niveles de propiedad son bajos, pero de un modo negativo cuando son altos. En el caso particular de nuestra muestra, la reputación corporativa aumenta con la concentración de la propiedad cuando esta oscila entre un 0 y un 36,83 por 100². A partir de este nivel de concentración de la propiedad, la reputación corporativa es menor a medida que la concentración de la propiedad es más elevada.

² Con el objeto de simplificar la presentación de los resultados, los puntos de corte presentados son los calculados para el modelo sin rentabilidad financiera y en el que toma como variable dependiente la medida de reputación corporativa inmediatamente posterior a la publicación de la información sobre estructura de propiedad. No obstante, los puntos de corte para el resto de modelos son similares y pueden ser proporcionados por los autores.

TABLA VII. *Análisis Tobit para concentración de la propiedad del principal accionista.*

	Reputación corporativa		Reputación corporativa con retardo	
Propiedad principal accionista	0,0221*** (0,0067)	0,0126** (0,0064)	0,0149* (0,0080)	0,0137* (0,0075)
Propiedad principal accionista al cuadrado	-0,0003*** (0,0000)	-0,0002*** (0,0001)	-0,0002** (0,0001)	-0,0002** (0,0001)
Tamaño	0,4540*** (0,0314)	0,4638*** (0,0308)	0,4914*** (0,0386)	0,4903*** (0,0386)
Edad	0,0025 (0,0018)	0,0010 (0,0017)	-0,0002 (0,0024)	-0,0005 (0,0022)
ROE		0,1197 (0,1117)		0,0614 (0,1227)
Año 2004	0,3716*** (0,0888)	0,3565*** (0,0884)	0,3101*** (0,1022)	0,3051*** (0,1023)
Año 2003	0,4976*** (0,0878)	0,4808*** (0,0873)	0,3948*** (0,1009)	0,3894*** (0,1009)
Año 2002	0,0936 (0,0913)	0,0932 (0,0904)	0,4755*** (0,0981)	0,4737*** (0,0979)
Año 2001	-0,0449 (0,0927)	-0,0455 (0,0920)	0,1323 (0,1028)	0,1327 (0,1027)
Constante	-0,0341 (0,4798)	0,0229 (0,4838)	-0,5688 (0,5940)	0,5315 (0,5868)
χ^2	339,31***	351,46***	212,59***	206,83***
Grados de libertad	(8)	(9)	(8)	(9)
N	580	580	580	580
rho	0,7731	0,7903	0,7357	0,7359
Likelihood ratio sigma u	-0,3509	(0,3856)	(0,0399)	(0,0398)
	178,78***	183,09***	170,27***	169,54***

*Coeficientes no estandarizados. Errores estandarizados se muestran entre paréntesis.

*p<0,10;**p<0,05;***p<0,01

Los resultados de las **tablas VIII** y **IX** muestran una relación positiva y significativa entre la concentración de propiedad en manos del segundo accionista y la reputación corporativa. Este resultado permite aceptar la hipótesis 2a: la propiedad en manos del segundo accionista genera expectativas de cierto control que anticipan menores posibilidades de expropiación del principal accionista. Más aún, el coeficiente negativo y significativo de la variable relativa a la diferencia entre la propiedad del primer y del segundo accionista en el modelo 3 confirma la hipótesis 2b: cuanto menor es esta diferencia, mayor es la capacidad de control, lo que se traduce en una expectativa de menor expropiación en el reparto del valor y, por lo tanto, en la consolidación de la reputación corporativa.

TABLA VIII. *Análisis Tobit para concentración de la propiedad del segundo accionista.*

	Reputación corporativa		Reputación corporativa con retardo	
Propiedad segundo accionista	0,0147** (0,0065)	0,0153** (0,0063)	0,0200*** (0,0068)	0,0206*** (0,0068)
Tamaño	0,4486*** (0,0294)	0,4482*** (0,0296)	0,4884*** (0,0354)	0,4895*** (0,0355)
Edad	-0,0014 (0,0021)	-0,0015 (0,0019)	-0,0001 (0,0020)	-0,0001 (0,0021)
ROE		0,1015 (0,1127)		0,0701 (0,1167)
Año 2004	0,3606*** (0,0888)	0,3595*** (0,0894)	0,2964*** (0,1018)	0,2940*** (0,1022)
Año 2003	0,4807*** (0,0874)	0,4777*** (0,0880)	0,3865*** (0,1002)	0,3834*** (0,1009)
Año 2002	0,1040 (0,0910)	0,1038 (0,0913)	0,4800*** (0,0977)	0,4807*** (0,0980)
Año 2001	-0,0452 (0,0929)	-0,0428 (0,0932)	0,1285 (0,1027)	0,1300 (0,1032)
Constante	0,2451 (0,4400)	0,2345 (0,4434)	-0,5963 (0,5259)	-0,6192 (0,5276)
χ^2	312,21***	304,74***	236,18***	233,98***
Grados de libertad	(7)	(8)	(7)	(8)
N	580	580	580	580
rho	0,7682 (0,0386)	0,7649 (0,0383)	0,744 (0,0345)	0,7431 (0,0352)
Likelihood ratio sigma u	185,80***	184,56***	178,18***	176,77***

^aCoefficientes no estandarizados. Errores estandarizados se muestran entre paréntesis.

*p<0,10;**p<0,05;***p<0,01

TABLA IX. *Análisis Tobit para capacidad de control del segundo sobre el principal accionista.*

	Reputación corporativa		Reputación corporativa con retardo	
Diferencia de propiedad entre principal y segundo accionista	-0,0048** (0,0017)	-0,0041** (0,0019)	-0,0034* (0,0020)	-0,0046*** (0,0016)
Tamaño	0,4432*** (0,0269)	0,4440*** (0,0274)	0,4716*** (0,0348)	0,4569*** (0,0343)
Edad	-0,0033 (0,0019)	-0,0025 (0,0021)	-0,0001 (0,0024)	-0,0009 (0,0019)
ROE		0,1226 (0,1118)		0,0811 (0,1214)
Año 2004	0,3612*** (0,0877)	0,3551*** (0,0879)	0,3026*** (0,1027)	0,2962*** (0,1010)
Año 2003	0,4740*** (0,0863)	0,4693*** (0,0865)	0,3768*** (0,1012)	0,3708*** (0,0991)
Año 2002	0,0987 (0,0903)	0,0971 (0,0902)	0,4692*** (0,0986)	0,4722*** (0,0965)
Año 2001	-0,0458 (0,0920)	-0,0425 (0,0920)	0,1288 (0,1038)	0,1312 (0,1014)
Constante	0,6829 (0,3960)	0,6151 (0,4079)	-0,0546 (0,5063)	0,2666 (0,4968)
χ^2	340,29***	331,81***	228,07***	216,75***
Grados de libertad	(7)	(8)	(7)	(8)
N	580	580	580	580
rho	0,7649 (0,0421)	0,7645 (0,0412)	0,7211 (0,0419)	0,7868 (0,0397)
Likelihood ratio sigma u	180,96***	179,99***	170,41***	171,31***

^aCoefficientes no estandarizados. Errores estandarizados se muestran entre paréntesis.

*p<0,10;**p<0,05;***p<0,01

La **tabla X** recoge los modelos en los que se contrasta una relación no lineal entre la propiedad de los consejeros y la reputación corporativa. Los resultados muestran un coeficiente positivo y significativo para la variable propiedad de los consejeros y un coeficiente negativo y significativo para la variable propiedad de los consejeros al cuadrado, lo que permite aceptar la hipótesis 3: la reputación corporativa se relaciona de un modo positivo con la propiedad de los consejeros cuando sus niveles de propiedad son bajos y negativamente cuando los niveles son altos. Los resultados de la relación cuadrática sugieren que la reputación corporativa se consolida con la propiedad de los consejeros hasta que esta propiedad alcanza el 41,75 por 100; a partir de este punto de inflexión, cuanto mayor es la propiedad de los consejeros menor es la reputación corporativa ³.

TABLA X. *Análisis Tobit para concentración de la propiedad de los consejeros.*

	Reputación corporativa		Reputación corporativa con retardo	
Propiedad consejeros	0,0167** (0,0069)	0,0160** (0,0073)	0,0193*** (0,0073)	0,0185** (0,0074)
Propiedad consejeros al cuadrado	-0,0002** (0,0001)	-0,0002* (0,0001)	-0,0003** (0,0001)	-0,0002** (0,0001)
Tamaño	0,4687*** (0,0332)	0,4694*** (0,0338)	0,4827*** (0,0394)	0,4820*** (0,0393)
Edad	-0,0010 (0,0018)	-0,0008 (0,0020)	0,0022 (0,0019)	0,0025 (0,0020)
ROE		0,1144 (0,1148)		0,0566 (0,1249)
Año 2004	0,3235*** (0,0910)	0,3126*** (0,0921)	0,2656** (0,1045)	0,2646** (0,1044)
Año 2003	0,4363*** (0,0900)	0,4257*** (0,0910)	0,3353*** (0,1037)	0,3358*** (0,1037)
Año 2002	0,0762 (0,0919)	0,0702 (0,0924)	0,4575*** (0,0993)	0,4578*** (0,0993)
Año 2001	-0,0543 (0,0932)	-0,0541 (0,0939)	0,1245 (0,1041)	0,1259 (0,1041)
Constante	-0,0043 (0,4974)	-0,0296 (0,5120)	-0,5221 (0,5949)	-0,5184 (0,5905)
χ^2	307,83***	296,76***	198,94***	202,01***
Grados de libertad	(8)	(9)	(8)	(9)
N	580	580	580	580
rho	0,7677	0,7613	0,7502	0,7502
Likelihood ratio sigma u	-0,03881	(0,0409)	(0,0377)	(0,0366)
	170,16***	168,06***	159,51***	158,42***

*Coeficientes no estandarizados. Errores estandarizados se muestran entre paréntesis.

*p<0,10;**p<0,05;***p<0,01

Finalmente, la **tabla XI** recoge los análisis en los que se contrasta la relación entre la naturaleza del principal accionista y la reputación corporativa. Dado que para este análisis empleamos variables dicotómicas, tuvimos que excluir un tipo de principal accionista para evitar un problema de multicolinealidad exacta. La categoría excluida ha sido otras empresas industriales, que actúa como grupo de referencia. Los resultados muestran coeficientes positivos y significativos para las variables institucional y familias o particulares. Estos resultados reflejan, tal y como se proponía en la hipótesis 4, que la naturaleza del principal accionista genera expectativas sobre la distribución del

³ Con el objeto de simplificar la presentación de los resultados, los puntos de corte presentados son los calculados para el modelo sin rentabilidad financiera y en el que toma como variable dependiente la medida de reputación corporativa inmediatamente posterior a la publicación de la información sobre estructura de propiedad. No obstante, los puntos de corte para el resto de modelos son similares y pueden ser proporcionados por los autores.

valor creado por la empresa, que influye en la reputación corporativa. En particular, la presencia de un accionista institucional o una familia o particular, frente a otra empresa industrial como principal accionista, consolida la reputación corporativa.

TABLA XI. *Análisis Tobit para naturaleza del principal accionista.*

	Reputación corporativa		Reputación corporativa con retardo	
Familia o particular	0,5436*** (0,1133)	0,5440*** (0,1047)	0,2607* (0,1342)	0,2626** (0,1262)
Entidad financiera	-0,5458*** (0,1197)	-0,5616*** (0,1081)	0,1849 (0,1316)	0,1779 (0,1263)
Otros accionistas institucionales	0,5775*** (0,1434)	0,5942*** (0,1261)	0,3344** (0,1508)	0,3343** (0,1487)
Otros	-3,4306 (-90,3843)	-3,4968 (89,8670)	-3,7662 (76,9332)	-3,0206 (77,0254)
Tamaño	0,4342*** (0,0293)	0,4302*** (0,0282)	0,4763*** (0,0379)	0,4767*** (0,0368)
Edad	0,0016 (0,0019)	0,0017 (0,0015)	0,0015 (0,0023)	0,0019 (0,0021)
ROE	0,1374 (0,1054)		0,0751 (0,1201)	
Año 2004	0,3718*** (0,0873)	0,3807*** (0,0856)	0,2882*** (0,1054)	0,2882*** (0,1047)
Año 2003	0,4689*** (0,0865)	0,4772*** (0,0847)	0,3571*** (0,1044)	0,3575*** (0,1036)
Año 2002	0,1127 (0,0886)	0,1165 (0,0871)	0,4723*** (0,0993)	0,4708*** (0,0989)
Año 2001	-0,00390 (0,0897)	-0,0405 (0,0881)	0,1271 (0,1042)	0,1246 (0,1038)
Constante	0,0085 (0,4387)	0,0662 (0,4225)	-0,4729 (0,5759)	-0,4824 (0,5534)
χ^2	356,93***	386,97***	226,77***	238,50***
Grados de libertad	(11)	(10)	(11)	(10)
N	580	580	580	580
rho	0,7716 (0,0444)	0,7902 (0,0384)	0,7245 (0,0422)	0,7267 (0,04006)
Likelihood ratio sigma u	166,18***	169,55***	147,42***	149,28***

*Coeficientes no estandarizados. Errores estandarizados se muestran entre paréntesis.

*p<0,10;**p<0,05;***p<0,01

6. CONCLUSIONES

Nuestra investigación ha tratado de validar las intuiciones de los directivos sobre la importancia del gobierno corporativo en la creación y consolidación de la reputación corporativa. En particular, nuestro trabajo se centra en la influencia de la estructura de propiedad sobre este activo estratégico para la empresa. Nuestros resultados muestran que los agentes económicos tienen en cuenta las características de la estructura de propiedad de la empresa a la hora de generar sus expectativas sobre el reparto del valor futuro en la empresa y, por tanto, sobre las posibilidades de satisfacer las demandas de todos y cada uno de los participantes en la organización. De tal forma que las características de la estructura de propiedad influyen en la reputación corporativa.

En concreto, las características de la estructura de propiedad, tales como unos niveles moderados de propiedad en manos del principal accionista o de los consejeros, así como la presencia de un segundo gran accionista generan expectativas de menor expropiación en el reparto del valor y consolidan la reputación de la empresa. Sin embargo, otras características de la estructura de propie-

dad, como niveles extremos, tanto muy altos como muy bajos, de concentración de propiedad del principal accionista o de los consejeros generan expectativas de expropiación en el reparto de valor y deterioran la reputación corporativa. Finalmente, la naturaleza del principal accionista también influye en la generación de expectativas sobre el reparto del valor. En concreto, se observa que la presencia de particulares y familias o accionistas institucionales frente a empresas industriales favorecen la reputación corporativa. En este caso, nuestra evidencia es consistente con los trabajos previos de FOMBRUN y SHANLEY (1990), BRAMMER y MILLINGTON (2005) y BRAMMER y PAVELIN (2006) que también han mostrado un efecto positivo de la propiedad institucional en la reputación de las empresas. Es interesante destacar que la relación entre la concentración del principal accionista y de los consejeros y la reputación corporativa es compleja y no lineal, de tal forma que tiene efectos diferentes según cual sea la situación de la empresa.

Desde nuestro punto de vista, la implicación más importante de nuestro trabajo es que la influencia de la estructura de propiedad sobre el resultado financiero no solo recoge el efecto inmediato de la expropiación, sino que además contiene el efecto de la estructura de la propiedad en un recurso estratégico de la empresa: su reputación corporativa. De hecho, si enlazamos nuestros resultados sobre la influencia de la estructura de propiedad sobre la reputación corporativa al consenso empírico sobre el efecto positivo de la reputación sobre el rendimiento financiero (BLACK *et al.*, 1999; CORDEIRO y SAMBHARYA, 1997; DEEPHOUSE, 1997; DUNBAR y SCHWALBACH, 2000; FERNÁNDEZ y LUNA, 2007; ROBERTS y DOWLING, 1997, 2002; SRIVASTRAVA, *et al.* 1997; VERGIN y QUORONFLEH, 1998) podemos pensar que parte de la relación ampliamente analizada en la investigación académica entre estructura de propiedad y rendimiento financiero (ANDRÉS, AZOFRA y RODRÍGUEZ, 2000; GALVE y SALAS, 1993; MORCK, SHLEIFER y VISHNY, 1988; THOMSEN y PEDERSEN, 2000) no se debe, al menos, totalmente a la propensión que dota la estructura de propiedad a la expropiación sino que existe otro efecto, hasta ahora no analizado, de la estructura de propiedad sobre los recursos de la empresa, entre ellos la reputación corporativa. En este sentido, podemos colegir que la estructura de propiedad no solo es un mecanismo de gobierno que condiciona las posibilidades de expropiación, sino que además es un generador de expectativas que van a favorecer o impedir la reputación corporativa.

Es más, desde nuestro punto de vista, la estructura de propiedad también puede influir en la acumulación de otros recursos y capacidades en los que las actitudes de los propietarios de recursos, bien sean percepciones o esfuerzos, sean relevantes. Efectivamente, las expectativas de cómo va a ser el reparto del valor futuro en la empresa pueden modular las actitudes de los propietarios de recursos hacia la empresa, de tal forma que las características de la estructura de propiedad pueden influir en la acumulación de la cultura, el conocimiento o la innovación en la empresa. El análisis de estas relaciones puede ser una extensión relevante de nuestra investigación. También puede ser interesante analizar cómo la eficacia del Consejo de Administración influye en la reputación corporativa. Finalmente, nuestros resultados reclaman el análisis de la relación entre estructura de propiedad y reputación corporativa en otros países. La investigación teórica y empírica de estructura de propiedad (LA PORTA *et al.*, 1998; 1999) han reflejado que los diferentes contextos institucionales pueden afectar a la estructura de propiedad de las empresas, por lo que cabe pensar que estos contextos también pueden condicionar las relaciones planteadas en nuestro trabajo. El enfoque «*Law and Finance*» (LA PORTA *et al.*, 1998; 1999) nos sugiere que análisis en países con tradición de derecho consuetudinario podrían evidenciar efectos distintos de la estructura de propiedad sobre la reputación corporativa.

Bibliografía

- ANDERSON, R. C., y REEB, D. M. [2003]: «Founding family ownership and firm performance: Evidence from the S&P 500». *Journal of Finance*, vol. 58 (3): págs. 1.301-1.328.
- ANDRÉS, P.; AZOFRA, V. y RODRÍGUEZ, J.A. [2000]: «Endeudamiento, oportunidades de crecimiento y estructura contractual: un contraste empírico para el caso». *Investigaciones Económicas*, vol. 24: págs. 641-679.
- AZOFRA, V. y LÓPEZ DE FORONDA, O. [2007]: «Dividendos, estructura de propiedad y endeudamiento de las empresa desde una perspectiva institucional». *Cuadernos de Economía y Dirección de Empresas*, núm. 33: págs. 95-126.
- BASDEO, D. K., SMITH, K. G., GRIMM, C. M., RINDOVA, V. P., y DERFUS, P. J. [2006]: «Impact of market actions on firm reputation». *Strategic Management Journal*, vol. 27: págs. 1.205-1.219.
- BENNETSEN, M. y WOLFENZON, D. [2000]: «The balance of power in closely held corporations». *Journal of Financial Economics*, vol. 58: págs. 113-139.
- BERLE, A. A., y MEANS G. C. (1932): *The Modern Corporation and Private Property*. New York: McMillan Publishing.
- BLACK, E. L., CARNES, T. A., y RICHARDSON V. J. [2000]: «The market valuation of corporate reputation». *Corporate Reputation Review*, vol. 3: págs. 21-31.
- BLOCH, F. y HEGE, UL. [2001]: «Multiple shareholders and control contests». *Working Paper 01A16 Groupement de Recherche en Economie Quantitative d'Aix-Marseille*.
- BRAMMER, S. J., y MILLINGTON A. [2005]: «Corporate reputation and philanthropy: an empirical analysis». *Journal of Business Ethics*, vol. 61: págs. 29-44.
- BRAMMER, S. J., y PAVELIN S. [2006]: «Corporate reputation and social performance: the importance of fit». *Journal of Management Studies*, vol. 43: págs. 435-455.
- BRAMMER, S., BROOKS, C., y PAVELIN, S. [2004]: *Corporate reputation and stock returns: Are good firms good for investors?* SSRN working paper. Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=637122>
- BROWN, B. [1997]: «How Do Reputations Affect Corporate Performance?: Stock Market Valuation of Reputation for Corporate Social Performance». *Corporate Reputation Review*, vol. 1(1): págs. 76-108.
- CARMELI, A., y TISHLER, A. [2004]: «The relationships between intangible organizational elements and organizational performance». *Strategic Management Journal*, vol. 25: págs. 1.257-1.278.
- CHUNG, S. Y., SCHNEEWEIS T., y ENEROTH K. [1999]: Corporate reputation and investment performance: the UK and US expertise. SSRN working paper; <http://ssrn.com/abstract=167629> (accessed 8 February 2000).
- CORDEIRO, J. J., y SAMBHARYA, R. B. [1997]: «Do corporate reputations influence security analyst earnings forecast? An empirical study». *Corporate Reputation Review*, vol. 1: págs. 94-97.
- CUERVO CAZURRA, A. [1999]: «Grandes accionistas y beneficios privados: el caso de bancos como accionistas de empresas no financieras». *Investigaciones Europeas de Dirección y Economía de la Empresa*, vol. 5 (1): págs. 21-44.
- DEEPCHOUSE, D. L. [1997]: «The effect of financial and media reputations on performance». *Corporate Reputation Review*, vol. 1: págs. 68-71.
- DEMSETZ, H. y LEHN, K. [1985]: «The structure of corporate ownership». *Journal of Political Economy*, vol. 93: págs. 1.155-1.177.
- DUNBAR, R. L. M., y SCHWALBACH, J. [2000]: «Corporate reputation and performance in Germany». *Corporate Reputation Review*, vol. 3: págs. 115-123.

- DYER, W. G., y WHETTEN, D. A. [2006]: «Family firms and social responsibility: preliminary evidence from the S&P 500». *Entrepreneurship Theory and Practice*, vol. 30 (6): págs. 785-802.
- EDWARDS, J., y WEICHENRIEDER, A. [2004]: «Ownership concentration and share valuation: evidence from Germany». *German Economic Review*, vol. 5: 143-171.
- FACCIO, M. y LASFER, A.M. [1999]: Managerial ownership, board structure and firm value: the UK evidence. SSRN working paper; <http://ssrn.com/abstract=179008>
- FAMA, E., y JENSEN, M. C. (1983): «Separation of ownership and control». *Journal of Law and Economics*, vol. 26(2): págs. 301-325.
- FERNÁNDEZ, A. I., GÓMEZ, S., y FERNÁNDEZ, C. [1998]: «El papel supervisor del consejo de administración sobre la actuación gerencial. Evidencia para el caso español». *Investigaciones Económicas*, vol. 22: págs. 501-516.
- FERNÁNDEZ, J.L. y LUNA, L. [2007]: «The creation of value through corporate reputation». *Journal of Business Ethics*, vol. 76: págs.335-346.
- FOMBRUN, C. J. [1996]: *Reputation: Realizing Value from the Corporate Image*. Boston: Harvard Business School Press.
- [2002]: *Corporate Reputation: Research and Practice*. Paper presented at Conversazione, Santa Fe, NM.
- FOMBRUN, C. J., y SHANLEY, M. (1990): «What's in a name? Reputation building and corporate strategy». *Academy of Management Journal*, vol. 33: págs. 233-258.
- GALVE, C. y SALAS, V. [1993]: «Propiedad y resultados de la gran empresa española». *Investigaciones Económicas*, vol. 27, págs. 207-238.
- [2003]: *La empresa familiar en España. Fundamentos económicos y resultados*. Fundación BBVA, Bilbao.
- GEDAJLOVIC, E.R. y SHAPIRO, D.M. [1998]: «Management and ownership effects: evidence from five countries» *Strategic Management Journal*, vol. 19, págs. 533-553.
- GOMES, A. R., y NOVAES, W. [2005]: «Sharing of Control as a Corporate Governance Mechanism». *PIER Working Paper* N.º 01-029; <http://ssrn.com/abstract=277111> (accessed 12 August 2005).
- GÓMEZ-MEJÍA, L.R., NÚÑEZ-NICKEL, M., y GUTIÉRREZ, I. [2001]: «The role of family ties in agency contracts». *Academy of Management Journal*, vol. 44(1): págs. 81-95.
- GORTON, G. y SCHMID, F.A. [2000]: «Universal banking and the performance of German firms». *Journal of Financial Economics*, vol. 58, págs. 29-80.
- GRAVES, S.B. [1988]: «Institutional ownership and corporate R&D in the computer industry». *Academy of Management Journal*, vol. 31: págs. 417-428.
- GREENE, W. H. [1997]: *Econometric Analysis* (3rd ed.). Upper Saddle River, NJ: Prentice Hall.
- HALL, R. [1992]: «The strategic analysis of intangible resources». *Strategic Management Journal*, vol. 13: págs. 135-144.
- [1993]: «A framework linking intangible resources and capabilities to sustainable competitive advantage». *Strategic Management Journal*, vol. 14: págs. 607-618.
- HAMMOND, S. A., y SLOCUM, J. W. Jr. [1996]: «The impact of prior firm financial performance on subsequent corporate reputation». *Journal of Business Ethics*, vol. 15: págs. 159-165.
- HILL&KNOWLTON [2004]: Corporate reputation watch 2004. www2.hillandknowlton.com/crw/download.asp?filename=2004%20Global%20CRW%20Survey.pdf
- INGLIS, R., MORLEY, C., y SAMMUT, P. [2006]: «Corporate reputation and organisational performance: An Australian study». *Managerial Auditing Journal*, vol. 21(9): págs. 934-947.

- JENSEN, M. C. [1993]: «The modern industrial revolution, exit, and the failure of internal control systems». *Journal of Finance*, vol. 48: págs. 831-880.
- JENSEN, M. C., y MECKLING, W. [1976]: «Theory of the firm: managerial behavior, agency cost and ownership structure». *Journal of Financial Economics*, vol. 3: págs. 305-360.
- JONES, G., JONES, B. H., y LITTLE, P. [2000]: «Reputation as a reservoir: buffering against loss in times of economic crisis». *Corporate Reputation Review*, vol. 3(1): págs. 21-29.
- LA PORTA, R. F., LOPEZ-DE-SILANES, F., SHLEIFER, A., y VISHNY, R. [1998]: «Law and finance». *Journal of Political Economy*, vol. 106: págs. 1.113-1.155.
- LA PORTA, R. F., LOPEZ-DE-SILANES, F. y SHLEIFER, A. [1999]: «Corporate ownership around the world». *Journal of Finance*, vol. 54: págs. 471-517.
- LAEVEN, L. y LEVINE, R. [2007]: «Complex ownership structures and corporate valuations». *Review of Financial Studies*, pendiente de publicación. doi:10.1093/rfs/hhm068.
- LEHMANN, E., y WEIGAND, J. [2000]: «Does the governed corporation perform better? Governance structures and corporate performance in Germany». *European Finance Review*, vol. 4: págs. 157-195.
- LÓPEZ, F., y SAONA, P. [2007]: «Endeudamiento, dividendos y estructura de propiedad como determinantes de los problemas de agencia de la gran empresa española». *Cuadernos de Economía y Dirección de la Empresa*, núm. 31: págs. 119-146.
- LÓPEZ DE FORONDA, O., LÓPEZ, F. J. y SANTAMARÍA, M. [2006]: «Ownership structure, sharing of control and legal framework: international evidence». *Corporate Governance: An International Review*, vol. 15, págs. 1.482-1.486.
- MAURY, B., y PAJUSTE, A. [2005]: «Multiple large shareholders and firm value». *Journal of Banking and Finance*, vol. 29: 1.813-1.834.
- MCCONAUGHY, D.L., MATTHEWS, C., y FIALKO, A. [2001]: «Founding family controlled firms: Performance, risk and value». *Journal of Small Business Management*, vol. 39,(1): págs. 31-49.
- MCCONNELL, J. J., y SERVAES, H. [1990]: «Additional evidence on equity ownership and corporate value». *Journal of Financial Economics*, vol. 27: págs. 595-612.
- MCGUIRE, J.B., SCHNEEWEIS, T., y BRANCH, B. [1990]: «Perceptions of firm quality: A cause or result of firm performance». *Journal of Management*, vol. 16(1): págs. 167-180.
- MIGUEL, A., PINDADO, J. y TORRE C. [2004]: «Ownership structure and firm value: new evidence from Spain». *Strategic Management Journal*, vol. 25: págs. 1.199-1.207.
- MORCK, R., NAKAMURA, M. y SHIVDASANI, A. [2000]: «Banks, Ownership Structure, and Firm Value in Japan». *Journal of Business*, vol. 73, págs. 539-567.
- MORCK, R., SHLEIFER, A., y VISHNY, R. W. [1988]: «Management ownership and market valuation: An empirical analysis». *Journal of Financial Economics*, vol. 20: págs. 293-315.
- MORCK, R., y YEUNG, B. [2004]: «Family control and the rent-seeking society». *Entrepreneurship Theory and Practice*, vol. 28 (4): págs. 391-409.
- NANDA, S., SCHNEEWEIS, T. y ENEROTH, K. [1996]: «Corporate performance and firm perception: The British experience». *European Financial Management*, vol. 2 (2): págs.197-221.
- PROWSE, S. [1994]: «Corporate governance in an international perspective». *BIS Economic Papers* (41) July.
- RAO, H. [1994]: «The social construction of reputation: certification contest, legitimation, and survival of organizations in the American automobile industry: 1895-1912». *Strategic Management Journal*, vol. 15: págs. 29-44.

- RIAH-BELKAOUI, A. y PAVLIK, E. L. [1991]: «Asset management performance and reputation building for large US firms». *British Journal of Management*, vol. 2: págs. 231-238.
- ROBERTS, P. W. y DOWLING, G. R. [1997]: «The value of a firm's corporate reputation: how reputation helps attain and sustain superior profitability». *Corporate Reputation Review*, vol. 1(1-2): págs. 72-75.
- [2002]: «Corporate reputation and sustained superior financial performance». *Strategic Management Journal*, vol. 23: págs. 1.077-1.093.
- ROSE, C. y THOMSEN, S. [2004]: «The impact of corporate reputation on performance: some Danish evidence». *European Management Journal*, vol. 22(2): págs. 201-210.
- SANDBERG, K. D. [2002]: «Kicking the tires of corporate reputation». *Harvard Management Communication Letter*, vol. 5(1): págs. 5-6.
- SANTANA MARTÍN, D.J. y AGUIAR DÍAZ, I. [2006]: «El ultimo propietario de las empresas cotizadas españolas (1996-2002)». *Cuadernos Económicos de Dirección y Economía de la Empresa*, vol. 26, págs. 47-72.
- SCHULTZ, M., MOURITSEN J., y GABRIELSEN, G. [2001]: «Sticky reputation: analyzing a ranking system». *Corporate Reputation Review* 4(1): págs. 24-41.
- SHLEIFER, A. y SUMMERS, L. (1988): «Breach of trust in hostile takeovers». In AUERBACH, A. (ed.): *Corporate takeovers: Causes and Consequences*. University of Chicago Press, Chicago.
- SHLEIFER, A. y VISHNY R. [1986]: «Large shareholders and corporate control». *Journal of Political Economy*, vol. 94: págs. 461-488.
- [1997]: «A survey of corporate governance». *Journal of Finance*, vol. 52: págs. 737-783.
- SHORT, H., y KEASEY, K. [1999]: «Managerial ownership and the performance of firms: evidence from the U.K.». *Journal of Corporate Finance*, vol. 5: págs. 79-101.
- SOBOL, M. G., y FARRELLY, G. [1988]: «Corporate reputation: a function of relative size or financial performance?» *Review of Business and Economic Research*, vol. 24: págs. 45-59.
- SRIVASTAVA, R. K., MCINISH, T. H., WOOD, R. A., and CAPRARO A. J. [1997]: «The value of corporate reputation: evidence from equity markets». *Corporate Reputation Review*, vol. 1: págs. 62-67.
- THOMSEN, S. y PEDERSEN, T. [2000]: «Ownership structure and economic performance in the largest European companies». *Strategic Management Journal*, vol. 21, págs. 689-705.
- VERGIN, R. C., y QORONFLEH, M. W. [1998]: «Corporate reputation and the stock market». *Business Horizons*, vol. 41(1): págs. 19-26.
- WADDOCK, S. [2000]: «The multiple bottom lines of corporate citizenship: social investing, reputation, and responsibility audits». *Business and Society Review*, vol. 105: págs. 323-345.
- WARTICK, S. L. [1992]: «The relationship between intense media exposure and change in corporate reputation». *Business and Society*, vol. 31: págs.33-42.
- WEIZSACKER, C. C. V. [1980]: *Barriers to Entry*. New York: Springer-Verlag.
- WILLIAMS, R. J., SCHNAKE, M. E., y FREDENBERGER, W. [2005]: «The impact of corporate strategy on firm's reputation». *Corporate Reputation Review*, vol. 8 (3): págs. 187-197.
- WILLIAMSON, O. E. [1985]: *The Economic Institutions of Capitalism: Firms, Markets, Relational Contracting*. New York: The Free Press.
- ZOIDO, M. E. [1998]: «Un estudio de las participaciones accionariales de los bancos en las empresas españolas». *Investigaciones Económicas*, vol. 22(3): págs. 427-487.

ANEXO

ÍTEMS DEL ÍNDICE MERCO

1. Resultado Económico-Financiero

- a. Beneficio contable
- b. Rentabilidad
- c. Calidad de la información económica

2. Calidad del Producto-Servicio

- a. Valor del producto
- b. Valor de la marca
- c. Servicio al cliente

3. Cultura corporativa y Calidad laboral

- a. Adecuación de la cultura al proyecto empresarial
- b. Calidad de la vida laboral
- c. Evaluación y recompensa

4. Ética y responsabilidad social corporativa

- a. Ética empresarial
- b. Compromiso con la comunidad
- c. Responsabilidad social y medioambiental

5. Dimensión global y Presencia internacional

- a. Expansión internacional
- b. Alianzas estratégicas
- c. Relación *on-line* con los *stakeholders* (posicionamiento estratégico en Internet)

6. Innovación

- a. Inversiones en I+D
 - b. Renovación del portafolios de productos y servicios
 - c. Nuevos canales
-

SEGUNDO EJERCICIO DE LAS PRUEBAS SELECTIVAS PARA EL INGRESO EN EL CUERPO DE INSPECTORES DE HACIENDA DE LA COMUNIDAD DE MADRID

SOTERO AMADOR FERNÁNDEZ

Profesor del CEF

[Segundo ejercicio de las pruebas selectivas para el ingreso en el Cuerpo de Inspectores de Hacienda de la Comunidad de Madrid, convocada por Orden 434/2006, de 8 de febrero (BOCM del 27)]

Sumario

Caso 1. Contabilidad financiera:

1. Operaciones de inmovilizado. Permuta comercial. Deudas no comerciales. Subvenciones de capital.
2. Operaciones de inmovilizado. Adquisición y provisión para desmantelamiento, retiro y rehabilitación.
3. Valoración de existencias. Deterioro.
4. Activos financieros. Cartera de negociación. Ampliación de capital. Derechos de suscripción.

Caso 2. Contabilidad de sociedades. Distribución del resultado.

Caso 3. Contabilidad de sociedades. Dividendos pasivos pendientes. Accionistas morosos. Emisión de duplicados. Reducción de capital social.

Caso 4. Operaciones financieras. Empréstitos de anualidades constantes: anualidad, títulos amortizados en cada sorteo y cuadro.

CASO PRÁCTICO NÚM. 1

CONTABILIDAD FINANCIERA. OPERACIONES DE INMOVILIZADO. PERMUTA COMERCIAL. DEUDAS NO COMERCIALES. SUBVENCIONES DE CAPITAL. OPERACIONES DE INMOVILIZADO. ADQUISICIÓN Y PROVISIÓN PARA DESMANTELAMIENTO, RETIRO Y REHABILITACIÓN. VALORACIÓN DE EXISTENCIAS. DETERIORO. ACTIVOS FINANCIEROS. CARTERA DE NEGOCIACIÓN. AMPLIACIÓN DE CAPITAL. DERECHOS DE SUSCRIPCIÓN

ENUNCIADO

La sociedad «SEBULCOR, S.A.» se constituyó el 1 de abril de 2008. Contabiliza sus operaciones de acuerdo con el Plan General de Contabilidad aprobado por Real Decreto 1514/2007.

Conteste a las cuestiones planteadas a continuación sin tener en consideración aspectos de carácter fiscal.

1. OPERACIONES DE INMOVILIZADO. PERMUTA COMERCIAL. DEUDAS NO COMERCIALES. SUBVENCIONES DE CAPITAL

A 1 de enero de 2009 figura en el balance de la sociedad la cuenta «Equipos para procesos de información», que corresponde a un ordenador de alta capacidad adquirido el 1 de abril de 2008 por 20.000 € y al que se estimó una vida útil de cuatro años sin valor residual; método de amortización números dígitos decrecientes.

El 1 de octubre de 2009 este ordenador se cambia por una furgoneta cuyo valor de mercado es de 15.000 €. Recibe de la Comunidad de Madrid una subvención no reintegrable que cubre el 80% de este importe.

El proveedor del equipo valora el ordenador entregado por «SEBULCOR, S.A.» en 3.000 €, pudiéndose considerar como valor razonable. El 70% del importe a pagar se satisface al contado; el resto se pagará en dos plazos de igual cuantía, el primero con vencimiento el 1 de octubre de 2010, y el segundo con vencimiento el 1 de octubre de 2011. El tipo de interés fijado contractualmente para este aplazamiento es del 6%. La periodificación de este interés se hará linealmente.

SE PIDE:

- a) Calificación contable de esta operación.
- b) Anotaciones contables correspondientes a 2009. La furgoneta se amortiza linealmente considerando que su vida útil es de seis años. En este ejercicio no se produce deterioro.
- c) Anotaciones correspondientes a los ejercicios 2010 y 2011 teniendo en cuenta que, realizados los correspondientes test de deterioro al final de dichos ejercicios, se obtienen los siguientes resultados:

	2010	2011
Valor en uso	10.000	8.000
Valor razonable	12.000	10.000
Gastos de venta	1.000	1.000

Nota: $\frac{1 - (1 + 0,06)^{-2}}{0,06} = 1,8333926.$

2. OPERACIONES DE INMOVILIZADO. ADQUISICIÓN Y PROVISIÓN PARA DESMANTELAMIENTO, RETIRO Y REHABILITACIÓN

El 1 de mayo de 2009, la sociedad compra una máquina por 300.000 €, si bien el proveedor concede a «SEBULCOR, S.A.» un descuento comercial del 5% de ese importe. El 50% del precio facturado por el proveedor del inmovilizado se paga al contado y el resto el 1 de mayo de 2010, cargándose por ello un 4% del precio aplazado.

El transporte de la máquina hasta la fábrica corresponde al adquirente, pagando por este concepto 20.000 € al transportista y 2.000 € por el seguro de viaje. Tiene que satisfacer a un especialista unos gastos de instalación de 10.000 €. Todas las labores de transporte e instalación se realizaron el día de la adquisición.

Se estima que la vida útil de la máquina es de cinco años, al final de los cuales habrá que hacer frente a unos gastos de desmantelamiento de 15.000 €. La máquina se amortiza linealmente y el tipo de interés aplicable es del 6%.

A finales de 2010 se produce una retasación de los gastos de desmontaje hasta los 25.000 € debido a los cambios en la legislación medioambiental de la Comunidad de Madrid.

SE PIDE:

- Anotaciones contables correspondientes a los ejercicios 2009 y 2010.
- Asiento de amortización de la máquina correspondiente a 2011.

Nota:

$$(1 + 0,06)^{-5} = 0,747258172$$

$$(1 + 0,06)^{8/12} = 1,039610308$$

$$(1 + 0,06)^{20/12} = 1,101986926$$

$$(1 + 0,06)^{-40/12} = 0,823468737$$

3. VALORACIÓN DE EXISTENCIAS. DETERIORO

La sociedad «SEBULCOR, S.A.» se dedica a la fabricación de un único producto, para lo que utiliza una sola materia prima. Los datos relativos a su proceso fabril durante el ejercicio 2009 son los siguientes:

Materia prima		
Concepto	Cantidad kg	Precio por unidad (€/kg)
Existencias iniciales	5.000	25
Compras 1-3-2009	20.000	30
Compras 1-7-2009	30.000	29
Existencias finales	10.000	

Productos terminados		
Concepto	Cantidad uds.	Valor (€/ud.)
Existencias iniciales	500	50
Existencias finales	1.000	
Ventas	29.500	

Al inicio del ejercicio no había existencias iniciales de productos en curso. Al final del ejercicio 2009 había 1.000 unidades en curso con un grado de avance del 50%.

Los costes fijos del proceso de fabricación son únicamente los derivados de la amortización de la máquina del punto anterior del supuesto. Además se incurre en los siguientes costes variables:

- a) Mano de obra 150.000
- b) Suministros 25.000

SE PIDE:

- a) Calcular el valor de las existencias finales de 2009 de materias primas, productos en curso y productos terminados, sabiendo que el convenio de valoración utilizado por la empresa es el coste medio ponderado.
- b) Contabilizar si procede deterioro de valor en cada uno de los inventarios teniendo en cuenta los siguientes datos:
- Las materias primas tienen un valor de reposición de 25 €.
 - Los costes comerciales y de las redes de distribución son de 10 € por producto.
 - El precio de venta de los productos terminados es de 55 €.

- Se estima que los costes de producción necesarios para finalizar los productos en curso ascenderán a 20.000 €.
- El ejercicio pasado no se contabilizaron deterioros.

4. ACTIVOS FINANCIEROS. CARTERA DE NEGOCIACIÓN. AMPLIACIÓN DE CAPITAL. DERECHOS DE SUSCRIPCIÓN

El 3 de diciembre de 2009, y con el objeto de invertir especulativamente un excedente de tesorería, «SEBULCOR, S.A.» adquiere 2.000 acciones del «BANCO DE SEPÚLVEDA» que cotizan en ese momento a 15 €, siendo su valor nominal de 5 € por acción. Con anterioridad a esa fecha el «BANCO DE SEPÚLVEDA» había acordado en junta general el reparto de un dividendo 1 € por título, que será abonado el 20 de diciembre. Esta adquisición supone unos gastos de 250 €.

El último día de cotización de 2009, las acciones del «BANCO DE SEPÚLVEDA» se valoraban a 12 € la acción.

El 3 de marzo de 2010 vende en Bolsa la mitad de los títulos anteriores por 20 € la acción. El banco en el que están depositadas las acciones le cobra unos gastos de corretaje del 5% del importe total de la operación.

El 30 de mayo de 2010 el «BANCO DE SEPÚLVEDA» amplía capital mediante la puesta en circulación de 1 acción nueva emitida a la par por cada 5 antiguas. El valor nominal de las acciones emitidas es de 5 €, siendo la cotización en el momento anterior a la ampliación de 17 € por acción. La sociedad vende la mitad de sus derechos de suscripción a 1,5 € cada uno. Acude a la ampliación de capital con los derechos restantes haciendo los desembolsos correspondientes por banco.

La cotización de las acciones a 31 de diciembre de 2010 es de 11 € por acción.

SE PIDE:

Realizar los asientos correspondientes a los ejercicios 2009 y 2010.

SOLUCIÓN Caso práctico núm. 1

1. OPERACIONES DE INMOVILIZADO. PERMUTA COMERCIAL. DEUDAS NO COMERCIALES. SUBVENCIONES DE CAPITAL

a) Calificación contable de la operación.

Se trata de una permuta, ya que el Plan General de Contabilidad (PGC) en su norma de registro y valoración 2.^a «Inmovilizado material», apartado 1.3. «Permutas», señala:

«A efectos de este PGC, se entiende que un elemento del inmovilizado material se adquiere por permuta cuando se recibe a cambio de la entrega de activos no monetarios o de una combinación de estos con activos monetarios.»

Además esta operación se calificará como permuta de carácter comercial, ya que la recepción de un bien muy diferente del entregado supondrá:

- a) 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
- b) 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.

En las operaciones de permuta de carácter comercial, el inmovilizado material recibido se valorará por el valor razonable del activo entregado más, en su caso, las contrapartidas monetarias que se hubieran entregado a cambio, salvo que se tenga una evidencia más clara del valor razonable del activo recibido y con el límite de este último.

Las diferencias de valoración que pudieran surgir al dar de baja el elemento entregado a cambio se reconocerán en la cuenta de pérdidas y ganancias.

b) Anotaciones contables correspondientes a 2009. La furgoneta se amortiza linealmente considerando que su vida útil es de seis años. En este ejercicio no se produce deterioro.

Valor del vehículo recibido 15.000

Valor razonable de los equipos entregados 3.000

Diferencia a pagar: $15.000 - 3.000$ 12.000

• Al contado: $12.000 \times 70\% = 8.400$

• Aplazado: $12.000 \times 30\% = 3.600$

La parte aplazada se abonará en plazos iguales con vencimiento los días 1 de octubre de los años 2010 y 2011.

El importe de cada uno de estos plazos será:

$$3.600 = \text{Pago} \times 1,8333926$$

$$\text{Pago} = 1.963,57$$

En este caso el tipo de interés efectivo coincidirá con los intereses devengados en cada ejercicio

Fecha	Deuda viva	Intereses	Pago	Amortización	Coste amortizado
1-10-2010	3.600,00	216,00	1.963,57	1.747,57	1.852,43
1-10-2011	1.852,43	111,15	1.963,57	1.852,43	0

Sin embargo, el enunciado establece que los intereses se imputen linealmente por lo que se sigue este criterio en la solución.

A 1 de enero de 2009, los saldos de las cuentas relativas al ordenador entregado son:

Equipos para procesos de información 20.000

Amortización acumulada del inmovilizado material 6.000

$(2.000 / 10) \times (4 / 12)$

1 de octubre

Por la amortización del equipo desde el 1 de enero:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material	5.000	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material		5.000
	$\left(20.000 - \frac{4 \frac{3}{12} + 3 \frac{6}{12}}{10} \right)$		

Por la permuta de los equipos por los elementos de transporte:

Código	Cuenta	Debe	Haber
218	Elementos de transporte	15.000,00	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material (6.000 + 5.000)	11.000,00	
671	Pérdidas procedentes del inmovilizado material	6.000,00	
217	Equipos para procesos de información		20.000,00
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		8.400,00
523	Proveedores de inmovilizado a largo plazo		1.852,52
173	Proveedores de inmovilizado a corto plazo		1.747,58

Por la recepción de la subvención:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros ($15.000 \times 80\%$)	12.000	
940	Ingresos de subvenciones oficiales de capital		12.000

31 de diciembre

Por la amortización de los elementos de transporte:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material	625	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material ($15.000 / 6 \times 3 / 12$)		625

Por la imputación de la subvención:

Código	Cuenta	Debe	Haber
840	Transferencia de subvenciones oficiales de capital	500	
746	Subvenciones, donaciones y legados de capital transferidas al resultado del ejercicio ($12.000 / 6 \times 3 / 12$)		500

Por la imputación de la carga financiera:

Código	Cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas	54	
523	Proveedores de inmovilizado a corto plazo ($3.600 \times 6\% \times 3 / 12$)		54

Por la regularización de las cuentas de los grupos 8 y 9:

Código	Cuenta	Debe	Haber
940	Ingresos de subvenciones oficiales de capital	12.000	
840	Transferencia de subvenciones oficiales de capital		500
130	Subvenciones oficiales de capital		11.500

c) Anotaciones correspondientes a los ejercicios 2010 y 2011 teniendo en cuenta que, realizados los correspondientes test de deterioro al final de dichos ejercicios, se obtienen los siguientes resultados:

	2010	2011
Valor en uso	10.000	8.000
Valor razonable	12.000	10.000
Gastos de venta	1.000	1.000

AÑO 2010

1 de octubre

Por la imputación de la carga financiera de la deuda originada por la adquisición del vehículo, teniendo en cuenta que la cuenta «Proveedores de inmovilizado a corto plazo» (523) no puede superar su importe nominal (1.963,57):

Código	Cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas ($3.600 \times 6\% \times 9 / 12$)	162	
523	Proveedores de inmovilizado a corto plazo		162

Por el pago de parte de la deuda que vence en este momento:

Código	Cuenta	Debe	Haber
523	Proveedores de inmovilizado a corto plazo	1.963,57	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		1.963,57

Por la reclasificación a corto plazo de la parte de la deuda reconocida contablemente, cuyo vencimiento es el 1 de octubre de 2011:

Código	Cuenta	Debe	Haber
173	Proveedores de inmovilizado a largo plazo	1.852,43	
523	Proveedores de inmovilizado a corto plazo		1.852,43

31 de diciembre

Por los intereses devengados por la deuda de inmovilizado:

Código	Cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas ($1.852,43 \times 6\% \times 3 / 12$)	27,79	
523	Proveedores de inmovilizado a corto plazo		27,79

Por la amortización del vehículo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material	2.500	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material (15.000 / 6)		2.500

Por el traspaso a resultados de la subvención:

Código	Cuenta	Debe	Haber
840	Transferencia de subvenciones oficiales de capital	2.000	
746	Subvenciones, donaciones y legados de capital transferidas al resultado del ejercicio (12.000 / 6)		2.000

Según establece la norma de registro y valoración 2.^a apartado 2.2 se producirá una pérdida por deterioro del valor de un elemento del inmovilizado material cuando su valor contable supere a su importe recuperable, entendido este como el mayor importe entre su valor razonable menos los costes de venta y su valor en uso.

A estos efectos, al menos al cierre del ejercicio, la empresa evaluará si existen indicios de que algún inmovilizado material puede estar deteriorado, en cuyo caso, deberá estimar sus importes recuperables efectuando las correcciones valorativas que procedan.

Valor contable (15.000 – 625 – 2.500)	11.875
Importe recuperable	11.000
Deterioro	875

En cuanto a la contabilización del deterioro, hay que tener presente que el 80% del valor del activo está subvencionado, y según se establece en la norma de registro y valoración 18.^a, se considerarán en todo caso de naturaleza irreversible las correcciones valorativas por deterioro de los elementos en la parte en que estos hayan sido financiados gratuitamente.

Código	Cuenta	Debe	Haber
691	Pérdidas por deterioro del inmovilizado material	175	
671	Pérdidas procedentes del inmovilizado material	700	
218	Elementos de transporte (875 × 80%)		700
291	Deterioro de valor del inmovilizado material (875 × 20%)		175

También, según la mencionada norma, las subvenciones asociadas a activos del inmovilizado intangible, material e inversiones inmobiliarias, se imputarán como ingresos del ejercicio en proporción

a la dotación a la amortización efectuada en ese período para los citados elementos o, en su caso, cuando se produzca su enajenación, corrección valorativa por deterioro o baja en balance, por lo que:

Código	Cuenta	Debe	Haber
840	Transferencia de subvenciones oficiales de capital	700	
746	Subvenciones, donaciones y legados de capital transferidas al resultado del ejercicio ($875 \times 80\%$)		700

Al cierre del ejercicio por la regularización de las cuentas de los grupos 8 y 9:

Código	Cuenta	Debe	Haber
130	Subvenciones oficiales de capital	700	
840	Transferencia de subvenciones oficiales de capital		700

AÑO 2011

1 de octubre

Por los intereses devengados por la deuda de inmovilizado:

Código	Cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas ($1.852,43 \times 6\% \times 3 / 12$)	83,35	
523	Proveedores de inmovilizado a largo plazo		83,35

Por el pago:

Código	Cuenta	Debe	Haber
523	Proveedores de inmovilizado a corto plazo	1.963,57	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		1.963,57

31 de diciembre

Los cálculos previos para dotar la amortización son los siguientes:

Valor contable al inicio del ejercicio ($11.875 - 700 - 175$)..... 11.000

Vida útil pendiente al inicio del año: 4 años y 9 meses

Nueva cuota de amortización: $[(11.000 / 57) \times 12]$ 2.315,79

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material	2.315,79	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material		2.315,79

En cuanto a la imputación de la subvención:

Saldo inicial de la subvención (12.000 – 500 – 2.700)	8.800,00
Imputación anual [(8.800 / 57) × 12]	1.852,63

Código	Cuenta	Debe	Haber
840	Transferencia de subvenciones oficiales de capital	1.852,63	
746	Subvenciones, donaciones y legados de capital transferidas al resultado del ejercicio		1.852,63

Cálculo deterioro:

Valor contable (11.000 – 2.315,79)	8.684,21
Importe recuperable	9.000,00
Diferencia	315,79

Al estar subvencionado el 80% de la inversión, solo puede revertir al pérdida correspondiente al 20% restante:

$$315,79 \times 20\% = 63,16$$

Al ser el importe recuperable mayor que el valor contable se producirá reversión del deterioro previamente contabilizado. El tratamiento contable de esta operación está regulado en el apartado 2.2 de la norma de registro y valoración 2.^a del PGC:

«Las correcciones valorativas por deterioro de los elementos del inmovilizado material, así como su reversión cuando las circunstancias que las motivaron hubieran dejado de existir, se reconocerán como un gasto o un ingreso, respectivamente, en la cuenta de pérdidas y ganancias. La reversión del deterioro tendrá como límite el valor contable del inmovilizado que estaría reconocido en la fecha de reversión si no se hubiese registrado el deterioro del valor.»

Valor inicial	15.000
Amortización acumulada (2.500 × 2,25 años)	5.625
Valor contable	9.375
Deterioro contabilizado	175
Reversión deterioro	63,16

Código	Cuenta	Debe	Haber
291	Deterioro de valor del inmovilizado material	63,16	
791	Reversión del deterioro del inmovilizado material		63,16

En el proceso de cierre del ejercicio, por la regularización de las cuentas del grupo 8:

Código	Cuenta	Debe	Haber
130	Subvenciones oficiales de capital	1.852,63	
840	Transferencia de subvenciones oficiales de capital		1.852,63

2. OPERACIONES DE INMOVILIZADO. ADQUISICIÓN Y PROVISIÓN PARA DESMANTELAMIENTO, RETIRO Y REHABILITACIÓN

a) Anotaciones contables correspondientes a los ejercicios 2009 y 2010.

1 de mayo de 2009

Por la adquisición de la maquinaria:

Código	Cuenta	Debe	Haber
213	Maquinaria (300.000 × 95%)	285.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros (285.000 × 50%)		142.500
523	Proveedores de inmovilizado a corto plazo (285.000 × 50%)		142.500

Por los gastos de transporte, seguro y montaje, que según establece la norma de registro y valoración 2.^a son de mayor importe del precio de adquisición:

Código	Cuenta	Debe	Haber
213	Maquinaria	32.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		32.000

También formará parte del valor de la maquinaria, la estimación inicial del valor actual de las obligaciones asumidas derivadas del desmantelamiento o retiro y otras asociadas al citado activo.

El valor actual de los gastos de desmantelamiento, aplicando el tipo de interés que proporciona el enunciado del ejercicio, es:

$$15.000 \times 1,06^{-5} = 11.208,87$$

Código	Cuenta	Debe	Haber
213	Maquinaria	11.208,87	
143	Provisión por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado		11.208,87

Con respecto al asiento anterior se ha considerado que la maquinaria se ha adquirido con un propósito distinto a la producción de existencias, ya que si este hubiese sido el caso, los movimientos de la cuenta «Provisión por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado» (143) hubiesen sido análogos a los de la cuenta «Provisión para otras responsabilidades» (142) y, por tanto, el valor actualizado de la provisión habría tenido como cargo cuentas del grupo 6 y no mayor importe de la maquinaria, según establece el PGC en las definiciones y relaciones contables de la cuenta 143.

El precio de adquisición de la maquinaria, después de las operaciones anteriores, será:

$$285.000 + 32.000 + 11.208,87 = 328.208,87$$

31 de diciembre de 2009

Por la amortización:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material [(328.208,87 / 5) × (8 / 12)]	43.761,18	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material		43.761,18

Por la actualización de la provisión para desmantelamiento:

Código	Cuenta	Debe	Haber
660	Gastos financieros por actualización de provisiones	443,99	
143	Provisión por desmantelamiento, retiro o rehabilitación [11.208,87 (1 + 0,06) ^{8/12} - 11.208,87]		443,99

Por la imputación de los intereses de la deuda derivada de la adquisición de inmovilizado:

Código	Cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas [(142.500 × 0,04) × (8 / 12)]	3.800	
523	Proveedores de inmovilizado a corto plazo		3.800

1 de mayo de 2010

Por el vencimiento de la deuda del inmovilizado:

Código	Cuenta	Debe	Haber
523	Proveedores de inmovilizado a corto plazo	146.300	
662	Intereses de deudas	1.900	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		148.200

31 de diciembre de 2010

Por la amortización del ejercicio:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material	65.641,77	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material (328.208,87 / 5)		65.641,77

Por la actualización de la provisión:

Código	Cuenta	Debe	Haber
660	Gastos financieros por actualización de provisiones	699,17	
143	Provisión por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado [11.208 (1 + 0,06) ^{20/12} – (11.208,87 + 443,99)]		699,17

Por la retasación de la provisión para desmantelamiento:

Valor contable provisión para desmantelamiento	12.352,03
Nuevo valor ajustado (25.000 × 1,06 ^{-40/12})	20.586,72
Incremento	8.234,69

Código	Cuenta	Debe	Haber
213	Maquinaria	8.234,69	
143	Provisión por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado		8.234,69

b) Asiento de amortización de la máquina correspondiente a 2011.

Por la amortización del ejercicio:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material	68.112,18	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material		68.112,18

El valor neto contable de la maquinaria al inicio del año 2011 era:

$$328.208,87 - 43.761,18 - 65.641,77 + 8.234,69 = 227.040,61$$

Y la cuota anual de amortización teniendo que la vida útil pendiente es de 40 meses:

$$(227.040,61 / 40) \times 12 = 68.112,18$$

Aunque el enunciado no lo solicita, por la actualización de la provisión por desmantelamiento:

Código	Cuenta	Debe	Haber
660	Gastos financieros por actualización de provisiones	1.235,20	
143	Provisión por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado (20.586,72 × 0,06)		1.235,20

3. VALORACIÓN DE EXISTENCIAS. DETERIORO

- a) Calcular el valor de las existencias finales de 2009 de materias primas, productos en curso y productos terminados, sabiendo que el convenio de valoración utilizado por la empresa es el coste medio ponderado.

Materias primas

Concepto	kg	Precio	Importe
Existencias iniciales	5.000	25	125.000
Compra 1	20.000	30	600.000
Compra 2	30.000	29	870.000
TOTAL	55.000	29	1.595.000
Consumo	45.000	29	1.305.000
Existencias finales	10.000	29	290.000
TOTAL	55.000	29	1.595.000

Las unidades consumidas se obtienen a partir del dato que proporciona el enunciado del supuesto de las existencias finales.

Código	Cuenta	Debe	Haber
611	Variación de existencias de materias primas	125.000	
310	Materias primas		125.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
310	Materias primas	290.000	
611	Variación de existencias de materias primas		290.000

Productos terminados

Para determinar el importe de las existencias finales de productos terminados hay que calcular el coste de producción del período.

Conceptos	Importes
Consumo de materias primas	1.305.000,00
Amortizaciones	43.761,18
Mano de obra directa	150.000,00
Suministros	25.000,00
Coste de la producción del período	1.523.761,18
Unidades equivalentes	
Empezadas y terminadas (fabricadas)	30.000
Existencias finales en curso ($1.000 \times 50\%$)	500
Total	30.500
Coste unitario ($1.523.761,18 / 30.500$)	49,96

El número de las unidades fabricadas en el período se puede obtener a partir de la siguiente igualdad:

$$\text{Existencias iniciales} + \text{Fabricadas} = \text{Vendidas} + \text{Existencias finales}$$

$$500 + \text{Fabricadas} = 29.500 + 1.000$$

$$\text{Fabricadas (empezadas y terminadas)} = 30.000$$

Una vez determinado el número de unidades fabricadas en el período, el valor de las existencias finales de productos terminados –valorados el precio medio ponderado–, es el siguiente:

Concepto	Número de unidades	Precio	Importe
Existencias iniciales	500	50,00	25.000,00
Fabricadas	30.000	49,96	1.498.800,00
TOTAL	30.500	49,9606	1.523.800,00
Coste de ventas	29.500	49,9606	1.473.839,34
Existencias finales	1.000	49,9606	49.960,64
TOTAL	30.500	49,9606	1.523.800

Código	Cuenta	Debe	Haber
712	Variación de existencias de productos terminados	25.000	
350	Productos terminados		25.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
350	Productos terminados	49.960,64	
712	Variación de existencias de productos terminados		49.960,64

Productos en curso

El importe de los productos en curso será:

$$1.000 \times 50\% \times 49,96 = 24.980$$

Y teniendo en cuenta que no hay existencias iniciales, el reflejo de las existencias finales será:

Código	Cuenta	Debe	Haber
330	Productos en curso	24.980	
710	Variación de existencias de productos en curso		24.980

b) Contabilizar si procede deterioro de valor en cada uno de los inventarios teniendo en cuenta los siguientes datos:

- Las materias primas tienen un valor de reposición de 25 €.
- Los costes comerciales y de las redes de distribución son de 10 € por producto.
- El precio de venta de los productos terminados es de 55 €.
- Se estima que los costes de producción necesarios para finalizar los productos en curso ascenderán a 20.000 €.
- El ejercicio pasado no se contabilizaron deterioros.

Según la norma de registro y valoración 10.^a, cuando el valor neto realizable de las existencias sea inferior a su precio de adquisición o a su coste de producción, se efectuarán las oportunas correcciones valorativas reconociéndolas como un gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias.

Según establece el Marco Conceptual, el valor neto realizable de un activo es el importe que la empresa puede obtener por su enajenación en el mercado, en el curso normal del negocio, deduciendo los costes estimados necesarios para llevarla a cabo, así como, en el caso de las materias primas y de los productos en curso, los costes estimados necesarios para terminar su producción, construcción o fabricación.

Materias primas

Según establece la NRV 10.^a «Existencias», en el caso de las materias primas y otras materias consumibles en el proceso de producción, no se realizará corrección valorativa siempre que se espere que los productos terminados a los que se incorporen sean vendidos por encima del coste. Cuando proceda realizar corrección valorativa, el precio de reposición de las materias primas y otras materias consumibles puede ser la mejor medida disponible de su valor neto realizable.

Valor contable (10.000 × 29)	290.000
Valor neto realizable (10.000 × 25)	250.000
Deterioro	40.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
693	Pérdidas por deterioro de existencias	40.000	
392	Deterioro de valor de las materias primas		40.000

Productos terminados

Valor contable ($1.000 \times 49,9606$)	49.960,64
Valor neto realizable [$1.000 \times (55 - 10)$]	45.000,00
Deterioro	4.960,64

Código	Cuenta	Debe	Haber
693	Pérdidas por deterioro de existencias	4.960,64	
395	Deterioro de valor de los productos terminados		4.960,64

Productos en curso

Valor contable	24.980
Valor neto realizable [$1.000 (55 - 10) - 20.000$]	25.000
	+20

En este caso, al ser el valor neto realizable superior al valor contable no procede reconocer deterioro.

4. ACTIVOS FINANCIEROS. CARTERA DE NEGOCIACIÓN. AMPLIACIÓN DE CAPITAL. DERECHOS DE SUSCRIPCIÓN

Al tratarse de una inversión de carácter especulativo, la inversión en acciones de «SEBULCOLOR, S.A.» será clasificada en la categoría de «activos financieros para negociar», ya que se trata de activos adquiridos con el propósito de venderlos a corto plazo.

3 de diciembre de 2009

Por la adquisición de los instrumentos de patrimonio, teniendo en cuenta que los activos financieros para negociar se valorarán inicialmente por su valor razonable que, salvo evidencia en contrario, será el precio de la transacción, que equivaldrá al valor razonable de la contraprestación entregada. Los costes de transacción se reconocerán como gastos del ejercicio.

Por otro lado, según establece el apartado 2.8 de la norma de registro y valoración 9.^a del PGC, los dividendos devengados con anterioridad al momento de la adquisición se registrarán de forma independiente.

Código	Cuenta	Debe	Haber
540	Inversiones financieras a corto plazo en instrumentos de patrimonio (2.000×14)	28.000	
545	Dividendo a cobrar (2.000×1)	2.000	
669	Otros gastos financieros	250	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros ($2.000 \times 15 + 250$)		30.250

20 de diciembre de 2009

Por el cobro del dividendo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	2.000	
545	Dividendo a cobrar		2.000

31 de diciembre de 2009

Valor contable	28.000
Valor razonable (2.000×12)	24.000
Pérdida	4.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
6630	Pérdidas de cartera de negociación	4.000	
540	Inversiones financieras a corto plazo en instrumentos de patrimonio		4.000

3 de marzo de 2010

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros ($1.000 \times 20 \times 95\%$)	19.000	
669	Otros gastos financieros ($1.000 \times 20 \times 5\%$)	1.000	
540	Inversiones financieras a corto plazo en instrumentos de patrimonio (1.000×12)		12.000
766	Beneficios en participaciones y valores representativos de deuda		8.000

30 de mayo de 2010

En primer lugar se ajustan los instrumentos de patrimonio al valor razonable existente antes de la ampliación de capital.

Valor contable (1.000×12)	12.000
Valor razonable (1.000×17)	17.000
Beneficio	5.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
540	Inversiones financieras a corto plazo en instrumentos de patrimonio	5.000	
7630	Beneficios de cartera de negociación		5.000

Cálculo del valor del derecho de suscripción:

5 antiguas $\times$ 5 euros $\times$ 340 85

1 nueva $\times$ 5 euros $\times$ 100 5

Valor *ex ante* = $85 / 5 = 17$

Valor *ex post* = $90 / 6 = 15$

Valor de derecho de suscripción = $17 - 15 = 2$

Por la segregación de los derechos:

Código	Cuenta	Debe	Haber
540-	Derechos de suscripción (1.000 $\times$ 2)	2.000	
540	Inversiones financieras a corto plazo en instrumentos de patrimonio		2.000

Por la venta de 500 derechos de suscripción:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros (500 $\times$ 1,5)	750	
666	Pérdidas en participaciones y valores representativos de deuda (500 $\times$ 0,5)	250	
540-	Derechos de suscripción (500 $\times$ 2)		1.000

Por los 500 derechos que se ejercen:

Código	Cuenta	Debe	Haber
540	Inversiones financieras a corto plazo en instrumentos de patrimonio (100 $\times$ 15)	1.500	
540-	Derechos de suscripción (500 $\times$ 2)		1.000
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros (100 $\times$ 5)		500

31 de diciembre de 2010

Por el ajuste a valor razonable:

Valor contable (1.100 $\times$ 15) 16.500

Valor razonable (1.100 $\times$ 11) 12.100

Pérdida 4.400

Código	Cuenta	Debe	Haber
6630	Pérdidas de cartera de negociación	4.400	
540	Inversiones financieras a corto plazo en instrumentos de patrimonio		4.400

CASO PRÁCTICO NÚM. 2

CONTABILIDAD DE SOCIEDADES. DISTRIBUCIÓN DEL RESULTADO

ENUNCIADO

La sociedad anónima «TRIPLE X» ha obtenido en el último ejercicio un beneficio de 9.000 € y presenta en su balance de situación las siguientes cuentas:

100	Capital social	120.000
112	Reserva legal	15.000
110	Prima de emisión o asunción	55.000
121	Resultados negativos ejercicios anteriores	(80.000)

Tras varios ejercicios con pérdidas, los accionistas quieren justificar ante sus respectivos cuñados la inversión que realizaron hace años y pretenden que se destine a dividendos la mayor cantidad posible del beneficio del ejercicio.

SE PIDE:

Ayude a los accionistas a ganar puntos con sus cuñados y realice una aplicación del resultado de la sociedad donde se reparta el mayor dividendo que las restricciones del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas permitan.

SOLUCIÓN Caso práctico núm. 2

El patrimonio neto de la sociedad «TRIPLE X» es el siguiente:

Conceptos	Importe
Capital social	120.000
Reserva legal	15.000
Prima de emisión o asunción	55.000
Resultados negativos de ejercicios anteriores	-80.000
Resultado del ejercicio	9.000
Total patrimonio neto	119.000

Por su parte el artículo 213.2 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas establece: «Una vez cubiertas las atenciones previstas por la ley o los estatutos, solo podrán repartirse dividendos con cargo al beneficio del ejercicio, o a reservas de libre disposición, si el valor del patrimonio neto no es o, a consecuencia del reparto, no resulta ser inferior al capital social.»

En nuestro caso:

$$119.000 < 120.000$$

por lo que no es posible ninguna distribución de dividendos.

Aunque el enunciado del ejercicio no lo solicita el asiento de la aplicación del beneficio sería el siguiente:

Código	Cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio	9.000	
112	Reserva legal		900
121	Resultados negativos de ejercicios anteriores		8.100

CASO PRÁCTICO NÚM. 3

CONTABILIDAD DE SOCIEDADES. DIVIDENDOS PASIVOS PENDIENTES. ACCIONISTAS MOROSOS.
EMISIÓN DE DUPLICADOS. REDUCCIÓN DE CAPITAL SOCIAL

ENUNCIADO

Los administradores de la sociedad anónima «TRIPLE X» (cuyo capital está compuesto por 300.000 acciones de 10 € nominales, emitidas al 150% y desembolsadas en el 60%) deciden exigir a sus accionistas un dividendo pasivo del 20%. Vencido el plazo fijado para realizar el desembolso, accionistas titulares de 9.000 acciones no satisfacen el dividendo solicitado. El conflicto está servido.

La sociedad, ante esta situación, no quiere reclamar judicialmente el dividendo a sus accionistas morosos y opta por enajenar las acciones por cuenta y riesgo de estos y así quitarse de encima a semejantes imprevistos. Para ello, emite duplicados de las acciones con unos gastos de emisión de 4.500 € y procede a enajenar por cuenta de los morosos 4.000 acciones al 170% desembolsando los nuevos accionistas la totalidad del precio de emisión.

Por las restantes 5.000 acciones morosas, la sociedad al no encontrar accionistas interesados en ellas, acuerda reducir capital.

La sociedad, y ya terminamos, liquida con los accionistas morosos, cargándoles unos intereses de demora de 1.500 €.

SE PIDE:

Haga las anotaciones contables pertinentes a los hechos descritos y realice los comentarios jurídicos y contables que estime oportunos y que argumenten las anotaciones realizadas.

SOLUCIÓN Caso práctico núm. 3

Por la solicitud del dividendo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
5580	Socios por desembolsos exigidos	600.000	
103	Socios por desembolsos no exigidos (300.000 × 2)		600.000

Por el reconocimiento de los desembolsos realizados por los titulares de 291.000 acciones y de 9.000 acciones en mora:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros (291.000 × 2)	582.000	
55800	Socios por desembolsos exigidos, accionistas morosos (9.000 × 2)	18.000	
5580	Socios por desembolsos exigidos		600.000

Por la emisión de los duplicados:

Código	Cuenta	Debe	Haber
—	Duplicados de acciones (9.000 × 15)	135.000	
—	Acciones anuladas		135.000

Por los gastos de emisión de los duplicados, que se repercuten a los accionistas morosos, por lo que se les anotan en su cuenta:

Código	Cuenta	Debe	Haber
55810	Socios por desembolsos exigidos, accionistas morosos	4.500	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		4.500

Por la venta de 4.000 duplicados con beneficio y reconocimiento del mismo para los accionistas morosos:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros ($4.000 \times 10 \times 170\%$)	68.000	
–	Duplicados de acciones (4.000×15)		60.000
55810	Socios por desembolsos exigidos, accionistas morosos (4.000×2)		8.000

Por la reducción de capital social correspondiente a los 5.000 duplicados no vendidos:

Código	Cuenta	Debe	Haber
100	Capital social (5.000×10)	50.000	
110	Prima de emisión o asunción (5.000×5)	25.000	
–	Duplicados de acciones (5.000×15)		75.000

Por la liquidación a los accionistas cuyos duplicados han sido vendidos:

Código	Cuenta	Debe	Haber
–	Acciones anuladas (4.000×15)	60.000	
103	Socios por desembolsos no exigidos (4.000×2)		8.000
55810	Socios por desembolsos exigidos, accionistas morosos [$4.000 \times 2 + 4.500 (4.000 / 9.000) - 8.000$]		2.000
769	Otros ingresos financieros		1.500
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		48.500

El cálculo extracontable correspondiente a esta liquidación es el siguiente:

Desembolsado hasta la fecha	44.000
($4.000 \times 10 \times 60\% + 4.000 \times 5$)	
Más beneficio venta duplicados	8.000
Menos gastos emisión duplicados	–2.000
Menos intereses	–1.500
Total	48.500

Por la liquidación a los accionistas cuyos duplicados no han sido vendidos:

Código	Cuenta	Debe	Haber
—	Acciones anuladas (5.000 × 15)	75.000	
103	Socios por desembolsos no exigidos (5.000 × 2)		10.000
55810	Socios por desembolsos exigidos, accionistas morosos		12.500
778	Ingresos excepcionales		52.500

El importe de los ingresos excepcionales se obtiene de la siguiente forma:

Desembolsado hasta la fecha 55.000
(5.000 × 10 × 60% + 5.000 × 5)

Menos gastos emisión duplicados –2.500

Total 52.500

CASO PRÁCTICO NÚM. 4

OPERACIONES FINANCIERAS. EMPRÉSTITOS DE ANUALIDADES CONSTANTES: ANUALIDAD, TÍTULOS AMORTIZADOS EN CADA SORTEO Y CUADRO

ENUNCIADO

La empresa «X» emite un empréstito con las siguientes características:

- Títulos emitidos: 10.000
- Nominal del título: 1.000 €
- Cupón anual ($c \times i$) = 120 €
- Duración = 4 años
- Sorteos anuales, amortizándose los títulos por el nominal.
- Anualidad constante.

SE PIDE:

- Anualidad del empréstito.
- Número de títulos amortizados cada año.
- Cuadro de amortización del empréstito.

SOLUCIÓN Caso práctico núm. 4

Anualidad del empréstito

El equilibrio financiero de la operación es:

$$N_1 C = a a_{n|i}$$
$$10.000 \times 1.000 = a \times a_{40|0,12}$$

El tipo de interés se obtiene a partir del dato del cupón:

$$C \times i = 120; 1.000 \times i = 120$$
$$i = 0,12$$

Despejando, la anualidad teórica del empréstito es:

$$3.292.344,36$$

Número de títulos amortizados cada año:

$M_1 = \frac{a - I}{C} = \frac{3.292.344,36 - 10.000 \times 120}{1.000}$	2.092,34
$M_2 = M_1 (1 + i) = 2.092,34 \times 1,12$	2.343,42
$M_3 = M_2 (1 + i) = 2.343,42 \times 1,12$	2.624,63
$M_4 = M_3 (1 + i) = 2.624,63 \times 1,12$	2.939,59

Sumando las partes enteras se obtienen 9.998 títulos y redondeando los años que tienen la fracción decimal más alta, los títulos que se amortizan cada año son:

M_1	2.092
M_2	2.343
M_3	2.625
M_4	2.940
	<hr/>
	10.000

Cuadro de amortización del empréstito

Años	Títulos vivos	Intereses	Títulos amortizados	Anualidad teórica
1	10.000	1.200.000	2.092	3.292.000
2	7.908	948.960	2.343	3.291.960
3	5.565	667.800	2.625	3.292.800
4	2.940	352.800	2.940	3.292.800
		3.169.560	10.000	

Recensiones Bibliográficas

La responsabilidad contable: naturaleza jurídica y elementos que la integran

Fernando CASANA MERINO

Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2006, 151 págs.

Hay que felicitar a Fernando CASANA, Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Córdoba y autor de esta nueva monografía, no solo por haber elegido estudiar una materia poco cultivada en el medio universitario –aunque muy frecuentada, *autoconsumida*, como señalaba el profesor PALAO TABOADA en el prólogo a otra monografía parecida que en su momento recensionamos en las páginas de esta misma Revista (me refiero a la obra de Rosa María GALÁN SÁNCHEZ: *El enjuiciamiento contable. El control de la gestión de fondos públicos por el Tribunal de Cuentas*, que publicó también el Instituto de Estudios Fiscales en el año 2001, pudiendo consultarse nuestra recensión en el núm. 231 de 2002, págs. 259 y ss.), por razones fácilmente comprensibles, por personal profesionalmente vinculado con el Tribunal de Cuentas y órganos administrativos de control financiero interno, así como de órganos de control externo de Comunidades Autónomas, recogiendo en publicaciones de difusión no muy extensa–, sino también por haber propiciado un tratamiento sencillo y clarificador de diferentes problemas que suscita la responsabilidad contable, sin haber renunciado por ello a la divulgación de las diferentes teorías y posicionamientos habidos en la doctrina científica, así como de los razonamientos que se han dado, ante los casos concretos que se han tenido que solventar, en las resoluciones emanadas del Tribunal de Cuentas que constituyen su línea de «jurisprudencia».

El libro consta de una breve introducción seguida de cuatro capítulos y de la clásica relación bibliográfica. En el primero se recorren los antecedentes históricos que sirven para constatar el surgimiento de una jurisdicción independiente para enjuiciar la responsabilidad contable y a su término se comenta también la regulación actual, procedente de la configuración del Tribunal de Cuentas efectuada por el artículo 136 de la Constitución de 1978 y, posteriormente, de la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, que regula su composición, organización y funciones, así como de la Ley 7/1988, de 5 de abril, de funcionamiento de dicho organismo.

El profesor de Córdoba se adscribe, *motu proprio*, al sector de la doctrina que defiende la naturaleza judicial del Tribunal de Cuentas, aunque en las páginas del libro que comentamos se reflejan los principales argumentos contrarios de destacados autores. En su opinión estaríamos ante una excepción al principio de unidad jurisdiccional que deriva del propio texto constitucional y postula que deben entenderse revisadas las posturas de los autores que han defendido una subordinación de la función jurisdiccional a la fiscalizadora. A mí no me lo parece así, pues creo que el desarrollo legal producido ha venido a frustrar la aspiración que los redactores de nuestra

norma normarum tenían de instituir al Tribunal de Cuentas en el supremo órgano fiscalizador y no en el panteón de las cuentas públicas que es, a fin de cuentas, adonde la glorificación de su función de enjuiciamiento le ha llevado. Ahora bien, no debe olvidarse que la alusión que el artículo 134.6 de la Constitución realiza, por medio de la locución adverbial «sin perjuicio», de la propia jurisdicción del Tribunal de Cuentas, no significa garantía de su imposición y perdurabilidad. Para entendernos, nada impediría que el legislador ordinario acometiese una reforma de las leyes más atrás citadas, abrogando dicha función.

En el capítulo segundo se lleva a cabo la delimitación del objeto de la responsabilidad contable definido en las leyes –orgánica y de funcionamiento– del Tribunal de Cuentas y acotado también por la doctrina emanada del mismo, destacando luego su compatibilidad con la actuación de otras jurisdicciones y señalando más adelante la naturaleza jurídica de aquella –el autor trae aquí razonamientos de autores que sitúan a la responsabilidad contable dentro del campo de la responsabilidad administrativa patrimonial, de quienes consideran que aquella constituye un supuesto autónomo de responsabilidad y de los que entienden que se trata de una forma de responsabilidad civil–, extrayendo conclusiones que afectan a las reglas que disciplinan la carga de la prueba, a la presunción de inocencia y a las relaciones entre la responsabilidad contable y las responsabilidades penal y disciplinaria.

Aparte del problema que suscita el autor sobre la delimitación efectuada por la Ley 7/1988 del ámbito competencial de la jurisdicción contable y la posible congelación de rango de dicho objeto por haber quedado contemplado antes en la Ley Orgánica 2/1982, la cuestión más importante es la de la concurrencia de diversos órdenes jurisdiccionales competentes –penal, contencioso-administrativo, contable– para el conocimiento simultáneo del daño causado y, más aún, la competencia concurrente de la responsabilidad contable y la responsabilidad penal en relación con unos mismos hechos que genera una zona de conflicto entre la jurisdicción penal ordinaria y la jurisdicción especial contable del Tribunal de Cuentas.

El profesor CASANA MERINO reconoce que la jurisprudencia penal del Tribunal Supremo en la que se reconoce la competencia exclusiva de la jurisdicción contable para determinar la responsabilidad civil (contable) derivada del delito viene motivada por los fallos previos recaídos del Tribunal de Cuentas en relación con los jueces y tribunales de lo penal. Sin embargo, cuando no se ha producido ese previo pronunciamiento sobre la responsabilidad contable, la Sala Segunda del Tribunal Supremo siempre reconoce la competencia de la jurisdicción ordinaria (penal) para determinar la responsabilidad civil, sin perjuicio de que su determinación requiera luego ser revisada y puede que hasta modificada por la fijación del perjuicio que realice el Tribunal de Cuentas.

Profundizando en este despropósito auspiciado por la legislación de este organismo, el autor plantea diversos supuestos de competencia concurrente entre las jurisdicciones penal y contable en relación con unos mismos hechos. Así, por ejemplo, cuando se haya dado una sentencia penal firme previa o haya recaído la misma durante la tramitación del proceso contable, caso en el que el Tribunal de Cuentas no está vinculado por aquella sentencia salvo en los hechos y persona

o personas que quedó probado que los realizaron. Por el contrario, si se ha producido ya la resolución del Tribunal de Cuentas antes de que se inicie el proceso penal o durante el transcurso del mismo, los jueces y tribunales ordinarios asumirán como responsabilidad civil derivada del delito la determinada en sede contable. Por último, si los procesos contable y penal se vienen tramitando de manera simultánea, el último remedio para salvar los fallos que resulten disímiles pasaría por la formulación de una demanda de amparo constitucional en la que –como exige ahora la Ley Orgánica 6/2007, de 24 de mayo, por la que se modifica la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional–, «el recurrente debe alegar y acreditar que el contenido del recurso justifica una decisión sobre el fondo por parte del Tribunal en razón de su especial trascendencia constitucional, dada su importancia para la interpretación, aplicación o general eficacia de la Constitución».

Las páginas del capítulo tercero hacen honor a la rúbrica de esta parte del libro –«La teoría general de la infracción contable y las clases de infracciones»– y, así se estudian, en primer término, los elementos necesarios para que exista una infracción contable, entre los que destaca el tratamiento efectuado por el autor acerca de la culpabilidad del presunto responsable y la necesaria relación de causalidad entre la acción u omisión y el daño efectivamente producido.

La construcción del concepto de infracción contable en la obra que comentamos se produce a través de sucesivos acometimientos. Así se considera que la misma representa, por este orden: 1.º Una acción u omisión atribuible a una persona que tenga a su cargo el manejo de los caudales o efectos públicos o de subvenciones o ayudas públicas; 2.º Que dicha acción u omisión se desprenda de las cuentas que deben rendir quienes recauden, intervengan, administren, custodien, manejen o utilicen caudales o efectos públicos; 3.º Que la acción u omisión suponga una vulneración normativa presupuestaria y contable reguladora del sector público de que se trate; 4.º Que la acción u omisión esté marcada por una nota subjetividad, pues su consecuencia inmediata es la producción de un menoscabo en los precitados caudales o efectos públicos por dolo, culpa o negligencia grave; 5.º Que el menoscabo producido sea efectivo, individualizado con relación a determinados caudales o efectos y evaluable económicamente y, por último, 6.º Que exista una relación de causalidad entre la acción u omisión de referencia y el daño efectivamente producido.

Después de considerar los elementos anteriores, comunes a todas las clases de infracciones, el profesor CASANA MERINO trata por separado las que son constitutivas de alcance o malversación, sustanciadas ambas a través del llamado procedimiento de reintegro por alcance, y las infracciones que no producen alcance ni malversación y cuya responsabilidad puede depurarse en vía administrativa o ante el propio Tribunal de Cuentas por medio de los llamados juicios de cuentas.

En el último capítulo, titulado «Elementos personales de la responsabilidad contable», se consideran los caracteres generales del sujeto que adquiere la cualidad de responsable contable, profundizando el autor en la responsabilidad del perceptor de subvenciones y de las personas jurídicas. Aquí se sistematiza la regulación legal, que Fernando CASANA tacha de confusa por no emplear un único criterio de distinción entre los denominados responsables directos y los responsables subsidiarios, sino tres notas distintivas, a saber: el grado de autoría y participación, el grado de culpa-

bilidad y el orden en la responsabilidad. Como señala el autor: «en función del grado de autoría y participación en la infracción contable, distinguiremos, siguiendo la técnica penalista, entre autores –incluyendo los inductores y cooperadores o cómplices– y encubridores; y entre responsabilidad directa o por hechos propios y responsabilidad indirecta o por los hechos de otro. En función del grado de culpabilidad cabe hablar de responsables por dolo, culpa o negligencia. Por último, por el orden en que son responsables se puede distinguir entre responsabilidad principal y secundaria o subsidiaria».

Miguel Ángel Martínez Lago